



University of St.Gallen

# Die Konformität der US-Steuerreform 2017 mit den Abkommen der World Trade Organization

Jan-Marius Hübeler

**IFF-HSG Working Papers**

**Working Paper No. 2021-5**

**June 2021**

Institute of Public Finance,  
Fiscal Law and Law & Economics (IFF-HSG)

Universität St.Gallen  
Hochschule für Wirtschafts-,  
Rechts- und Sozialwissenschaften

---

# Die Konformität der US-Steuerreform 2017 mit den Abkommen der World Trade Organization

---

Masterarbeit in Accounting & Finance  
Referent: Prof. Dr. Raoul Stocker  
Korreferent: Prof. Dr. Peter Hongler

Jan-Marius Hüweler  
Strählerweg 123  
76227 Karlsruhe, Deutschland  
Matrikelnummer: 15-616-154  
E-Mail: [jan-marius.huweler@student.unisg.ch](mailto:jan-marius.huweler@student.unisg.ch)

Vorlage: 18.Mai 2020

## Abstract

Die vorliegende Arbeit untersucht die im Rahmen des TCJA in den USA umgesetzte Steuerreform bezüglich ihrer Konformität mit den Abkommen der WTO. Hierfür wurden zunächst mit Hilfe einer Literaturrecherche die Normen des WTO-Rechts ermittelt, die potentiell mit ertragssteuerlichen Massnahmen kollidieren. Dies betrifft vor allem die Pflicht zur Inländergleichbehandlung aus Art.III GATT und Art.XVII GATS sowie die Regelungen des ASCM. Diese Arbeit beschäftigt sich dabei insbesondere mit der Anwendbarkeit des Art.III Abs.2 GATT auf Massnahmen direkter Besteuerung.

Folglich wurden mittels für die Prüfung ertragssteuerlicher Fälle optimierter Prüfungsschemata die Reformen des TCJA auf ihre WTO-Konformität überprüft. Dabei sind vor allem die neuen Steuerregime BEAT und FDII hervorzuheben. Es konnte festgestellt werden, dass BEAT im Grundsatz einen Verstoss gegen Art.III Abs.2 GATT, Art.III Abs.4 GATT und Art.XVII Abs.1 GATS darstellt, da Importe zum Teil mit einer Zusatzbelastung gegenüber inländischen Waren belegt werden. Allerdings ist das Ausmass der Zusatzbelastung extrem eingeschränkt und ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis zwischen den Importen und inländischen Waren zu bezweifeln. Da das BEAT-Regime zudem einen deutlichen Zuschnitt auf die Erfassung von unangemessenen Gewinnverschiebungen ins Ausland besitzt, ist davon auszugehen, dass der Verstoss gegen die Pflicht zur Inländergleichbehandlung unter Art.XX lit.(d) GATT und Art.XIV lit.(d) GATS ausnahmsweise gerechtfertigt werden kann.

Das FDII-Präferenzregime stellt hingegen einen deutlichen Verstoss gegen das Verbot von Exportsubventionen aus Art.3 Abs.1 ASCM dar. Unter FDII werden im Ausland erwirtschaftete Gewinne im Vergleich zu Gewinnen aus inländischer Geschäftsaktivität bevorzugt besteuert. Zwar dient FDII zunächst nur der bevorzugten Besteuerung von Gewinnen aus der Nutzung von IP, allerdings werden tatsächlich durch die formelhafte Bestimmung der IP-Gewinne auch Gewinne aus Waren- und Dienstleistungshandel erfasst. Eine Exportabhängigkeit der Präferenzbesteuerung liegt wiederum vor, da ab Erreichen einer bestimmten Schwelle, pro Dollar aus Exportgeschäften 37,5 Cent von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar sind.

# Inhaltsübersicht

<b>QUELLENVERZEICHNIS .....</b>	<b>VII</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XXVI</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XXVII</b>
<b>1 EINFÜHRUNG .....</b>	<b>- 1 -</b>
1.1 PROBLEMSTELLUNG .....	- 1 -
1.2 ZIELSETZUNG, AUFBAU & EINSCHRÄNKUNGEN DER ARBEIT .....	- 3 -
<b>2 MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT .....</b>	<b>- 4 -</b>
2.1 ERGEBNISSE DER LITERATURRECHERCHE .....	- 5 -
2.2 INLÄNDERGLEICHBEHANDLUNG .....	- 6 -
2.3 SUBVENTIONSABKOMMEN .....	- 20 -
<b>3 WTO-KONFORMITÄT DER STEUERLICHEN REFORMEN DES TCJA .....</b>	<b>- 27 -</b>
3.1 CORPORATE TAX RATE, SOFORTABSCHREIBUNG, ZINSABZUG & VERLUSTVORTRÄGE .....	- 27 -
3.2 ABZUGSFÄHIGKEIT VON GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN AUSLÄNDISCHER QUELLEN .....	- 28 -
3.3 BASE EROSION AND ANTI-ABUSE TAX (BEAT) .....	- 34 -
3.4 GLOBAL INTANGIBLE LOW TAX INCOME (GILTI) .....	- 47 -
3.5 FOREIGN-DERIVED INTANGIBLE INCOME (FDII) .....	- 49 -
<b>4 SCHLUSSBETRACHTUNG .....</b>	<b>- 60 -</b>
4.1 ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE .....	- 60 -
4.2 FOLGEN DES PRÜFUNGSERGEBNISSES .....	- 61 -
4.3 BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER .....	- 62 -
<b>ANHANG .....</b>	<b>- 64 -</b>
I. AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: WTO GRUNDLAGEN .....	- 64 -
II. AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: KONZEPTMATRIX ZUR LITERATURRECHERCHE .....	- 84 -
III. AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: ACTIONABLE SUBSIDIES .....	- 86 -
IV. AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: ASCM SPRUCHPRAXIS .....	- 88 -
V. AD WTO-KONFORMITÄT DER STEUERLICHEN REFORMEN DES TCJA: GRUNDLAGEN DER INTERNATIONALEN BESTEUERUNG .....	- 92 -
VI. AD WTO-KONFORMITÄT DER STEUERLICHEN REFORMEN DES TCJA: GRUNDLAGEN DES US-STEUERRECHTS .....	- 100 -

# Inhaltsverzeichnis

<b>QUELLENVERZEICHNIS .....</b>	<b>VII</b>
LITERATUR .....	VII
INTERNET.....	XX
SPRUCHPRAXIS.....	XXII
SONSTIGE MATERIALIEN .....	XXV
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>XXVI</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XXVII</b>
<b>1 EINFÜHRUNG .....</b>	<b>- 1 -</b>
1.1 PROBLEMSTELLUNG .....	- 1 -
1.2 ZIELSETZUNG, AUFBAU & EINSCHRÄNKUNGEN DER ARBEIT .....	- 3 -
<b>2 MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT.....</b>	<b>- 4 -</b>
2.1 ERGEBNISSE DER LITERATURRECHERCHE.....	- 5 -
2.2 INLÄNDERGLEICHBEHANDLUNG .....	- 6 -
2.2.1 <i>Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung</i> .....	- 7 -
2.2.1.1 GATT .....	- 7 -
2.2.1.1.1 Art.III Abs.2 Satz 1 GATT .....	- 7 -
2.2.1.1.2 Art.III Abs.2 Satz 2 GATT .....	- 10 -
2.2.1.1.3 Art.III Abs.4 GATT.....	- 11 -
2.2.1.2 GATS .....	- 11 -
2.2.2 <i>Prüfungsschemata</i> .....	- 12 -
2.2.2.1 GATT .....	- 12 -
2.2.2.1.1 Art.III Abs.2 Satz 1 GATT .....	- 12 -
2.2.2.1.2 Art.III Abs.2 Satz 2 GATT .....	- 14 -
2.2.2.1.3 Art.III Abs.4 GATT.....	- 15 -
2.2.2.1.4 Ausnahmefälle .....	- 16 -
2.2.2.2 GATS .....	- 17 -
2.2.2.2.1 Art.XVII Abs.1 GATS.....	- 17 -
2.2.2.2.2 Ausnahmefälle .....	- 18 -
2.2.3 <i>Spruchpraxis</i> .....	- 19 -
2.3 SUBVENTIONSABKOMMEN .....	- 20 -
2.3.1 <i>Prüfungsschema</i> .....	- 20 -
2.3.1.1 Subventionsbegriff nach Art.1 ASCM.....	- 21 -
2.3.1.1.1 Finanzieller Beitrag .....	- 21 -
2.3.1.1.2 Vorteil für Empfänger .....	- 22 -
2.3.1.1.3 Spezifizität.....	- 22 -
2.3.1.2 Subventionskategorien: Verbotene Subventionen .....	- 22 -
2.3.1.2.1 Ausfuhrsubventionen.....	- 23 -
2.3.1.2.2 Importsubstitutionssubvention .....	- 24 -
2.3.2 <i>Spruchpraxis: US - FSC</i> .....	- 24 -
2.3.2.1 Funktionsweise .....	- 24 -
2.3.2.2 WTO-Zulässigkeit .....	- 26 -
<b>3 WTO-KONFORMITÄT DER STEUERLICHEN REFORMEN DES TCJA .....</b>	<b>- 27 -</b>
3.1 CORPORATE TAX RATE, SOFORTABSCHREIBUNG, ZINSABZUG & VERLUSTVORTRÄGE .....	- 27 -
3.1.1 <i>Umsetzung und Effekt der Massnahmen</i> .....	- 27 -
3.1.2 <i>WTO-Zulässigkeit</i> .....	- 28 -
3.2 ABZUGSFÄHIGKEIT VON GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN AUSLÄNDISCHER QUELLEN .....	- 28 -
3.2.1 <i>Technische Umsetzung</i> .....	- 28 -
3.2.2 <i>Effekt &amp; Bewertung</i> .....	- 29 -
3.2.3 <i>WTO-Zulässigkeit</i> .....	- 30 -
3.2.3.1 Prüfung nach ASCM .....	- 31 -

3.2.3.2	Spruchpraxis .....	- 32 -
3.2.3.3	Fazit .....	- 33 -
3.3	BASE EROSION AND ANTI-ABUSE TAX (BEAT) .....	- 34 -
3.3.1	<i>Technische Umsetzung</i> .....	- 34 -
3.3.2	<i>Effekt &amp; Bewertung</i> .....	- 35 -
3.3.3	<i>WTO-Zulässigkeit</i> .....	- 37 -
3.3.3.1	Begründung eines Verstosses .....	- 37 -
3.3.3.1.1	Art.II GATT.....	- 38 -
3.3.3.1.2	ASCM.....	- 39 -
3.3.3.1.3	Art.III GATT.....	- 39 -
3.3.3.1.3.1	Abgrenzung von Art.III Abs.2 und Abs.4 GATT.....	- 39 -
3.3.3.1.3.2	Art.III Abs.4 GATT .....	- 40 -
3.3.3.1.3.2.1	Laws, Regulations and Requirements Affecting the Internal Sale .....	- 41 -
3.3.3.1.3.2.2	Vergleichbarkeit.....	- 41 -
3.3.3.1.3.2.3	Ungünstigere Behandlung .....	- 42 -
3.3.3.1.3.2.4	Fazit .....	- 42 -
3.3.3.1.3.3	Art.III Abs.2 GATT .....	- 42 -
3.3.3.1.4	Art.XVII GATS .....	- 43 -
3.3.3.1.4.1	Beeinflussung des Dienstleistungshandels .....	- 43 -
3.3.3.1.4.2	Schutzbereich USA.....	- 44 -
3.3.3.1.4.3	Fazit .....	- 44 -
3.3.3.2	Rechtfertigung als Ausnahmefall .....	- 44 -
3.3.3.3	Fazit .....	- 46 -
3.4	GLOBAL INTANGIBLE LOW TAX INCOME (GILTI).....	- 47 -
3.4.1	<i>Technische Umsetzung</i> .....	- 47 -
3.4.2	<i>Effekt &amp; Bewertung</i> .....	- 48 -
3.4.3	<i>WTO-Zulässigkeit</i> .....	- 49 -
3.5	FOREIGN-DERIVED INTANGIBLE INCOME (FDII).....	- 49 -
3.5.1	<i>Technische Umsetzung</i> .....	- 50 -
3.5.2	<i>Effekt &amp; Bewertung</i> .....	- 50 -
3.5.3	<i>WTO-Zulässigkeit</i> .....	- 52 -
3.5.3.1	Betroffenheit des Warenhandels.....	- 53 -
3.5.3.2	Subventionsbegriff.....	- 54 -
3.5.3.2.1	Finanzieller Beitrag .....	- 54 -
3.5.3.2.1.1	Besteuerung von ausländischen Gewinnausschüttungen als normativer Massstab .....	- 54 -
3.5.3.2.1.2	Besteuerung inländischer Warenverkäufe als normativer Massstab .....	- 56 -
3.5.3.2.1.3	Vergleich zur Benchmark .....	- 57 -
3.5.3.2.2	Vorteil .....	- 57 -
3.5.3.3	Exportabhängigkeit .....	- 57 -
3.5.3.4	Fazit .....	- 59 -
<b>4</b>	<b>SCHLUSSBETRACHTUNG .....</b>	<b>- 60 -</b>
4.1	ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE .....	- 60 -
4.2	FOLGEN DES PRÜFUNGSERGEBNISSES .....	- 61 -
4.3	BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER.....	- 62 -
<b>ANHANG.....</b>		<b>- 64 -</b>
I.	AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: WTO GRUNDLAGEN .....	- 64 -
1.	<i>Entstehungsgeschichte der WTO</i> .....	- 64 -
a.	Ökonomische Vorüberlegungen .....	- 64 -
b.	Vorgeschichte.....	- 64 -
c.	GATT .....	- 65 -
d.	Erichtung der heutigen WTO .....	- 66 -
2.	<i>Einordnung des Rechts der WTO</i> .....	- 66 -
a.	Begriff des Welthandelsrecht und des internationalen Wirtschaftsrechts .....	- 66 -
b.	Einordnung in das Völkerrecht .....	- 67 -
i.	Welthandelsrecht als völkerrechtlicher Vertrag .....	- 67 -
ii.	Status als Völkerrechtssubjekt.....	- 67 -

c.	Verhältnis zum nationalen Recht .....	- 68 -
i.	Nationales Recht im WTO-Recht .....	- 68 -
ii.	WTO-Recht im nationalem Recht .....	- 68 -
iii.	Umsetzung im nationalen Recht der USA.....	- 69 -
3.	<i>Formelles Recht der WTO</i> .....	- 69 -
a.	Funktionen & Ziele .....	- 70 -
b.	Organe und Beschlussfassung .....	- 70 -
c.	Dispute Settlement und Rechtsdurchsetzung .....	- 72 -
i.	Das Streitschlichtungsverfahren der WTO.....	- 72 -
ii.	Rechtsdurchsetzung von DS-Empfehlungen.....	- 74 -
4.	<i>Materielles Recht der WTO</i> .....	- 74 -
a.	GATT .....	- 74 -
b.	GATS .....	- 75 -
c.	TRIPS.....	- 76 -
d.	Plurilaterale Abkommen.....	- 76 -
5.	<i>Prinzipien im WTO-Recht</i> .....	- 76 -
6.	<i>Meistbegünstigungsprinzip</i> .....	- 77 -
7.	<i>Rechtsquellen in Streitschlichtungsverfahren</i> .....	- 77 -
a.	Covered Agreements.....	- 77 -
b.	Weiteres Völkerrecht .....	- 78 -
c.	Gewohnheitsrecht der WTO.....	- 79 -
d.	DS-Reports.....	- 79 -
8.	<i>Auslegung des WTO-Rechts</i> .....	- 80 -
a.	Treu und Glauben.....	- 81 -
b.	Wortlaut .....	- 81 -
c.	Systematik .....	- 81 -
d.	Ziel & Zweck .....	- 82 -
e.	Ergänzende Auslegungsmittel .....	- 82 -
9.	<i>Kollisionen im WTO-Recht</i> .....	- 82 -
II.	AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: KONZEPTMATRIX ZUR LITERATURRECHERCHE .....	- 84 -
III.	AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: ACTIONABLE SUBSIDIES .....	- 86 -
IV.	AD MÖGLICHE KOLLISIONEN VON WTO-RECHT UND ERTRAGSSTEUERRECHT: ASCM SPRUCHPRAXIS .....	- 88 -
1.	<i>Domestic International Sales Corporation (DISC)</i> .....	- 88 -
a.	Funktionsweise.....	- 88 -
b.	GATT-Zulässigkeit .....	- 89 -
2.	<i>Extraterritorial Income Exclusion (ETI)</i> .....	- 89 -
a.	Funktionsweise.....	- 90 -
b.	WTO-Zulässigkeit.....	- 90 -
V.	AD WTO-KONFORMITÄT DER STEUERLICHEN REFORMEN DES TCJA: GRUNDLAGEN DER INTERNATIONALEN BESTEUERUNG .....	- 92 -
1.	<i>Quellen internationalen Steuerrechts</i> .....	- 92 -
2.	<i>Steuerliche Anknüpfung</i> .....	- 93 -
a.	Anknüpfung an die Person des Steuerpflichtigen.....	- 93 -
b.	Anknüpfung an das Steuergut .....	- 93 -
3.	<i>Steuersubstrat</i> .....	- 93 -
a.	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	- 93 -
b.	Beschränkte Steuerpflicht .....	- 94 -
4.	<i>Vermeidung der Doppelbesteuerung</i> .....	- 94 -
a.	Begriff der Doppelbesteuerung .....	- 94 -
b.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	- 94 -
i.	Freistellungsmethode.....	- 95 -
ii.	Anrechnungsmethode .....	- 95 -
iii.	Abzugsmethode.....	- 96 -
iv.	Rechtsgrundlagen zur Anwendung der Methoden.....	- 96 -
5.	<i>Besteuerung zweistufiger Organisationsformen für grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten</i> .....	- 96 -
a.	Direktgeschäfte und Nutzung von Vertretern .....	- 96 -
b.	Direktinvestitionen.....	- 97 -
i.	Betriebstätte.....	- 97 -
ii.	Verbundene Kapitalgesellschaft .....	- 98 -

VI.	AD WTO-KONFORMITÄT DER STEUERLICHEN REFORMEN DES TCJA: GRUNDLAGEN DES US-STEUERRECHTS.....	- 100 -
1.	<i>Grundlagen des US Steuerrechts</i> .....	- 100 -
a.	Steuerhoheiten.....	- 100 -
b.	Quellen des Bundessteuerrechts.....	- 100 -
i.	Internal Revenue Code .....	- 100 -
ii.	Treasury Regulations .....	- 101 -
iii.	Revenue Rulings .....	- 101 -
iv.	Steuerrechtssprechung.....	- 102 -
c.	Weiterentwicklung des Steuerrechts .....	- 102 -
2.	<i>Die Federal Income Tax für Corporations</i> .....	- 102 -
a.	Anknüpfung & Steuersubstrat .....	- 102 -
b.	Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Gewinnausschüttungen .....	- 103 -
c.	Besteuerung von Outbound-Direktinvestitionen .....	- 103 -
i.	Betriebsstätte .....	- 104 -
ii.	Verbundene Kapitalgesellschaft .....	- 104 -
iii.	Subpart F .....	- 105 -

## Quellenverzeichnis

### Literatur

- ABRAMS, HOWARD/DOERNBERG, RICHARD, *Federal Corporate Taxation*, 5. Aufl., New York 2002
- ALTENBURGER, PETER, *Internationales Steuerrecht der Schweiz (in a Nutshell)*, Zürich 2011
- AMIEL, ITZIK/MENUCHIN, SHAY, National Report Israel, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 399 ff.
- AVI-YONAH, REUVEN, *Advanced Introduction to International Tax Law*, Cheltenham 2015 [zit. AVI-YONAH, *Advanced Introduction to International Tax Law*]
- Does the United States Still Care About Complying with its WTO Obligations?, *Columbia Journal of Tax Law* 2018, 12 f. [zit. AVI-YONAH, *Does the United States still Care?*]
  - Tax, Trade and Harmful Tax Competition: Reflections on the FSC Controversy, *Tax Notes International* 2000, 2841 ff. [zit. AVI-YONAH, *Tax, Trade and Harmful Tax Competition*]
  - Treating Tax Issues through Trade Regimes, *Brooklyn Journal of International Law* 2001, 1683 ff. [zit. AVI-YONAH, *Treating Tax Issues through Trade Regimes*]
- AVI-YONAH, REUVEN/VALLESPINOS, MARTIN, *The Elephant Always Forgets: US Tax Reform and the WTO*, *Law & Economics Working Papers* 2018
- BABU, RAJESH, *Decision-Making in the WTO: From Negotiated Law-Making to Judicial Law-Making*, in: CHAISSE, JULIEN/LIN, TSAI-YU (Hrsg.), *International Economic Law and Governance*, Oxford 2016, 487 ff. [zit. BABU, *Decision-Making in the WTO*]
- Interpretation of the WTO Agreements, Democratic Legitimacy and Developing Nations, *Indian Journal of International Law Vol.10* 2010, 45 ff. [zit. BABU, *Interpretation of the WTO Agreements*]
- BÄCHLE, EKKEHARD/OTT, JOHANN-OAUL/RUPP, THOMAS, *Internationales Steuerrecht*, Stuttgart 2005
- BALDWIN, RICHARD, *The World Trade Organization and the Future of Multilateralism*, *Journal of Economic Perspectives* 2016, 95 ff.
- BALLAN, HARRY, *U.S. WTO Violations: Will this Time Be different?*, *Columbia Journal of Tax Law* 2018, 14 ff.
- BARTELS, LORAND, *Jurisdiction and Applicable Law in the WTO*, in: BOURGEOIS, JACQUES/BRONCKERS, MARCO/QUICK, REINHARD (Hrsg.), *WTO Dispute Settlement: A Check-up*, Bern 2017, 31 ff.
- BAUEN, MARC, *Das internationale Steuerrecht der USA*, 2. Aufl., Zürich 2007
- BAUMGARTNER, GERHARD/GRABENWARTER, CHRISTOPH/GRILLER, STEFAN/HOLOUBEK, MICHAEL, *Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht II*, 6. Aufl., Wien 2010
- BECKER, JOHANNES/ENGLISCH, JOACHIM, *BEAT the GILTI – Gewinner und Verlierer der außensteuerrechtlichen Sonderregime der US-Steuerreform*, *ifo Schnelldienst* 4/2018, 9 ff. [zit. BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*]
- US-Steuerreform: Konsequenzen für Apple & Co., *Wirtschaftsdienst* 2/2018, 77 f. [zit. BECKER/ENGLISCH, *US-Steuerreform: Konsequenzen für Apple & Co.*]
- BEISE, MARC, *Die Welthandelsorganisation (WTO): Funktion, Status, Organisation*, Baden-Baden 2001

- BELLO, JUDITH HIPPLER, *The WTO Dispute Settlement Understanding: Less is More*, *American Journal of International Law* 1996, 416 ff.
- BENITAH, MARC, *The Law of Subsidies under the GATT/WTO*, Alphen aan den Rijn 2001 [zit. BENITAH, *The Law of Subsidies under GATT/WTO*]
- *The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach*, Alphen aan den Rijn 2019 [zit. BENITAH, *The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach*]
- BERRISCH, GEORG, *Das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen (GATT 1994)*, in: PRIEB, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 71 ff.
- BHAGIRATH, LAL DAS, *The World Trade Organisation: A Guide to the Framework for International Trade*, Penang 1999
- BLOCK, NEAL/GILBERT, RALPH/KUENSTER, KAREN, *Transition from DISC to a Foreign Sales Corporation: Tax and Other Considerations*, *International Lawyer* 1985, 343 ff.
- BOBEK, VITO/HAUPTMAN, LIDIJA/BELOGLAVEC, SABINA, *National Report Slovenia*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 611 ff.
- BOHNE, EBERHARD, *The World Trade Organization: Institutional Development and Reform*, London 2010
- BRÄHLER, GERNOT, *Internationales Steuerrecht in USA*, 8.Aufl, Wiesbaden 2014
- BRAND, RONALD, *Direct Effect of International Economic Law in the United States and the European Union*, *Northwestern Journal of International Law & Business* 1997, 557 ff.
- BRAUNER, YARIF, *International Trade and Tax Agreements may be coordinated, but not reconciled*, *Virginia Tax Review* 2005, 251 ff. [zit. BRAUNER, *International Trade and Tax Agreements*]
- *National Report United States*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 727 ff. [zit. BRAUNER, *National Report United States*]
- BRÄUTIGAM, RAINER/HEINEMANN, FRIEDRICH/SCHWAB, THOMAS/SPENGLER, CHRISTOPH, *Analyse der US-Steuerreform*, München 2018
- BREITHECKER, VOLKER/KLAPDOR, RALF, *Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 2.Aufl., Duisburg 2002
- BRONCKERS, MARCO/BAETENS, FREYA, *Financial Payments as a Remedy in WTO Dispute Settlement Proceedings, An Update*, in: BOURGEOIS, JACQUES/BRONCKERS, MARCO/QUICK, REINHARD (Hrsg.), *WTO Dispute Settlement: A Check-up*, Bern 2017, 68 ff.
- BRÜLISAUER, PETER *Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Bern 2006
- BRUMBAUGH, DAVID, *A History of the Extraterritorial Income (ETI) and Foreign Sales Corporation (FSC) Export Tax-Benefit Controversy*, CRS Report for Congress 2004
- BURNETTE-MCGRATH, MADELEINE/DUFRESNE, SARAH/MULDREW-MASON, MONIQUE/WEAVER, KADEN/BROWN, CARTER/SUKUP, JOSEPH, *A Quick and Easy Guide to the new FDII, GILTI, and 100 Percent Foreign DRD International Tax Provisions of the 2017 Tax Cuts and Jobs Act*, *Virginia Tax Review* 2018, 182 ff.
- CAPLAN, BENNETT/CHAMETZKY, MATTHEW, *Domestic International Sales Corporations (DISCs) and Foreign Sales Corporations (FSCs): Providers of Economic Incentives for wholly-owned Domestic Exporters*, *Journal of International Law* 1986, 1 ff.

- CAPPADONA, GERLANDO, National Report Italy, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 423 ff.
- CAVELTI, LUZUIUS/JAAG, CHRISTIAN/ROHNER, TOBIAS, Why Corporate Taxation should mean Source Taxation, *World Tax Journal* 2017, 352 ff.
- CHALK, NIGEL/KEEN, MICHAEL/PERRY, VICTORIA, *The Tax Cuts and Jobs Act: An Appraisal*, IMF Working Paper 2018
- CLARKE, PEGGY/HORLICK, GARY, The Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, in: HORLICK, GARY (Hrsg.), *World Trade Organization and International Trade Law: Antidumping, Subsidies and Trade Agreements*, Singapur 2014, 217 ff.
- COCKFIELD, ARTHUR/HELLERSTEIN, WALTER/MILLAR, REBECCA/WAERZEGGERS, CHRISTOPHE, *Taxing Global Digital Commerce*, Alphen aan den Rijn 2013
- COLLINS, DAVID, *The World Trade Organization: A Beginner's Guide*, London 2015
- CORTEZ, BENJAMIN, Grundzüge des US-amerikanischen Steuerrechts: Eine Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht, *Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2010, 531 ff.
- DALY, MICHAEL, Is the WTO a World Tax Organization? A Primer on WTO Rules for Tax Policymakers, *IMF Papers* 2016 [DALY, *Is the WTO a World Tax Organization?*]
- DALY, MICHAEL, WTO Rules on Direct Taxation, *The World Economy* 2006, 527 ff. [zit. DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*]
- DAM, KENNETH, *The GATT, Law and International Economic Organisation*, Chicago 1970
- DAVEY, WILLIAM, Unconditional Most-Favoured-Nation Treatment, in: COTTIER, THOMAS/SCHEFER, KRISTA, (Hrsg.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Cheltenham 2017, 168 ff.
- DE BRABANDERE, ERIC, VAN DAMME, ISABELLE, Good Faith in Treaty Interpretation, in: MITCHELL, ANDREW/SORNARAJAH, MUTHUCUMARASWAMY/VOON, TANIA (Hrsg.), *Good Faith and International Economic Law*, Oxford 2015, 37 ff.
- DEAL, CHRISTOPHER, The GATT and VAT: Whether VAT Exporters Enjoy a Tax Advantage Under the GATT, *Loyola of Los Angeles International and Comparative Law Review* 1995, 649 ff.
- DITZ, XAVER, Aktuelles zur Betriebsstättendefinition auf Ebene der OECD und in der Rechtsprechung, in: BAUMHOFF, HUBERTUS/SCHÖNFELD, JENS, *Doppelbesteuerungsabkommen – Nationale und internationale Entwicklungen*, Bonn 2012, 109 ff.
- DOERNBERG, RICHARD, *International Taxation (in a Nutshell)*, 10. Aufl., Saint Paul 2015
- ECKER, THOMAS/KOPPENSTEINER, FRANZ, Anwendbarkeit der WTO-Abkommen auf direkte und indirekte Steuern, *Steuer und Wirtschaft International - Tax and Business Review* 2009, 142 ff.
- ELSIG, MANFRED/PAUWELY, JOOST/BERNAUER, THOMAS, Dispute Settlement Mechanism – Analysis and Problems, in: DAUNTON, MARTIN/NARLIKAR, AMRITA/STERN, ROBERT (Hrsg.), *The Oxford Handbook on the World Trade Organization*, Oxford 2012, 485 ff.
- ENDRES, DIETER/SCHREIBER, CHRISTOPH, *Investitions- und Steuerstandort USA*, München 2008
- EUROPEAN COMMISSION, *Comments by the European Commission to the Internal Revenue Service, U.S. Department of the Treasury*, Brussel 2019
- FALIS, STEFAN, The Applicability of Art.I and Art.III GATT to Direct Taxes, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 37 ff.

- FALZON, FRANCO, Most-Favoured Nation Treatment in the GATS and its Effects on Direct Taxation, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 123 ff.
- FARELL, JENNIFER, *The Interface of International Trade Law and Taxation: Defining the Role of the WTO*, London 2011
- FEENSTRA, ROBERT, Trade Policy with Several Goods and «Market Linkages», *Journal of International Economics* 1986, 249 ff.
- FINLEY, RYAN, FDII's Ineffectiveness Responsible for Lack of WTO Challenges, *Tax Notes International* 2018, 744 ff.
- FISCHER-ZERNIN, JUSTUS, GATT versus Tax Treaties? – The Basic Conflict between International Taxation Methods and the Rules and Concepts of GATT, *Journal of World Trade Law* 1987, 39 ff. [zit. FISCHER-ZERNIN, *GATT versus Tax Treaties*]
- *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung (GATT/WTO)*, Köln 1996 [zit. FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*]
- FOLTYN, OLGA, The Exemption Method and Fictitious Tax Credit as a Prohibited Subsidy under WTO Law, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 375 ff.
- FROTSCHER, GERRIT, *Internationales Steuerrecht*, 3.Aufl., München 2009
- FUKUNAGA, YUKA, The Appellate Body's Power to Interpret the WTO Agreements and WTO Members' Power to Disagree with the Appellate Body, *Journal of World Investment* 2019, 792 ff.
- GALÁN, PAULA, The Meaning of «Arbitrary and Unjustifiable Discrimination» and «Disguised Restriction», in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 181 ff.
- GALE, WILLIAM/GELFOND, HILARY/KRUPKIN, AARON/MAZUR, MARK/TODER, ERIC, A preliminary Assessment of the Tax Cuts and Jobs Act of 2017, *National Tax Journal* 2018, 589 ff.
- GARCIA PRATS, FRANCISCO ALFREDO/MARSILLA, SANTIAGO IBANEZ, National Report Spain, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005
- GATSIOS, KONSTANTINE, Preferential Tariffs and the «Most Favoured Nation» Principle: A Note, *Journal of International Economics* 1990, 365 ff.
- GIBBONS, SAM, A Proposal for a New Revenue System for the United States Incorporating a Value-Added Tax, *Tax Notes Today* 1993
- GÖTTSCHE, GÖTZ, *Die Anwendung von Rechtsprinzipien in der Spruchpraxis der WTO-Rechtsmittelinstanz*, Berlin 2005
- GRAY, JOHN, Taxation: Foreign Sales Corporation Replace Domestic International Corporations, *Harvard International Law Journal* 1985, 293
- GRINOLS, EARL/PERRELLI, ROBERTO, Trade Games: Modelling WTO's Role in Trade Disputes, in: HEIDUK, GÜNTER/WONG, KAR-YIU (Hrsg.), *WTO and World Trade: Challenges in a New Era*, Duisburg 2005, 235 ff.
- GRYNBERG, ROMAN/CHILALA, BRIDGET, WTO Compatibility of the OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition, *Journal of World Investment* 2001, 507 ff.

- GUSTAFSON, CHARLES, Tax Treaties in the Americas: The United States, in: AMATUCCI, ANDREA (Hrsg.), International Tax Law, 2.Aufl., Alphen aan den Rijn 2012
- HARDWOOD, JUD, The GATT/DISC Dispute, Taxes International 25/1981, 3 ff.
- HAUSER, HEINZ, WTO-Regeln: Geeigneter Ansatzpunkt für eine Wettbewerbsordnung des internationalen Steuerwettbewerbs?, in: MÜLLER, WALTER/FROMM, OLIVER/HANSJÜRGENS, BERND (Hrsg.), Regeln für den europäischen Systemwettbewerb: Steuern und soziale Sicherungssysteme, Marburg 2001, 169 ff.
- HELPMAN, ELHANAN, Understanding Global Trade, Cambridge 2011
- HERRMANN, CHRISTOPH/WEISS, WOLFGANG/OHLER, CHRISTOPH, Welthandelsrecht, 2.Aufl., München 2007
- HINTSANEN, LARI, National Report Finland, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), WTO and Direct Taxation, Alphen aan den Rijn 2005, 257 ff.
- HOCK, BERNHARD, Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis: Besteuerungskonflikte und Lösungsmöglichkeiten, Wiesbaden 1994
- HOEKMAN, BERNARD, A Comment (on BRONCKERS/BAETENS, , Financial Payments as a Remedy in WTO Dispute Settlement Proceedings), in: BOURGEOIS, JACQUES/BRONCKERS, MARCO/ QUICK, REINHARD (Hrsg.), WTO Dispute Settlement: A Check-up, Bern 2017, 99 ff.
- HOFBAUER, INES, Das Meistbegünstigungsprinzip in den deutschen und österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, Internationales Steuerrecht 2004, 667 ff. [zit. HOFBAUER, *Meistbegünstigungsprinzip in DBA*]
- Die Anwendung des Art.I GATT auf direkte Steuern, *ecolex* 2005, 467 ff. [zit. HOFBAUER, *Die Anwendung des Art.I GATT auf direkte Steuern*]
  - To What Extent does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under WTO Law?, *European Taxation* 2004, 400 ff. [zit. HOFBAUER, *To what Extent does the OECD Harmful Tax Competition Violate WTO Law?*]
- HORLICK, GARY/CLARKE, PEGGY, The 1994 WTO Subsidies Agreement, in: HORLICK, GARY (Hrsg.), World Trade Organization and International Trade Law: Antidumping, Subsidies and Trade Agreements, Singapur 2014, 203 ff.
- HORN, HENRIK, National Treatment in the GATT, *The American Economic Review* 2006, 394 ff.
- HORN, HENRIK/MAVROIDIS, PETROS, Still Hazy after All These Years: The Interpretation of National Treatment in the GATT/WTO Case-Law on Tax Discrimination, *European Journal of International Law* 2004, 39 ff.
- HUDEC, ROBERT, The New WTO Dispute Settlement Procedure: An Overview of the First Three Years, *Minnesota Journal of Global Trade* 8/1999, 1 ff.
- ISENBAERT, MATHIEU, National Report Belgium, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), WTO and Direct Taxation, Alphen aan den Rijn 2005, 171 ff.
- JACKSON, ANDREW/SMITH, ANDREW, National Report New Zealand, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), WTO and Direct Taxation, Alphen aan den Rijn 2005, 525 ff.
- JACKSON, JOHN, International Law Status of WTO Dispute Settlement Reports: Obligation to Comply or Option to "Buy Out"?, *American Journal of International Law* 2004, 109 ff. [zit. JACKSON, *International Law Status of WTO Dispute Settlement Reports*]

- The Jurisprudence of International Trade: The DISC Case in GATT, *American Journal of International Law* 1978, 747 ff. [zit. JACKSON, *The DISC Case in GATT*]
- The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations, 2.Aufl., Cambridge 1997 [zit. JACKSON, *The World Trading System*]
- The WTO Dispute Settlement Understanding—Misunderstandings on the Nature of Legal Obligation, *American Journal of International Law* 1997, 60 ff. [zit. JACKSON, *The WTO Dispute Settlement Understanding*]

JACKSON, JOHN/CHARNOVITZ, STEVE, The Structure and Function of the World Trade Organization, in: HEYDON, KENNETH/WOOLCOCK, STEPHEN, *The Ashgate Research Companion to International Trade Policy*, London 2012, 387 ff.

JACOBS, OTTO, *Internationale Unternehmensbesteuerung: Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland*, 8.Aufl., München 2016

JELSMA, PHILLIP, The Making of a Subsidy, 1984: The Tax and International Trade Implications of the Foreign Sales Corporation Legislation, *Stanford Law Review* 1986, 1327 ff.

KABBAJ, HICHAM/SADOWSKY, MARILYNE, National Report France, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 285 ff.

KAMIN, DAVID/GAMAGE, DAVID/GLOGOWER, ARI/KYSAR, REBECCA/SHANSKE, DARIEN/AVI-YONAH, REUVEN/BATCHELDER, LILY/FLEMING, CLIFTON/HEMEL, DANIEL/KANE, MITCHELL/MILLER, DAVID/SHAVIRO, DANIEL/VISWANATHAN, MANOJ, The Games They Will Play: Tax Games, Roadblocks, and Glitches Under the 2017 Tax Legislation, *Minnesota Law Review* 2018, 1507 ff.

KEARNS, JASON/OHLHOFF, STEFAN, Durchsetzung der WTO-Abkommen in den Vereinigten Staaten von Amerika, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 783 ff.

KOPP, EMANUEL/LEIGH, DANIEL/MURSULA, SUSANNA/TAMBUNLERTCHAI, SUCHANAN, U.S. Investment since the Tax Cuts and Jobs Act of 2017, *IMF Working Paper* 2019

KOSKENNIEMI, MARTTI, Fragmentation of International Law: Difficulties arising from the Diversification and Expansion of International Law, Report of the Study Group of the International Law Commission, 2006

KRENZLER, HORST GÜNTER, Die Nachkriegsentwicklung des Welthandelssystems, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 1 ff.

KRONGBERGER, RALF/ROSENMAYR, CLEMENS, Taxes as protective trade measures and how WTO rules try to prevent them, in: GNAN, ERNEST, KRONGBERGER, RALF (Hrsg.), *Schwerpunkt Außenwirtschaft 2017/2018: Protektionismus – Ursachen, Erscheinungsformen, ökonomische Effekte*, Wien 2018, 205 ff.

KROSCHER, JÖRG, *US-Einkommenssteuerrecht: Systematische Unterschiede zum deutschen Recht, Recht der Internationalen Wirtschaft* 2000, 286 ff.

KUMAR, SUSHIL, Scope of Art.XVI:d and Art.XVI:e GATS, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 213 ff.

KUMASHOVA, ELENA, Compliance of the U.S. and Swiss Tax Reforms with WTO Rules, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* 2018/2019, 621 ff.

- KWALL, JEDDREY, *The Federal Income Taxation of Corporations, Partnerships, Limited Liability Companies, and Their Owners*, 2.Aufl., New York 2000
- KYSAR, REBECCA, *Critiquing (and Repairing) the New International Tax Regime*, *The Yale Journal Forum* 2018, 339 ff. [KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*]
- LANG, JOACHIM, *Deutschland muss sich dem Steuerwettbewerb stellen*, *ifo Schnelldienst* 4/2018, 12 ff.
- LEEGAARD, THOR, *National Report Norway*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 545 ff.
- LENG LIN, CHIN, *Trade Law and the Vienna Treaty Convention's Systematic Integration Clause*, in: CHAISE, JULIEN/LIN, TSAI-YU (Hrsg.), *International Economic Law and Governance*, Oxford 2016, 94 ff.
- LENNARD, MICHAEL, *The GATT 1994 and Direct Taxes: Some National Treatment and Related Issues*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 73 ff.
- LISZICZA, BÁLINT, *National Report Hungary*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 381 ff.
- LOOSE, THOMAS, *USA: Finale sowie vorgeschlagene GILTI-Regulations veröffentlicht*, *Internationales Steuerrecht* 15/2019, 63 f. [zit. LOOSE, *GILTI-Regulations*]
- *USA: Finanzverwaltung veröffentlicht ihren Entwurf zur Auslegung der Base Erosion and Anti-Abus Tax (BEAT)*, *Internationales Steuerrecht* 3/2019, 15 f. [zit. LOOSE, *Auslegung der BEAT*]
- LYMER, ANDREW/HASSELLDINE, JOHN, *Introduction to Taxation in an International Context*, in: LYMER, ANDREW/HASSELLDINE, JOHN (Hrsg.), *The International Taxation System*, Boston 2002, 1 ff.
- MARCEAU, GABRIELLE, *World Trade Organization (WTO)*, in: COTTIER, THOMAS/SCHEFER, KRISTA, (Hrsg.) *Elgar Encyclopedia of International Economic Law*, Cheltenham 2017, 71 ff.
- MATSUSHITA, MITSUO, *Basic Principles of the WTO and the Role of Competition Policy*, *Washington University Global Studies Law Review* 2004, 363 f. [zit. MATSUSHITA, *Basic Principles of the WTO*]
- *The Dispute Settlement Mechanism at the WTO: The Appellate Body – Assessment and Problems*, in: DAUNTON, MARTIN/NARLIKAR, AMRITA/STERN, ROBERT (Hrsg.), *The Oxford Handbook on the World Trade Organization*, Oxford 2012, 507 ff. [zit. MATSUSHITA, *The Dispute Settlement Mechanism*]
- MATSUSHITA, MITSUO/SCHOENBAUM, THOMAS/MAVROIDIS, PETROS/HAHN, MICHAEL, *The World Trade Organization: Law, Practice and Policy*, 3.Aufl., Oxford 2015
- MAYWALD, ANDREAS/MIETHE, NORBERT, *Steuern in USA*, in: MENNEL, ANNEMARIE/FÖRSTER, JUTTA (Hrsg.) *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Herne 2019 [zitiert: MAYWALD/MIETHE, *Steuern in USA*]
- *Steuerstandort USA*, Herne 2018 [zitiert: MAYWALD/MIETHE, *Steuerstandort USA*]
- MCDANIEL, PAUL, *Trade Agreements and Income Taxation: Interactions, Conflicts, and Resolutions*, *Boston Law School Research Papers* 2004 [zit. MCDANIEL, *Trade Agreements and Income Taxation*]
- *Trade and Taxation*, *Brooklyn Journal of International Law* 2001, 1621 ff. [zit. MCDANIEL, *Trade and Taxation*]
- MCDANIEL, PAUL/REPETTI, JAMES/RING, DIANE, *Introduction to United States International Taxation*, 6.Aufl., Alphen aan den Rijn 2014

- MONROY, ANTONIO GRIMALDO, The Relevance of WTO Law for International Tax Law, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 19 ff.
- MOSQUERA VALDERRAME,, IRMA JOHANNA, National Report Colombia, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 211 ff.
- MOTA, PEDRO INFANTE/DA PALMA BORGES, RICARDO HENRIQUES, National Report Portugal, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 561 ff.
- NARLIKAR, AMRITA, *The World Trade Organization: A very short Introduction*, Oxford 2015
- NEUFELDT, CHRISTIAN, *The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade*, Harvard International Law Journal 2018
- NIKLAUS, HEIKE, *Die Besteuerung ausländischer Einkünfte: Anrechnungsmethode und Freistellungsmethode. Entwicklungen unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts*, Tübingen 2007
- NOGUERA, LIONEL/STEICHEN, ALAIN, National Report Luxembourg, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 453 ff.
- O'NEIL SYKES, ALAN, *The Dispute Settlement Mechanism: Ensuring Compliance?*, in: DAUNTON, MARTIN/NARLIKAR, AMRITA/STERN, ROBERT (Hrsg.), *The Oxford Handbook on the World Trade Organization*, Oxford 2012, 560 ff.
- OECD, *Explanatory Statement Base Erosion and Profit Shifting Project*, Genf 2015
- OHLHOFF, STEFAN, *Das Übereinkommen über Handel mit Zivilluftfahrzeugen*, in: PRIEB, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 655 ff. [zit. OHLHOFF, *Das Übereinkommen über Handel mit Zivilluftfahrzeugen*]
- *Die Streitbeilegung in der WTO*, in: PRIEB, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 677 ff. [zit. OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*]
- OLSEN, MONROE, *GATS – National Treatment and Taxation*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 103 ff.
- PERNICE, INGOLF, BAUMGARTNER, *Völkerrechtliche Verträge internationaler Organisationen*, Heidelberg Journal of International Law 1988, 229-250.
- PETERS, CEES, National Report The Netherlands, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 495 ff.
- PETRITZ, MICHAEL, National Report Austria, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 133 ff.
- PITSCHAS, CHRISTIAN, *Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen*, in: PRIEB, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 495 ff. [zit. PITSCHAS, *Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen*]
- *Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen*, in: PRIEB, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 429 ff. [zit. PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*]
- PITSILIS, GEORGE/STOUGIANNOU, KALLIOPI, National Report Greece, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 341 ff.

- PREEG, ERNEST, The Uruguay Round Negotiations and the Creation of the WTO, in: DAUNTON, MARTIN/NARLIKAR, AMRITA/STERN, ROBERT (Hrsg.), *The Oxford Handbook on the World Trade Organization*, Oxford 2012, 122 ff.
- PREUßE, HEINZ GERT, Die Welthandelsorganisation (WTO) und die geistigen Eigentumsrechte, *Tübinger Diskussionbeitrag* 56/1995, 1 ff.
- PRIEß, HANS-JOACHIM, Das Übereinkommen über das öffentliche Beschaffungswesen, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 621 ff.
- PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG, Die Geltung und Durchsetzung des WTO-Rechts im Gemeinschaftsrecht, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 751 ff.
- QUERESHI, ASIF, United States Subsidies under DISC, FSC and ETI Legislation within the Framework of the WTO, *Trade Hot Topics Commonwealth Issue* 13, 2002 [zit. QURESHI, *United States Subsidies under DISC, FSC and ETI*]
- *Interpreting WTO Agreements: Problems and Perspectives*, Cambridge 2014 [zit. QURESHI, *Interpreting WTO Agreements*]
  - Trade-Related Aspects of International Taxation – A new WTO Code of Conduct?, *Journal of World Trade* 1996, 161 ff. [zit. QURESHI, *Trade-Related Aspects of International Taxation*]
- RASENACK, CHRISTIAN, *Steuersubventionen oder direkte Finanzhilfen?*, Der Staat 1981, 1ff.
- RASMUSSEN, MOGENS, *International Double Taxation*, Alphen aan den Rijn 2011
- REESE, THOMAS, The Politics of Tax Reform, *National Tax Journal* 1979, 248 ff.
- REINER, EKKEHART, Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten, CORDEWENER, AXEL (Hrsg.), *Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten - mit Diskussionsbeiträgen eines Münchener Symposions*, München 2006, 41 ff.
- REK, ROBERT/BRÜCK, MICHAEL/LABERMEIER, ALEXANER/PACHE, SVEN, *Internationales Steuerrecht in der Praxis*, Wiesbaden 2008
- RICARDO, DAVID, *Über die Grundsätze der Politischen Ökonomie und der Besteuerung* (1959, Nachdruck), 2.Aufl., Marburg, 2006
- RICHARDS, WM. L. JR., Domestic International Sales Corporation: Fifty Percent Tax Deferment and Revolutionary Inter-Company Pricing Rules, *Cumberland-Samford Law Review* 1972, 411 ff.
- ROBRA, KAROLINE, Welthandelsrechtliche Aspekte der internationalen Besteuerung aus europäischer Perspektive, in: TIETJE, CHRISTIAN/KRAFT, GERHARD/SETHE, ROLF (Hrsg.), *Beiträge zum transnationalen Wirtschaftsrecht*, Heft 40, Halle 2005; 1 ff.
- ROLLAND, SONIA, *Development at the World Trade Organization*, Oxford 2012
- ROSE, GERD, *Internationales Steuerrecht: Doppelbesteuerung, internationale Mindestbesteuerung, Unternehmensaktivitäten im Ausland*, 6.Aufl., Berlin 2004
- RUPP, THOMAS/KNIES, JÖRG/OTT, JOHANN-PAUL/FAUST, TANJA, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl., Stuttgart 2014
- SANCHIRICO, CHRIS WILLIAM, The New U.S. Tax Preference for «Foreign-Derived Intangible Income», *Tax Law Review* 2018, 625 ff.

- SCHAUMBURG, HARALD/VON FREEDEN, ARNE/HÄCK, NILS, Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 4.Aufl., Köln 2017
- SCHIEDERMAIR, STEPHANIE, Internationales Recht, in: VOIGT, RÜDIGER (Hrsg.), Handbuch Staat, Wiesbaden 2018, 1803 ff.
- SCHMAHL, STEFANIE, «Enabling Clause» vs. Meistbegünstigungsprinzip, Archiv des Völkerrechts 2004, 389 ff.
- SCHMALZ, ERIC, Domestic International Sales Corporation as a Subsidy under GATT: Possible Remedies, Case Western Reserve Journal of International Law 1972, 87 ff.
- SCHÖBENER, BURKHARD/HERBST, JOCHEN/PERKAMS, MARKUS, Internationales Wirtschaftsrecht, Heidelberg 2010
- SCHÖN, WOLFGANG, WTO und Steuerrecht, Recht der internationalen Wirtschaft 2004, 50 ff.
- SCHREIBER, ULRICH, International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles, Heidelberg 2013
- SCHYLE, MICHAEL, Most Favoured Nation Treatment in Tax Matters in the GATT, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), The Relevance of WTO Law for Tax Matters, Wien 2006, 73 ff.
- SEIDEL, FRANK, Besteuerung von Auslandsinvestitionen: Koordination von deutscher und US-amerikanischer Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden 2003
- SEINER, JOHN, Beating Them at Their Own Game: A Solution to the U.S. Foreign Sales Corporation Crisis, Minnesota Journal of Global Trade 2002, 395 ff.
- SENTI, RICHARD, GATT: Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen als System der Welthandelsordnung, Zürich 1986
- Welthandelsorganisation (WTO) (in a Nutshell), Zürich 2009
  - WTO: Die heute geltende Welthandelsordnung, Zürich 2007
- SHAFFER, GREGORY/ELSIG, MANFRED/PUIG, SERGIO, The Law and Politics of WTO Dispute Settlement, Legal Studies Research Paper Series No.10 2016, 1 ff.
- SINCLAIR, SCOTT, The WTO and its GATS, in: MICHIE, JONATHAN, The Handbook of Globalisation, 3.Aufl., Cheltenham 2019, 359 ff.
- SINGH, CHANDRAJIT, Non-Discrimination in Tax Matters in the GATT – National Treatment, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), The Relevance of WTO Law for Tax Matters, Wien 2006, 49 ff.
- SKINNER, WILLIAM, The BEAT Proposed Regulations: Use of Common Law Doctrines, International Tax Journal March/April 2019, 9 ff.
- SLEMROD, JOEL/AVI-YONAH, REUVEN, (How) should Trade Agreements deal with Income Tax Issues? Tax Law Review 2002, 533 ff.
- SMITH, ADAM, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (1776, reprinted), Chicago, 1976
- SMITH, RICHARD/CORREA, CARLOS/OH, CECILIA, Trade, TRIPS and Pharmaceuticals, The Lancet Journal 2009, 684 ff.

- SPENGLER, CHRISTOPH/OLBERT, MARCEL/STUTZENBERGER, KATHRIN, US-Steuerreform 2018 – Implikationen und Konsequenzen für Europa, ifo Schnelldienst 4/2018, 3 ff.
- STEHMANN, OLIVER, Foreign Sales Corporations under the WTO – The Panel Ruling on US Export Subsidies, *Journal of World Trade* 2000, 127 ff.
- STOCKER, RAOUL/GIESEN, ROMANA, *Repetitorium Steuerrecht*, 3.Aufl., Zürich 2017
- STOIBER, BENEDIKT, *Das Streitschlichtungsverfahren der Welthandelsorganisation*, Frankfurt am Main 2004
- STOKHOLM, JEPPE RUNE, National Report Denmark, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 237 ff.
- STOLL, PETER/RAIBLE, KAREN, Schutz des geistigen Eigentums und das TRIPS-Abkommen, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 565 ff.
- STRICKER, TOBIAS, *Die Vereinbarkeit von Regelungen des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht der Welthandelsorganisation*, Karlsruhe 2006 [zit. STRICKER, *Die Vereinbarkeit des internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht*]
- National Report Germany, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 313 ff. [zit. STRICKER, *National Report Germany*]
- STRIEGEL, ANDREAS, *Grundlagen des US-amerikanischen Steuerrechts: Mit Schaubildern und rund 170 Beispielen*, 2.Aufl., Berlin 2013
- TAYLOR, SCOTT, Trips, Trade and Growth, *International Economic Review* 1995, 361 ff.
- THIELE, CLEMENS, *Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht*, Wien 1997
- THOMPSON, MIKE, Replacing FSC with Extraterritorial Income: Who Benefits and Why, *Corporate Business Taxation* 11/2000, 3 ff.
- TIETJE, CHRISTIAN, A Comment (on BRONCKERS/BAETENS, , Financial Payments as a Remedy in WTO Dispute Settlement Proceedings), in: BOURGEOIS, JACQUES/BRONCKERS, MARCO/ QUICK, REINHARD (Hrsg.), *WTO Dispute Settlement: A Check-up*, Bern 2017, 103 ff. [zit. TIETJE, *A Comment*]
- Current Developments under the WTO-Agreement on Subsidies and Countervailing Measures as an Example for the Functional Unity of Domestic and International Trade Law, in: TIETJE, CHRISTIAN/KRAFT, GERHARD/SETHE, ROLF (Hrsg.), *Beiträge zum transnationalen Wirtschaftsrecht*, Heft 26, Halle 2004, 1 ff. [zit. TIETJE, *Current Developments under the ASCM*]
  - Die institutionelle Ordnung der WTO, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 39 ff. [zit. TIETJE, *Die institutionelle Ordnung der WTO*]
  - Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung, in: PRIEß, HANS-JOACHIM/BERRISCH, GEORG (Hrsg.), *World Trade Organization Handbuch*, München 2003, 17 ff. [zit. TIETJE, *Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung*]
- TREBILCOCK, MICHAEL, *Advanced Introduction to International Trade Law*, Cheltenham 2015
- TRENNHEUSER, JULIA, *US-amerikanische Subpart F-Legislation und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung*, Wiesbaden 2014
- TROTTMANN, CHRISTIAN, *Ertragssteuerrecht, Warenverkehr und Inländergleichbehandlung vor der Welthandelsorganisation (WTO)*, *Internationales Steuerrecht* 2004, 661 ff. [zit. TROTTMANN, *Ertragssteuerrecht und Inländergleichbehandlung*]

- Gleichbehandlung und Neutralität im Internationalen Ertragssteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO): Die Vorgaben der Subventions- und Diskriminierungsverbote für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Baden-Baden 2010 [zit. TROTTMANN, *Gleichbehandlung im Internationalen Ertragssteuerrecht*]
- URETA, SANTIAGO SOLÓRZANO, National Report Mexiko, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 479 ff.
- VALJEMARK, CAROLINE, National Report United Kingdom, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005
- VAN DAMME, ISABELLE, Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation, in: BETHLEHEM, DANIEL/VAN DAMME, ISABELLE/MCRAE, DONALD/NEUFELD, RODNEY (Hrsg.), *The Oxford Handbook of International Law*, Oxford 2009, 299 ff. [zit. VAN DAMME, *Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation*]
- Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body, *The European Journal of International Law* 2010, 605 ff. [zit. VAN DAMME, *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*]
- VAN DEN BOSSCHE, PETER/PREVOST, DENISE, *Essentials of WTO Law*, Cambridge 2016
- VAN DEN BOSSCHE, PETER/ZDOUC, WERNER, *The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials*, 4.Aufl., Cambridge 2017
- VAN THIEL, SERVAAS, General Report, in: LANG, MICHAEL/HERDIN, JUDITH/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *WTO and Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn 2005, 13 ff.
- VANDENBORRE, INGRID/FRESE, MICHAEL, Most Favoured Nation Clauses Revisited, *European Competition Law Review* 2014, 588 ff.
- VANGRASSTEK, CRAIG, *The History and Future of the World Trade Organization*, Geneva 2013
- VOGEL, KLAUS, Wesen und Wirkung der Freistellung: Besonders bei negativen Einkünften und Vermögenswerten, in: VOGEL, KLAUS, *Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht*, München 1996
- VOM BROCKE, JAN/SIMONS, ALEXANDER/NIEHAVES, BJÖRN/RIEMER, KAI/PLATTFAUT, RALF/CLEVEN, AN-NE, Reconstructing the Giant: On the Importance of Rigour in Documenting the Literature Search Process, *ECIS Proceedings* 2009, 161 ff.
- WALLACE, TAYLOR, Most Favoured Nation Treatment and WTO Dispute Settlement, *Journal of Contemporary Legal Issues* 2010, 463 ff.
- WARREN, ALVIN, Income Tax Discrimination against International Commerce, *TL* 2004, 147-149
- WELLS, BRET, Get With the BEAT, *Tax Notes* 2018, 1023 ff.
- WIMMER, NORBERT/MÜLLER, THOMAS, *Wirtschaftsrecht: International, Europäisch, National*, Wien 2007
- WOODWORTH, LAWRENCE, The Federal Tax Legislative Process, *National Tax Journal* 1972, 405 ff.
- WORLD TRADE ORGANIZATION, 20 Years of the WTO: A Retrospective, Genf 2015 [zit. WTO, *20 Years of the WTO*]
- Dispute Settlement Reports 2000, Cambridge 2003 [zit. WTO, *Dispute Settlement Reports 2000*]
- Understanding the WTO, 5.Aufl., Genf 2015 [zit. WTO, *Understanding the WTO*]
- WTO at 20: Challenges and Achievements, Genf 2015 [zit. WTO, *WTO at 20*]
- WTO in Brief, Genf 2018 [zit. WTO, *WTO in Brief*]

- WUDERNITZ, BRIGITTE, *Entwicklung der Konzernbesteuerung in den USA: Eine Analyse von 80 Jahren Praxis der Konzernbesteuerung*, Wien 1996
- YODER, LOWELL/WAIMON, LARO, *Extraterritorial Income Exclusion: The New Export Tax Incentive*, *Taxation of Global Transactions* Fall 2001, 25 ff.
- YÜKSEL, ALI, *Welthandelsorganisation (WTO): Aufgaben, Aktivitäten, EU-Beziehungen*, Frankfurt am Main 2001
- ZHOU, ZIBIN, *The Definition of Subsidies under the SCM Agreement*, in: LANG, MICHAEL/HERDIN-WINTER/HOFBAUER, INES (Hrsg.), *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Wien 2006, 313 ff.
- ZIEGLER, ANDREAS/BAUMGARTNER, JORUN, *Good Faith as a General Principle of (International) Law*, in: MITCHELL, ANDREW/SORNARAJAH, MUTHUCUMARASWAMY/VOON, TANIA (Hrsg.), *Good Faith and International Economic Law*, Oxford 2015, 9 ff.

## Internet

- ALDONAS, GRANT, The WTO Consistency of the Deduction for FDII, Tax Notes 2019, <https://www.taxnotes.com/special-reports/international-taxation/wto-consistency-deduction-fdii/2019/02/22/293zd>
- AVI-YONAH, REUVEN, The International Provisions of the TCJA: A Preliminary Summary and Assessment, Public Law and Legal Theory Research Paper Series (No.605) 2018, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3193278](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3193278) [zit. AVI-YONAH, *The International Provisions of the TCJA*]
- CUMMINGS, JASPER, Selective Analysis: The BEAT, Tax Notes 2018, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-federal/base-erosion-and-profit-shifting-beps/selective-analysis-beat/2018/03/26/26xq1>
- GRINBERG, ITAI/PAUWELYN, JOOST, The Emergence of a New International Tax Regime: The OECD's Package on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ASIL Insights, Vol.19 Issue 24, <https://www.asil.org/insights/volume/19/issue/24/emergence-new-international-tax-regime-oecd%E2%80%99s-package-base-erosion-and>
- HOFMANN, RAINER, Kolloquium Völkerrecht III, Teil 1: Einführung, § 1. Begriff, Entwicklung und Bedeutung des Internationalen Wirtschaftsrechts, [https://www.jura.uni-frankfurt.de/52342907/\\_-1-Begriff-und-Bedeutung\\_Internationales-Wirtschaftsrecht\\_WiSe-2014\\_15.pdf](https://www.jura.uni-frankfurt.de/52342907/_-1-Begriff-und-Bedeutung_Internationales-Wirtschaftsrecht_WiSe-2014_15.pdf) [zit. HOFMANN, *Kolloquium Völkerrecht*]
- HOFMANN, RAINER, Skript Internationales Wirtschaftsrecht, 3.Teil: Das WTO/GATT System, §6 Einführung in das System des Welthandelsrecht, [https://www.jura.uni-frankfurt.de/43625671/6\\_Einf%C3%BChrung\\_in\\_das\\_System\\_des\\_Welthandelsrechts\\_WiSe\\_2012\\_13.pdf](https://www.jura.uni-frankfurt.de/43625671/6_Einf%C3%BChrung_in_das_System_des_Welthandelsrechts_WiSe_2012_13.pdf) [zit. HOFMANN, *Internationales Wirtschaftsrecht*]
- INTERNAL REVENUE SERVICE, Internal Revenue Bulletins, 2020, <https://apps.irs.gov/app/picklist/list/internalRevenueBulletins.html> [zitiert: INTERNAL REVENUE SERVICE, Internal Revenue Bulletins]
- INTERNAL REVENUE SERVICE, Understanding IRS Guidance – A Brief Primer, 2019, <https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer> [zitiert: INTERNAL REVENUE SERVICE, Understanding IRS Guidance]
- KYSAR, REBECCA, Will Tax Treaties and WTO Rules «Beat» the BEAT? Columbia Journal of Tax Law, <https://journals.cdrs.columbia.edu/wp-content/uploads/sites/10/2018/11/Rebecca-Kysar-10-1-TM.pdf> [zit. KYSAR, *Will WTO Rules Beat the BEAT?*]
- MAURY, SEBASTIAN/THUMM, BENJAMIN, US-Steuerreform: Was könnten die Auswirkungen für den Standort Schweiz sein?, KPMG 2018, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/us-steuerreform-auswirkungen-schweiz.pdf>
- MAYWALD, ANDREAS/JOCHIMSEN-VON GFUG, CLAUS/SCHOPPE, CHRISTIAN, US-Steuerreform und Verrechnungspreise, Deloitte 2018, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/tax/Deloitte-Webcast-26-01-2018-US-Steuerreform-TP.pdf>
- POMERLEAU, KYLE, A Hybrid Approach: The Treatment of Foreign Profits under the Tax Cuts and Jobs Act, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/treatment-foreign-profits-tax-cuts-jobs-act/>
- SLEDZ, ROBERT, European Commission Says U.S. BEAT and FDII Rules May Violate International Standards, Reuters Business News 2018, <https://tax.thomsonreuters.com/blog/european-commission-says-u-s-beat-and-fdii-rules-may-violate-intl-standards/>

- SULLIVAN, MARTIN, Economic Analysis: Can Marked-Up Services Skip the BEAT?, Tax Notes 2018, <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/economic-analysis-can-marked-services-skip-beat/2018/02/02/26vbm>
- U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, Writing and Enacting Tax Legislation, 2010, <https://www.treasury.gov/resource-center/faqs/Taxes/Pages/writing.aspx>
- WORLD TRADE ORGANIZATION, WTO Analytical Index: GATT 1994 – Article III (Jurisprudence), [https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/ai17\\_e/gatt1994\\_art3\\_jur.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/ai17_e/gatt1994_art3_jur.pdf), [zit. WTO, *Analytical Index Art.3 GATT*]

## Spruchpraxis

## WTO Appellate Body Reports

<b>Kurztitel</b>	<b>Volltitel</b>
<i>Argentina – Financial Services</i>	Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services, WT/DS453/AB/R and Add.1, angenommen 9.Mai 2016
<i>Australia – Salmon</i>	Australia – Measures Affecting Importation of Salmon, WT/DS18/AB/R, angenommen 6.November 1998
<i>Brazil - Taxation</i>	Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges, WT/DS472/AB/R, WT/DS497/AB/R, angenommen 11.Januar 2019
<i>Canada – Aircraft</i>	Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft, WT/DS70/AB/R, angenommen 20.August 1999
<i>Canada – Autos</i>	Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, angenommen 19.Juni 2000
<i>Canada – Periodicals</i>	Canada – Certain Measures Concerning Periodicals, WT/DS31/AB/R, angenommen 30.Juli 1997
<i>Chile – Price Band System</i>	Chile – Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products, WT/DS207/AB/R, angenommen 23.Oktober 2002
<i>EC – Asbestos</i>	European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products, WT/DS135/AB/R, angenommen 5.April 2001
<i>EC – Bananas III</i>	European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas, WT/DS27/AB/R, angenommen 25.September 1997
<i>EC – Chicken Cuts</i>	European Communities – Customs Classification of Frozen Chicken Cuts, WT/DS269/AB/R, WT/DS286/AB/R, angenommen 27.September 2005
<i>EC – Computer Equipment</i>	European Communities – Customs Classification of Certain Computer Equipment, WT/DS62/AB/R, WT/DS67/AB/R, WT/DS68/AB/R, angenommen 22.Juni 1998
<i>India – Patents (US)</i>	India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products, WT/DS50/AB/R, angenommen 16.Januar 1998
<i>Japan – Alcoholic Beverages II</i>	Japan – Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, angenommen 1.November 1996
<i>Korea – Various Measures on Beef</i>	Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, angenommen 10.Januar 2001
<i>Philippines – Distilled Products</i>	Philippines – Taxes on Distilled Spirits, WT/DS396/AB/R/WT/DS403/AB/R, angenommen 20.Januar 2012
<i>US – Anti-Dumping and Countervailing Duties (China)</i>	United States – Definitive Anti-Dumping and Countervailing Duties on Certain Products from China, WT/DS379/AB/R, angenommen 25.März 2011
<i>US – Clove Cigarettes</i>	United States – Measures Affecting the Production and Sale of Clove Cigarettes, WT/DS406/AB/R, angenommen 24.April 2012

<b>Kurztitel</b>	<b>Volltitel</b>
<i>US – FSC</i>	United States – Tax Treatment for «Foreign Sales Corporations», WT/DS108/AB/R, angenommen 20.März 2000
<i>US – FSC (Article 21.5 – EC)</i>	United States – Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/AB/RW, angenommen 29.Januar 2002
<i>US – Gambling</i>	United States – Measures Affecting the Cross-Border Supply of Gambling and Betting Services, WT/DS285/AB/R, angenommen 20.April 2005
<i>US – Gasoline</i>	United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline, WT/DS2/AB/R, angenommen 20.Mai 1996
<i>US – Large Civil Aircraft (2nd complaint)</i>	United States – Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), WT/DS353/AB/R, adopted 23.3.2012
<i>US - Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews</i>	United States – Sunset Reviews of Anti-Dumping Measures on Oil Country Tubular Goods from Argentina, WT/DS268/AB/R, angenommen 17.Dezember 2004
<i>US – Shirts and Blouses</i>	United States – Measure Affecting Imports of Woven Wool Shirts and Blouses from India, WT/DS33/AB/R and Corr.1, angenommen 23.Mai 1997
<i>US – Shrimp</i>	United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, WT/DS58/AB/R, angenommen 6.November 1998
<i>US-Stainless Steel (Mexico)</i>	United States – Final Anti-Dumping Measures on Stainless Steel from Mexico, WT/DS344/AB/R, angenommen 20.Mai 2008

**WTO Panel Reports**

<b>Kurztitel</b>	<b>Volltitel</b>
<i>Argentina – Hides and Leather</i>	Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and the Import of Finished Leather, WT/DS155/R and Corr.1, angenommen 16.Februar 2001
<i>Australia – Automotive Leather II</i>	Australia – Subsidies Provided to Producers and Exporters of Automotive Leather, WT/DS126/R, angenommen 16.Juni 1999
<i>Canada – Autos</i>	Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/R, WT/DS142/R, angenommen 19.Juni 2000, modifiziert durch AB Report WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R
<i>China – Electronic Payment Services</i>	China – Certain Measures Affecting Electronic Payment Services, WT/DS413/R and Add.1, angenommen 31.August 2012
<i>Korea – Procurement</i>	Panel Report, Korea – Measures Affecting Government Procurement, WT/DS163/R, angenommen 19.Juni 2000
<i>Philippines – Distilled Products</i>	Philippines – Taxes on Distilled Spirits, WT/DS396/R, WT/DS403/R, angenommen 20.Januar 2012, modifiziert durch AB Reports WT/DS396/AB/R / WT/DS403/AB/R

<b>Kurztitel</b>	<b>Volltitel</b>
<i>US – FSC</i>	Panel Report, United States – Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations", WT/DS108/R, angenommen 20.März 2000, modifiziert durch AB Report WT/DS108/AB/R
<i>US – FSC (Article 21.5 – EC)</i>	Panel Report, United States – Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/RW, angenommen 29.Januar 2002, modifiziert durch AB Report WT/DS108/AB/RW
<b>GATT 1947 Panel Reports</b>	
<b>Kurztitel</b>	<b>Volltitel</b>
<i>Belgium – Income Tax</i>	Belgium – Income Tax Practices Maintained by Belgium, L/4424 – 23S/127, angenommen 7.Dezember 1981
<i>France – Income Tax</i>	France - Income Tax Practices Maintained by France, L/4423 – 23S/114, angenommen 7.Dezember 1981
<i>Netherlands – Income Tax</i>	Netherland - Income Tax Practices Maintained by Netherlands, L/4425 – 23S/137, angenommen 7.Dezember 1981
<i>US – DISC</i>	United States – United States Tax Legislation (DISC), L/4422-23S/98, angenommen 7.Dezember 1981
<i>US – Spring Assemblies</i>	United States – Imports of Certain Automotive Spring Assemblies, L/5333-30S/107, angenommen 26.Mai 1983

## Sonstige Materialien

- GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, Report of Working Party on Border Tax Adjustment, L/3464, Genf 1970, [https://www.wto.org/gatt\\_docs/English/SULPDF/90840088.pdf](https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90840088.pdf)
- INTERNAL REVENUE SERVICE, Temporary Regulations: Limitation on Deduction for Dividends Received From Certain Foreign Corporations and Amounts Eligible for Section 954 Look-Through Exception, 84 FR 28398, 6.8.2019, <https://www.federalregister.gov/documents/2019/06/18/2019-12442/limitation-on-deduction-for-dividends-received-from-certain-foreign-corporations-and-amounts> [zit. IRS, *Limitation of Deduction for Dividends Received (Temporary Regulations)*]
- UNITED NATIONS, Conference on Trade and Employment held at Havana: Reports of Committees and Principal Sub-Committee, ICITO/1/8, Genf 1948, <http://sul-derivatives.stanford.edu/derivative?CSNID=90180096&mediaType=application/pdf>
- UNITED NATIONS, Conference on Trade and Employment held at Havana: Summary of the thirteenth Meeting of the Third Committee (Commercial Policy), E/CONF.2/C.3/SR.13, Havana 1947, <https://docs.wto.org/gattdocs/q/UN/ECONF2/C3-SR13.PDF>
- UNITED STATES OF AMERICA, GATS: Schedule of Specific Commitments, GATS/SC/90, 15.4.1994, [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE\\_Search/FE\\_S\\_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueId-List=17945,23569,20307,8373&CurrentCatalogueIdIndex=3&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueId-List=17945,23569,20307,8373&CurrentCatalogueIdIndex=3&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True)
- US COMMITTEE ON THE BUDGET, 115th Congress: U.S. Committee Recommendations as Submitted on the Budget Pursuant to H. Con. Res. 71, Washington 2017, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-115SPRT27718/pdf/CPRT-115SPRT27718.pdf>
- US HOUSE OF REPRESENTATIVES, 115th Congress 1st Session, Conference Report H.R.1, Tax Cuts and Jobs Act, No.115-466, Washington, 15.Dezember 2017, <https://www.congress.gov/115/crpt/hrpt466/CRPT-115hrpt466.pdf>

---

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: FSC-Struktur.....	- 25 -
Abbildung 2: Besteuerung ausländischer Gewinnausschüttungen.....	- 29 -
Abbildung 3: Mögliche Unternehmensstrukturen zur Durchführung von Exporten .....	- 31 -
Abbildung 4: Beispiel BEAT Struktur & Berechnung.....	- 36 -
Abbildung 5: BEAT Berechnungslogik.....	- 36 -
Abbildung 6: Erfassung des internationalen Leistungshandels durch BEAT.....	- 38 -
Abbildung 7: GILTI Berechnungslogik.....	- 48 -
Abbildung 8: Beispiel GILTI Struktur & Berechnung.....	- 48 -
Abbildung 9: Wirkung DRD, Subpart F & GILTI .....	- 49 -
Abbildung 10: FDII Berechnungslogik .....	- 51 -
Abbildung 11: Beispiel FDII Struktur & Berechnung .....	- 51 -
Abbildung 12: Bevorzugte Besteuerung von Exporten durch FDII .....	- 52 -
Abbildung 13: Mögliche Unternehmensstrukturen zur Durchführung von Exporten .....	- 55 -
Abbildung 14: Organstruktur der WTO.....	- 71 -
Abbildung 15: DISC-Struktur .....	- 89 -
Abbildung 16: ETI-Struktur.....	- 90 -
Abbildung 17: MG-BS-Struktur .....	- 97 -
Abbildung 18: MG-TG-Struktur .....	- 98 -

**Abkürzungsverzeichnis**

AA	Agreement on Agriculture
AB	Appellate Body
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
ASCM	Agreement on Subsidies and Countervailing Measures
BE	Base Erosion
BEAT	Base Erosion Anti-Abuse Tax
BEB	Base Erosion Benefits
BEMT	Base Erosion Minimum Tax
BEPS	Base Erosion & Profit Shifting
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BS	Betriebsstätte
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CFC	Controlled Foreign Corporation
CFR	Code of Federal Regulations
d.h.	das heisst
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
DISC	Domestic International Sales Corporation
DRD	Dividend-Received-Deduction
DS	Dispute Settlement
DSB	Dispute Settlement Body
DSU	Dispute Settlement Understanding
e.g.	exempli gratia
EC	European Communities
ETI	Extraterritorial Income Exclusion
FDII	Foreign-Derived Intangible Income
FSC	Foreign Sales Corporations
FSP	Foreign Source Portion
GATS	General Agreement on Trade in Services
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GILTI	Global Intangible Low Tax Income

---

Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.e.	id est
i.e.S.	im engeren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IGH	Statut des Internationalen Gerichtshofs
IP	Intellectual Property
IRC	Internal Revenue Code
IRM	Internal Revenue Manuals
IRS	Internal Revenue Service
ITO	International Trade Organization
KStG	Körperschaftssteuergesetz
lit.	littera
MFN	Most-Favoured-Nation
MG	Muttergesellschaft
MNU	Multinationale Unternehmen
NOL	Net Operating Loss
NT	National Treatment
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
QBAI	Qualified Business Asset Investment
Rz.	Randziffer
s.a.	siehe auch
Sec.	Section
sog.	sogenannte
TCJA	Tax Cuts and Jobs Act
TG	Tochtergesellschaft
TRIMS	Trade-Related Investment Measures Agreement
TRIPS	Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights
u.a.	unter anderem
U.S. CONST.	Constitution of the United States
u.U.	unter Umständen
UNO	United Nations Organization

---

URAA	Uruguay Rounds Agreement Act
USA	United States of America
ÜWTO	Übereinkommen zur Errichtung der WTO
vgl.	vergleiche
WTO	World Trade Organization
WVK	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z.T.	zum Teil
Ziff.	Ziffer

# 1 Einführung

## 1.1 Problemstellung

- 1 Am 22. Dezember 2017 verabschiedeten die USA mit dem «Tax Cuts and Jobs Act» (TCJA) die grösste Reform des US-Steuersystems seit 1986.<sup>1</sup> Die zum 1. Januar 2018 in Kraft getretene Steuerreform hat einen fundamentalen Umbau der Vorschriften bzgl. nationaler und internationaler Sachverhalte im US-Bundessteuerrecht (Federal Tax Law) bewirkt.<sup>2</sup>
- 2 Durch die Steuerreform sollten eine Vielzahl von Zielen erreicht werden, darunter die Vereinfachung des Besteuerungssystems, eine Entlastung des Mittelstands, die Gleichstellung verschiedener Einkunftsarten sowie die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandorts USA. Diese Ziele sollten wiederum ohne Erhöhung des US-Haushaltsdefizits erreicht werden.<sup>3</sup>
- 3 Die auffälligste Veränderung im Unternehmenssteuerrecht ist die verringerte Corporate Tax Rate, die zum Jahresbeginn 2018 von einheitlichen 35 auf 21 Prozent gesunken ist.<sup>4</sup> Für rein nationale Sachverhalte sind daneben vor allem eine temporäre 100-Prozent-Sofortabschreibung<sup>5</sup> sowie die Verschärfung der Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Zinsen<sup>6</sup> und zur Nutzung von Verlustvorträgen<sup>7</sup> relevant. Auch die Aufhebung der Alternative Minimum Tax (AMT) für Corporations ist zu beachten.<sup>8</sup>
- 4 Darüber hinaus gab es weitreichende Veränderungen der Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten. Im Vordergrund steht hier die Abkehr vom Welteinkommensprinzip bei Gewinnausschüttungen aus dem Ausland nach IRC Sec. 245A [deduction for foreign source-portion of dividends]. Die USA wechselten damit, wie bereits zahlreiche andere OECD Staaten, zu einem territorialen System der Besteuerung ausländischer Gewinnausschüttungen.<sup>9</sup> Um daraus resultierende neue Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung zu verhindern, enthält die US-Steuerreform drei Sonderregime, die die Gewinnverschiebung ins Ausland innerhalb MNU unattraktiver machen.<sup>10</sup>
- 5 Die Neuerung «Global Intangible Low Tax Income» (GILTI) nach IRC Sec. 951A stellt sicher, dass Gewinne ausländischer TG, die unter dem Einsatz geistigen Eigentums (IP) erzielt werden, in den USA mittels Zurechnung zur Bemessungsgrundlage der Besteuerung unterliegen.<sup>11</sup> Das Steuerregime «Foreign-Derived Intangible Income» (FDII) unter IRC Sec. 250 ist dagegen ein positiver Anreiz für MNU, der einen Teilabzug für Gewinne, die unter Einsatz von IP, im Rahmen von Auslandsgeschäften erzielt werden, erlaubt. Das Zusammenspiel von FDII und GILTI wird daher auch als «Zuckerbrot und Peitsche» bezeichnet.<sup>12</sup> BEAT (IRC Sec. 59A) ist wiederum eine Massnahme gegen Gewinnabsaugungen mittels unangemessener Verrechnungspreise. Es handelt sich dabei um einen Mindestbesteuerungstest, der an die Bemessungsgrundlage der Corporate Tax zuzüglich bestimmter Zahlungen an verbundene Unternehmen anknüpft.<sup>13</sup>

---

<sup>1</sup> SPENGL/OLBERT/STUTZENBERGER, 3.

<sup>2</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 9 f.; CHALK/KEEN/PERRY, 1.

<sup>3</sup> CHALK/KEEN/PERRY, 3.

<sup>4</sup> IRC Sec. 11 [Tax on Corporations – Tax Imposed].

<sup>5</sup> IRC Sec. 168 (k) [Special Allowance for Certain Property].

<sup>6</sup> IRC Sec. 163 (j) [Limitation on Business Interest].

<sup>7</sup> IRC Sec. 172 [Net Operating Loss Deduction].

<sup>8</sup> BRÄUTIGAM et al., 1 ff.; GALE et al., 592.

<sup>9</sup> LANG, 13.

<sup>10</sup> BECKER/ENGLISCH, *US-Steuerreform: Konsequenzen für Apple & Co.*, 77.

<sup>11</sup> CHALK/KEEN/PERRY, 21.

<sup>12</sup> BRÄUTIGAM et al., 9.

<sup>13</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10.

- 6 Bei der Betrachtung der einzelnen Massnahmen des TCJA wird deutlich, dass die USA mit ihren nationalen Massnahmen eine Steuerreform durchgeführt haben, wie sie auch in anderen Industrieländern in der Vergangenheit zu beobachten war. Neu sind hingegen die Anreiz- und Abwehrmechanismen BEAT, GILTI und FDII.<sup>14</sup> Diese bilden aggressivere Massnahmen zur Sicherung inländischen Steuersubstrats und zugleich der Anziehung ausländischen Steuersubstrats.<sup>15</sup>
- 7 Bereits im Dezember 2017, vor der Verabschiedung des TCJA durch den US-Kongress, äusserte die Europäische Kommission, in einem an US Treasury Secretary Steve Mnuchin adressierten Brief, Bedenken bezüglich der Konformität der US-Steuerreform mit dem Welthandelsrecht, i.e. den Abkommen der World Trade Organization (WTO), besonders hinsichtlich BEAT und FDII.<sup>16</sup> Im März 2019 bestätigte der Kommissar für Wirtschafts- und Finanzangelegenheiten sowie für Steuern und Zollunion, Pierre Moscovici, eine mögliche Anfechtung der BEAT- und FDII-Regime vor der WTO.<sup>17</sup>
- 8 Die WTO ist eine internationale Organisation die sich mit der Gestaltung zwischenstaatlicher Handelsbeziehungen beschäftigt.<sup>18</sup> Sie bildet den gemeinsamen institutionellen Rahmen für die in Marrakesch vereinbarte erneuerte und erweiterte Welthandelsordnung. Ihre multilateralen Vereinbarungen zur Regulierung des internationalen Handels, GATT (inkl. Zusatzabkommen), GATS und TRIPS stellen das materielle Welthandelsrecht dar.<sup>19</sup> Der institutionelle Charakter der WTO ergibt sich wiederum aus ihrer Funktion als Forum für Handelsrechtsverhandlungen sowie ihrem Streitschlichtungsverfahren.<sup>20</sup>
- 9 Konkret meint eine Anfechtung von Massnahmen der US-Steuerreform vor der WTO also das Infragestellen der Konformität der US-Steuerreform mit dem Welthandelsrecht bzw. WTO-Abkommen im Rahmen des Streitschlichtungsverfahrens der WTO. Der Zusammenhang zwischen dem Recht der internationalen Besteuerung und dem Welthandelsrecht mag zunächst nicht offensichtlich sein, vor allem bezüglich Fragen der Ertragsbesteuerung. Bei Betrachtung der Grundlagen und Ziele des Welthandelsrechts wird dieser Zusammenhang jedoch schnell deutlicher.
- 10 Die konzeptionelle Grundlage des Welthandelsrechts bilden ökonomische Überlegungen.<sup>21</sup> Bereits 1776 identifizierte Adam Smith in «The Wealth of Nations» ökonomische Wohlfahrtsvorteile des Handels durch gegenseitige Spezialisierung auf Güter für die absolute Kostenvorteile vorliegen.<sup>22</sup> Die Ansätze Smiths wurden 1817 von David Ricardo in seiner Theorie der komparativen Kostenvorteile massgeblich weiterentwickelt. Ricardo erkannte ökonomische Vorteile auch in Abwesenheit absoluter Kostenvorteile gegenüber Handelspartnern. Wohlfahrtssteigerungen würden demnach auch durch Spezialisierung auf Güter mit komparativen Kostenvorteilen, i.e. niedrigeren Opportunitätskosten, entstehen.<sup>23</sup>
- 11 Ziel der Handelsabkommen der WTO ist die optimale Nutzung dieser potentiellen Wohlfahrtsvorteile. Die Präambel des ÜWTO erfasst dies als die Steigerung des Lebensstandards sowie das Erreichen von Vollbeschäftigung und steigender realer Einkommen durch fortwährende Liberalisierung des Welthandels, d.h. der Abschaffung von Massnahmen, die den freien, wohlfahrtsoptimierenden Handel stören.<sup>24</sup>

---

<sup>14</sup> BRÄUTIGAM et al., 1.

<sup>15</sup> BRÄUTIGAM et al., 1; KOPP et al., 1.

<sup>16</sup> EUROPEAN COMMISSION, 3.

<sup>17</sup> SLEDZ.

<sup>18</sup> COLLINS, 15.

<sup>19</sup> NARLIKAR, 30.

<sup>20</sup> MATSUSHITA, *The Dispute Settlement Mechanism*, 510; Art.III ÜWTO [Functions of the WTO].

<sup>21</sup> TREBILCOCK, 1.

<sup>22</sup> SMITH, 478 ff.

<sup>23</sup> HELPMAN, 20 ff.; TREBILCOCK, 2.

<sup>24</sup> Präambel ÜWTO.

- 
- 12 Bedenkt man diesen thematischen und teleologischen Zuschnitt der WTO, so folgt zwingend, dass die WTO steuerliche Fragen in den Blick nehmen muss.<sup>25</sup> Durch protektionistische oder diskriminierende Ausgestaltung der Besteuerung könnte es einem Staat gelingen, den Handel zu seinen Gunsten zu beschränken oder zu verzerren, insbesondere durch Belastung von Importen oder Entlastung von Exporten. Handelshemmnisse durch Besteuerungsmassnahmen fallen unter die sog. nicht-tarifären Handelshemmnisse.<sup>26</sup>
- 13 Die Relevanz der WTO-Rechtsordnung für steuerliche Fragen wurde auch in vergangenen Streitschlichtungsverfahren der WTO sehr deutlich. So wurden die US-Steuerregime «Domestic International Sales Corporation» (DISC), «Foreign Sales Corporations» (FSC) und «Extraterritorial Income Exclusion» (ETI) in den Streitschlichtungsfällen *US – DISC* und *US – FSC* allesamt als Exportsubventionen nach Art.XVI GATT 1947 [Subsidies] bzw. Art.3 des Abkommen über Subventionen und Gegenmassnahmen (ASCM) [Prohibited Subsidies] als unzulässig bewertet.<sup>27</sup>

## 1.2 Zielsetzung, Aufbau & Einschränkungen der Arbeit

- 14 Die vorliegende Arbeit untersucht die im Rahmen des TCJA in den USA umgesetzte Steuerreform bezüglich ihrer Zulässigkeit nach den multilateralen Abkommen der WTO. Diese Prüfung erfolgt in den folgenden Schritten:
- 15 Zunächst werden in Kapitel 2 die Normen des WTO-Rechts ermittelt, die potentiell mit ertragssteuerlichen Massnahmen kollidieren. Dabei wird insbesondere jeweils die Anwendbarkeit der WTO-Normen auf ertragssteuerliche Massnahmen diskutiert. Diese Untersuchung basiert massgeblich auf existierenden Publikationen bzgl. der Schnittstelle zwischen WTO-Recht und Steuerrecht, die im Rahmen einer formalen Literaturrecherche identifiziert und zusammenfassend diskutiert werden. Für die so identifizierten relevanten Normen des WTO-Rechts werden Prüfungsschemata entwickelt sowie die vergangene Spruchpraxis betrachtet.
- 16 Daraufhin wird in Kapitel 3 mittels der definierten Prüfungsschemata die WTO-Konformität der Massnahmen der US-Steuerreform untersucht. Dabei werden jeweils zunächst die Massnahmen dargestellt und analysiert, daraufhin ihre WTO-Konformität beurteilt.
- 17 In Kapitel 4 werden die Ergebnisse der Prüfung zusammengefasst, mögliche Folgen des Ergebnisses diskutiert und darüber hinaus auf die Bedeutung der Umsatzsteuer als Auslöser für wiederholte Verstösse der USA gegen das Recht der WTO eingegangen.
- 18 Die vorliegende Arbeit wird sich für die Überlegungen aufgrund der Regelungsbreite des TCJA auf Massnahmen, die das Ertragssteuerrecht juristischer Personen betreffen, beschränken.<sup>28</sup> Darüber hinaus werden keine volkswirtschaftlich-quantitativen Überlegungen erfolgen, es sei denn dies ist explizit für die Beurteilung der Konformität mit WTO-Abkommen notwendig. Es werden ausserdem keine politisch-strategischen Überlegungen zu Folgen eines Ergebnisses auf das Verhältnis der WTO und der USA einfließen.

---

<sup>25</sup> SCHÖN, 50.

<sup>26</sup> QURESHI, *Interpreting WTO Agreements*, 161 ff.; ROBRA, 9; WARREN, 147 ff.

<sup>27</sup> AB Report, *US – FSC*; AB Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Panel Report, *US – DISC*, BRUMBAUGH, 1; MONROY, 29.

<sup>28</sup> Eine Reihe von Massnahmen trifft allerdings auch für die Besteuerung von Personengesellschaften in gleichem Masse zu.

## 2 Mögliche Kollisionen von WTO-Recht und Ertragssteuerrecht

- 19 Die zentrale Rechtsquelle der WTO ist das während der Uruguay Runde abgeschlossene ÜWTO, das strukturell aus einem Grundabkommen von 16 Artikeln und 4 Anhängen besteht. Das ÜWTO selbst definiert die Errichtung der WTO.<sup>29</sup> Die Anhänge sind gemäss Art.II Abs.2 ÜWTO [Scope of the WTO] integrale Bestandteile des ÜWTO – ihnen kommt (mit Ausnahme von Anhang 4)<sup>30</sup> die gleiche Bedeutung wie dem ÜWTO selbst zu. Anhang 1 besteht selbst wiederum aus 3 Bestandteilen: Anhang 1A enthält das GATT sowie 12 Zusatzabkommen für den Warenhandel. Anhang 1B enthält das GATS, Anhang 1C das TRIPS. Anhang 2 enthält die Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Schlichtung von Streitigkeiten («Dispute Settlement Understanding», DSU). Anhang 3 bildet der Mechanismus zur Überprüfung der Handelspolitik («Trade Policy Review Mechanism», TPRM). Die plurilateralen Abkommen befinden sich in Anhang 4.<sup>31</sup>
- 20 Obwohl das Recht zur Besteuerung der Staaten als direkter Ausfluss des Prinzips der Souveränität eines der höchsten Privilegien der Staaten darstellt, können Massnahmen der Besteuerung, vor allem von grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten, im Regelungsbereich der WTO liegen. Nutzt ein WTO-Mitgliedsstaat die Besteuerung zur Beeinflussung des Welthandels zu seinen Gunsten, ist es das Recht anderer Mitglieder diese Massnahmen im Rahmen des Streitschlichtungsverfahrens prüfen zu lassen.<sup>32</sup> Der AB hat dies im Fall *US – FSC* wie folgt festgehalten: «A Member, in principle, has the sovereign authority to tax any particular categories of revenue it wishes. It is also free not to tax any particular categories of revenues. But, in both instances, the Member must respect its WTO obligations».<sup>33</sup>
- 21 Eine Kollision des Welthandelsrechts mit dem internationalen Steuerrecht ist dabei alleine schon aufgrund ihrer Form und Entstehung wahrscheinlich. Während es sich beim Welthandelsrecht um einen Vertrag handelt, der multilateral ausgehandelt wurde, wird die Besteuerung entweder unilateral oder bilateral im Rahmen von DBA festgelegt.<sup>34</sup>
- 22 Darüber hinaus gewinnen Besteuerungsmassnahmen als Handelshemmnisse zunehmende Bedeutung, da klassische Handelshemmnisse fortwiegend abgebaut wurden. Da die Neigung zum Protektionismus der Staaten damit allerdings nicht gänzlich verschwunden ist,<sup>35</sup> gewinnen nicht-tarifäre Handelshemmnisse an Bedeutung.<sup>36</sup>

<sup>29</sup> Art.I ÜWTO [Establishment of the Organization].

<sup>30</sup> Art.II (3) ÜWTO.

<sup>31</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.105 ff.; JACKSON/CHARNOVITZ, 391 f.; KRENZLER, Rz.34.; 1; Die vorliegende Arbeit geht davon aus, dass Grundlagen bzgl. des formellen und materiellen Rechts der WTO bekannt sind. Im formellen Recht werden Zielsetzung, Funktionen und Struktur, insbesondere aber Wissen über Verlauf und Zuständigkeiten im Streitschlichtungsverfahren vorausgesetzt. Im materiellen Recht werden Kenntnisse über die Anwendung und Auslegung von GATT inkl. seiner Zusatzabkommen sowie von GATS und TRIPS vorausgesetzt. Ist dieses Wissen nicht vorhanden, kann es in Anhang I erarbeitet werden.

<sup>32</sup> MONROY, 31 f.; NEUFELDT, 1; Zur ökonomischen Relevanz der Besteuerung im Welthandel e.g. BECK, STACIE/CHAVES, ALEXIS, *The Impact of Taxes on Trade Competitiveness*, University of Delaware Working Papers; SHOVEN, JOHN/WHALLEY, JOHN, *Applied General-Equilibrium Models of Taxation and International Trade: An Introduction and Survey*, *Journal of Economic Literature* 1984, 1007 ff.; SLEMMOD, JOEL, *Free Trade Taxation and Protectionist Taxation*, *International Tax and Public Finance* 1995, 471 ff.; WHALLEY, JOHN, *Taxes and Trade*, National Bureau of Economic Research Publications 2002.

<sup>33</sup> AB Report, *US – FSC*, Rz.90; s.a. AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 16: «Members of the WTO are free to pursue their own domestic goals through internal taxation or regulation so long as they do not do so in a way that violates Article III or any of the other commitments they have made in the WTO Agreement».

<sup>34</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 1 f.; vgl. Rz.437.

<sup>35</sup> Zur Neigung zum Protektionismus: e.g. CORDEN, MAX, *Trade Policy and Economic Welfare*, 2.Aufl., Oxford 1997; DEARDORFF, ALAN, *Why do Governments Prefer Nontariff Barriers?*, *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy* 1987, 191 ff.; SIEBERT, HORST, *Weltwirtschaft*, Stuttgart 1997.

<sup>36</sup> DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*, 529.

- 23 Dies wird zum einen daran sichtbar, dass inzwischen vier Abkommen der WTO ausdrücklich die Begriffe der direkten und indirekten Steuer kennen, namentlich das GATS, das ASCM, das AA sowie das TRIMS.<sup>37</sup> Zum anderen zeigt sich die grössere Bedeutung der Besteuerung in der höheren Anzahl an Streitschlichtungsverfahren bzgl. Massnahmen der Besteuerung. Prominent sind vor allem die Fälle *US – DISC* und *US – FSC*, die beide als Exportsubventionen nach Art.XVI GATT 1947 [Subsidies] bzw. Art.3 ASCM [Prohibited Subsidies] als unzulässig bewertet wurden.<sup>38</sup> Darüber hinaus gab es eine Reihe von Streitschlichtungsverfahren bzgl. Massnahmen indirekter Besteuerung, bspw. *Japan – Alcoholic Beverages II* und *Canada – Periodicals*.<sup>39</sup>
- 24 Im vorliegenden Kapitel werden die Normen des WTO-Rechts ermittelt, die potentiell mit Massnahmen direkter Besteuerung kollidieren.<sup>40</sup> Diese werden mittels einer Literaturrecherche zu existierenden Publikationen bzgl. der Schnittstelle zwischen WTO-Recht und Steuerrecht identifiziert. Für die so identifizierten relevanten Normen des WTO-Rechts werden Prüfungsschemata entwickelt sowie die vergangene Spruchpraxis betrachtet.

## 2.1 Ergebnisse der Literaturrecherche

- 25 Die zur Identifikation relevanter WTO-Normen durchgeführte Literaturrecherche ist nach der Methodologie von Jan vom Brocke et al. erfolgt.<sup>41</sup> Zunächst wurde eine Stichwortsuche für die Suchbegriffe «(WTO OR World Trade Organization) AND Tax\*» und «(WTO OR World Trade Organization OR Welthandelsrecht OR Welthandelsorganisation) AND (Steuer\* OR Besteuerung)» über multidisziplinäre Datenbanken durchgeführt. Die Stichwortsuche wurde in den Feldern Titel, Schlagwörter und Abstract angewendet. Die Ergebnisse wurden in drei Runden bzgl. Metadaten (1.Runde), Titel und Abstract (2.Runde) und Volltext (3.Runde) gefiltert. Basierend auf den identifizierten Publikationen wurden ausserdem Vorwärts- und Rückwärtssuchen durchgeführt. Es wurden nur Publikationen aufgenommen, die sich «abstrakt» mit der Schnittstelle der WTO-Abkommen und des Steuerrechts beschäftigen, d.h. Publikationen, die bspw. bereits die US-Steuerreform bewerten, wurden für dieses Kapitel ausgenommen.
- 26 Die identifizierten Publikationen nennen primär drei Normen der WTO-Abkommen, die potentiell mit Massnahmen der direkten Besteuerung kollidieren. Erstens, können Massnahmen der Besteuerung grenzüberschreitender Tätigkeiten mit dem Prinzip der Inländergleichbehandlung («National Treatment», NT) aus Art.III GATT und Art.XVII GATS kollidieren, wenn Importbarrieren durch nachteilige

<sup>37</sup> DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*, 529.

<sup>38</sup> AB Report, *US – FSC*; AB Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Panel Report, *US – DISC*, BRUMBAUGH, 1; MONROY, 29.

<sup>39</sup> DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*, 529.

<sup>40</sup> Bei den Massnahmen des TCJA handelt es sich um Ertragssteuerrecht. Im Recht der WTO lässt sich aber passender zwischen direkten und indirekten Steuern unterscheiden, weshalb folgend meist von der Anwendbarkeit von WTO-Normen auf direkte Steuern gesprochen wird. Direkte Steuern sind einerseits dadurch gekennzeichnet, dass Steuerschuldner und Steuerträger identisch sind, während bei indirekten Steuern davon auszugehen ist, dass die Belastung vom Steuerschuldner auf einen Steuerträger überwältzt wird. Zum anderen, fallen bei direkten Steuern Steuerobjekt und Berechnungsgrundlage zusammen, während dies bei indirekten Steuern nicht der Fall ist (STOCKER/GIESEN, 32). Ertragssteuern stellen insofern direkte Steuern da. Wird vorliegend von einer Anwendbarkeit auf direkte Steuern gesprochen, schliesst dies die Anwendbarkeit auf Ertragssteuern daher ein.

Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern spiegelt sich auch in Fussnote 58 des ASCM wieder. Während unter direkten Steuern, «taxes on wages, profits, interests, rents, royalties, and all other forms of income, and taxes on the ownership of real property» zu verstehen ist, meint der Begriff der indirekten Steuern demnach die «sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges». (Fussnote 58 ASCM; SCHÖN, 53; s.a. Definition direkter Steuern in Art.XXVIII (o) GATS: «direct taxes comprise all taxes on total income, on total capital or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of property, taxes on estates, inheritances and gifts, and taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.»).

<sup>41</sup> VOM BROCKE et al.

Besteuerung von Importen gegenüber inländischem Handel erschaffen werden. Zweitens, ist eine Kollision der Besteuerung mit dem Meistbegünstigungsprinzip («Most Favoured Nation», MFN) aus Art.I GATT und Art.II GATS durch Steuererleichterungen aus bilateralen Abkommen denkbar. Zuletzt sind Kollisionen mit dem ASCM möglich, vor allem bzgl. den Verboten von Exportsubventionen (Art.3 Abs.1 ASCM) und Importsubstitutionssubventionen (Art.3 Abs.2 ASCM).

- 27 Die relevanten Publikationen wurden in Anhang II in einer Konzeptmatrix nach den darin diskutierten Kollisionsmöglichkeiten geordnet.<sup>42</sup> Im Folgenden werden nur die Kollisionsmöglichkeiten mit der Pflicht der Inländergleichbehandlung und den Regelungen aus dem ASCM besprochen. Kollisionen der Besteuerung mit dem Meistbegünstigungsprinzip werden vorliegend ausgenommen, da diese keine Relevanz für die Reformen des TCJA haben.<sup>43</sup>

## 2.2 Inländergleichbehandlung

- 28 Der Grundsatz der Inländergleichbehandlung («National Treatment», NT) ist Teil des Prinzips der Nichtdiskriminierung im Recht der WTO.<sup>44</sup> Der Begriff der Nichtdiskriminierung lässt sich am besten als das Gegenteil der Diskriminierung erklären: Diskriminierung beschreibt eine sachlich nicht gerechtfertigte, ungleiche Behandlung vergleichbarer Objekte oder Sachverhalte. Nichtdiskriminierung meint also die gleiche Behandlung von Gleichem bzw. Vergleichbarem.<sup>45</sup> Das WTO-Recht benennt zwei Formen der Nichtdiskriminierung: Einerseits, meint die Nichtdiskriminierung «at the border» die Gleichbehandlung von Gütern aus allen WTO-Mitgliedsstaaten (Meistbegünstigungsprinzip). Zum anderen, wird unter Nichtdiskriminierung «behind the border» die Gleichbehandlung von ausländischen und inländischen Gütern verstanden – dies ist das Prinzip der Inländergleichbehandlung.<sup>46</sup>
- 29 Die Inländergleichbehandlung verpflichtet die WTO-Mitglieder, ausländische Waren und Dienstleistungen sowie handelsrelevante Rechte des geistigen Eigentums ausländischer Unternehmen den gleichen Konditionen zu unterwerfen, wie diese auch für inländische Waren und Dienstleistungen, respektive die geistigen Eigentumsrechte inländischer Unternehmen, gelten.<sup>47</sup> Während die Pflicht zur Inländergleichbehandlung in Art.III GATT und Art.3 TRIPS keiner Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs

---

<sup>42</sup> Zur Idee der Konzeptmatrix vgl. WEBSTER, JANE/WATSON, RICHARD, *Analyzing the Past to Prepare for the Future: Writing a Literature Review*, MIS Quarterly Vol.2 2002, 17.

<sup>43</sup> Die zentrale Fragestellung bzgl. des Zusammenhangs des Meistbegünstigungsprinzips und des Steuerrechts ist, inwiefern eine Anwendbarkeit auf DBA vorliegt. Es ist also zu untersuchen, ob Vorteile aus DBA eines WTO-Mitglieds mit einem anderen Staat durch die Meistbegünstigungsklausel dazu führen, dass die Vorteile auch anderen WTO-Mitgliedsstaaten gewährt werden müssen (FALZON, 131; SCHYLE, 81 f.). Darüber hinaus ist, wie folgend für die Inländerbehandlung untersucht wird, zu überprüfen, ob die Meistbegünstigungsklausel überhaupt auf Massnahmen direkter Besteuerung anwendbar ist (REIMER, 57). Die Implikationen der Meistbegünstigungsklausel sind bspw. im Zusammenhang mit Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen höchst relevant (BRAUNER, *International Trade and Tax Agreements*, 283 f.; HOFBAUER, *Meistbegünstigungsprinzip in DBA*, 668 ff.). Weiterhin kann die Bedeutung der Meistbegünstigungsklausel auch relevant für unilaterale Regelungen sein, die zwischen verschiedenen Staaten unterscheiden (z.B. Hinzurechnungsbesteuerung für Niedrigsteuerränder) (FALZON, 137 f.). Da es sich bei den Massnahmen der US-Steuerreform allerdings um unilaterales Recht handelt und keine Unterscheidung zwischen unterschiedlichen Staaten gemacht wird, besitzt die Meistbegünstigungsklausel in diesem Bereich keine Relevanz.

<sup>44</sup> Bzgl. der Prinzipien im WTO-Recht siehe Rz.375.

<sup>45</sup> GÖTTSCHKE, 199 f.

<sup>46</sup> BALDWIN, 97 f.

<sup>47</sup> Art.III GATT; Art.XVII GATS; Art.3 TRIPS; HORN, 394; Die Inländergleichbehandlung bezieht sich prinzipiell nicht auf Handelshemmnisse, die von einem Staat nach aussen, also nicht durch Beschränkungen der Importe vom Ausland, sondern Förderung der Exporte aus dem Inland, verwendet werden. So sind bspw. Subventionen nach Art.III Abs.8 GATT explizit nicht erfasst. Subventionen sind jedoch wiederum in Art.XVI GATT [Subsidies] sowie insbesondere in Agreement on Subsidies and Countermeasures (ASCM) geregelt (BERRISCH, Rz. 29).

unterliegt,<sup>48</sup> sind von Art.XVII Abs.1 GATS nur bestimmte, auf der sog. Positivliste aufgeführte, Dienstleistungen erfasst.<sup>49</sup>

- 30 Ökonomisches Ziel der Inländergleichbehandlung ist es, die Wettbewerbsgleichheit zwischen inländischen Produkten/Unternehmen und Produkten/Unternehmen anderer Mitgliedsstaaten aufrechtzuerhalten.<sup>50</sup> Seine Bedeutung erschliesst sich am besten in der Gegenüberstellung zur Meistbegünstigung: Während letzteres an die Diskriminierung bei Ein- und Ausfuhr von Gütern anknüpft, sind für faire Wettbewerbsbedingungen zwischen in- und ausländischen Erzeugnissen die Angebotsbedingungen und Steuern in einem Staat die kritischen Faktoren.<sup>51</sup>
- 31 Das Prinzip der Inländergleichbehandlung in Art.III GATT enthält in Abs.1 eine allgemeine Norm und folgende eine Reihe von speziellen Ausprägungen. Für steuerliche Fragen sind dabei nach den identifizierten Publikationen vor allem Abs.2 und Abs.4 relevant. Abs.2 gibt die spezielle Ausformung der Inländergleichbehandlung für interne Abgaben auf Waren («internal taxes») wieder, wobei zusätzlich zwischen Satz 1 und Satz 2 zu unterscheiden ist. Abs.4 stellt ein allgemeineres Verbot einer ungünstigeren Behandlung von Importen dar.<sup>52</sup>
- 32 Besonders die Anwendbarkeit des Abs.2 auf Massnahmen direkter Besteuerung ist allerdings umstritten. Da es sich bei den Reformen des TCJA um ertragssteuerliche Massnahmen handelt, ist dies aber eine Grundvoraussetzung zur Begründung eines Verstosses. Diese Prüfung stellt insofern einen integralen Bestandteil des gesamten Prüfungsschemas dar. Aufgrund dieser hohen Relevanz und Brisanz wird folgend zunächst die Anwendbarkeit des Art.III Abs.2 und Abs.4 sowie des Art.XVII Abs.1 GATS auf Massnahmen direkter Besteuerung besprochen.<sup>53</sup> Die weiteren Schritte zur Prüfung werden darauffolgend als Prüfungsschemata abstrakt dargestellt, um sie in Kapitel 3 zur Untersuchung der US-Steuerreform anzuwenden.

## 2.2.1 Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung

### 2.2.1.1 GATT

#### 2.2.1.1.1 Art.III Abs.2 Satz 1 GATT

- 33 Um den Anwendungsbereich des Art.III Abs.2 Satz 1 GATT abzugrenzen, erscheint es sinnvoll, zunächst den Wortlaut zu betrachten:

«The **products** of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party **shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes** or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products.»<sup>54</sup>

- 34 Nach früherer Rechtsansicht, umfasst der Begriff der «internal taxes» in Art.III Abs.2 GATT nur die indirekten Steuern.<sup>55</sup> Dies ergäbe sich aus der «Warenbezogenheit» der Bestimmung.<sup>56</sup> Demnach könnten

---

<sup>48</sup> BERRISCH, Rz. 27.

<sup>49</sup> MATSUSHITA, *Basic Principles of the WTO*, 366.

<sup>50</sup> MATSUSHITA, *Basic Principles of the WTO*, 366 f.

<sup>51</sup> GÖTTSCHE, 207.

<sup>52</sup> DAM, 124 f.; HAUSER, 5; vgl. auch AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 17 – 18: AB hat hier festgelegt, dass Abs.1 die allgemeine Norm darstellt. Die darauffolgenden Absätze sind die Anwendung dieses Prinzips. Die Interpretation dieser hat im Lichte des allgemeinen Prinzips zu erfolgen; zur Abgrenzung von Abs.2 und Abs.4 siehe Rz.77.

<sup>53</sup> Im Unterschied zu den weiteren Prüfungsschritten lässt sich die Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung ausserdem allgemein beantworten, während die weiteren Prüfungsschritte sich konkret auf die TCJA-Massnahmen beziehen werden.

<sup>54</sup> Art.III Abs.2 Satz 1 GATT.

<sup>55</sup> FARELL, 62; FISCHER-ZERNIN, *GATT versus Tax Treaties*, 42; JACKSON, *World Trade and the Law of GATT*, 124; QURESHI, *Trade-Related Aspects of International Taxation*, 171 ; SLEMROD/AVI-YONAH, 536; SENTI, 150 ff.

<sup>56</sup> VAN THIEL, 19.

direkte Steuern aufgrund ihres fehlenden Bezugs zu Waren keine Diskriminierung von Importen bewirken.<sup>57</sup>

- 35 Für diese Wahrnehmung spricht eine Reihe von Argumenten. Erstens, ist aus dem Wortlaut die Formulierung «products [...] shall not be subject [...] to» hervorzuheben, die deutlich die Produkte als Steuerobjekt hervorhebt.<sup>58</sup> Dies ist allerdings regelmässig nur bei indirekten Steuern der Fall, während bei direkter Besteuerung andere Grössen das Steuerobjekt darstellen. So werden bei der Gewinnbesteuerung bspw. die Steuern auf das Steuerobjekt des Gewinns und Steuerobjekt natürliche bzw. juristische Personen erhoben – es kann sich also nicht um warenbezogene Steuern handeln.<sup>59</sup>
- 36 Zweitens, hat die Auslegung im Zusammenhang mit Art.III Abs.1 GATT zu erfolgen,<sup>60</sup> der den Zweck der Inländergleichbehandlung im GATT als Verhinderung von Diskriminierung beim Warenverkauf definiert. Das bedeutet, dass u.a. ein Einfluss auf den Warenpreis verhindert werden soll. Traditionell ist man davon ausgegangen, dass nur indirekte Steuern aufgrund der Überwälzung unmittelbar Einfluss auf den Warenpreis haben. Direkte Steuern würden hingegen keine Wirkung auf den Preis haben und daher den Warenverkauf nicht beeinflussen.<sup>61</sup>
- 37 Drittens, erneut in Bezug zum Wortlaut, sind mit den Begriffen «directly» und «indirectly» nicht die wirtschaftswissenschaftlichen Begriffe der direkten und indirekten Besteuerung gemeint. Dies ist deutlich, da sich die beiden Begriffe grammatikalisch nicht auf den Begriff der Besteuerung beziehen.<sup>62</sup> Vielmehr ist die Art der Anknüpfung gemeint: «Direkt» meint die Anknüpfung an die Ware, «indirekt» die Anknüpfung an den Herstellungsprozess.<sup>63</sup>
- 38 Die Wahrnehmung, dass die Inländergleichbehandlung Massnahmen direkter Besteuerung nicht erfasse, würde nach Hofbauer und Ecker/Koppensteiner auch historisch standhalten, da ursprünglich nur Zölle und indirekte Steuern vom Geltungsbereich des Art.III Abs.2 GATT erfasst wurden.<sup>64</sup> Dies geht in der Tat aus Dokumentationen der Havana Charta hervor.<sup>65</sup>
- 39 Dieser Argumentation sind aus heutiger Sicht allerdings eine Reihe von anderen Argumenten zu entgegenen. Zunächst sind nach dem Wortlaut von Art.III Abs.2 GATT nicht so eindeutig nur warenbezogene Abgaben eingeschlossen, wie dies in Rz.34 ff. dargestellt wurde.<sup>66</sup> Nach dem Wortlaut liegt ein Verstoss vor, wenn importierte Waren «directly or indirectly» höheren Abgaben unterworfen werden.<sup>67</sup> Meint der Begriff «indirectly» einen Ansatzpunkt am Herstellungsprozess,<sup>68</sup> könnten durchaus auch Abgaben, die am «Hersteller»<sup>69</sup> anknüpfen unter diese Regelungen fallen.<sup>70</sup> Fischer-Zernin interpretiert den Begriff «indirectly» daher als ein Verbot der Ausgestaltung des Abgabensystems als eine mittelbare

---

<sup>57</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 16; s.a. Panel Report, *Argentina – Hides and Leather*, Rz. 8.14.

<sup>58</sup> LENNARD, 91 f.; TROTTMANN, *Ertragssteuerrecht und Inländergleichbehandlung*; Der Ausdruck «subject to» weist im Englischen nicht auf das Steuerobjekt, sondern das Steuerobjekt hin.

<sup>59</sup> ROBBA, 18.

<sup>60</sup> Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 17 – 18; DAM, 124 f.; SINGH, 53 f.

<sup>61</sup> JACKSON, *World Trade and the Law of GATT*, 195; STRICKER, *National Report Germany*, 324.

<sup>62</sup> DAM, Rz.5.

<sup>63</sup> TROTTMANN, *Ertragssteuerrecht und Inländergleichbehandlung*, 663.

<sup>64</sup> HOFBAUER, *Die Anwendbarkeit des Art.I GATT auf direkte Steuern*, 467; ECKER/KOPPENSTEINER, 143.

<sup>65</sup> UN, *Conference on Trade and Employment held at Havana: Reports of Committees and Principal Sub-Committees*, 61 ff.; UN, *Conference on Trade and Employment held at Havana: Summary of the thirteenth Meeting of the Third Committee*, 1.

<sup>66</sup> ROBBA, 18.

<sup>67</sup> Art.III Abs.2 Satz 1 GATT.

<sup>68</sup> Trottmann, *Ertragssteuerrecht und Inländergleichbehandlung*, 663; vgl. Rz.37.

<sup>69</sup> Unter dem Begriff «Hersteller» ist hier prinzipiell jeder Leistungsgeber zu verstehen, z.B. auch Händler.

<sup>70</sup> ROBBA, 18.

Diskriminierung von Importen.<sup>71</sup> Dieser Wahrnehmung folgte auch der AB in *Canada – Periodicals*: «Any measure that indirectly affects the conditions of competition between imported and like domestic products would come within the provisions of Art.III:2, first sentence».<sup>72</sup>

- 40 Senti hat in ähnlicher Weise argumentiert, dass die GATT-Konformität von Steuern sich im Sinne des Zwecks nicht an der Art der Steuer, sondern vielmehr an der Wirkung auf die Unterscheidung von inländischen und ausländischen Waren orientieren sollte.<sup>73</sup> So stellte auch der AB in *Argentina – Hides and Leather* fest: «Art.III:2, first sentence, is not concerned with taxes or charges as such [...], but with their economic impact on the competitive opportunities».<sup>74</sup> Dies wird insbesondere dadurch gestärkt, dass in der Finanzwissenschaft mittlerweile anerkannt ist, dass auch von Ertragsteuern Abwälzungseffekte zu Lasten des Preises der Waren ausgehen können.<sup>75</sup> Im Grundsatz ist es Ziel des Art.III Abs.2 GATT, zu verhindern, dass die Mitgliedsstaaten durch ihr Steuer- und Abgabensystem eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Importen bezwecken. Eine solche mittelbare Diskriminierung ist auch durch direkte Steuern denkbar.<sup>76</sup> Dabei erkennt die WTO den Effekt, den direkte Besteuerung auf den Welthandel haben kann, klar an, wie aus den Regelungen des ASCM und TRIM hervorgeht, die direkte Steuern explizit erwähnen.<sup>77</sup>
- 41 Im Zusammenhang mit der allgemeinen Norm aus Art.III Abs.1 GATT könnte somit der Zweck (die Verhinderung von diskriminierenden Effekten auf den Warenverkauf) auch von Massnahmen direkter Besteuerung geschädigt werden.<sup>78</sup> Dieses Argument ist allerdings insofern einzuschränken, dass Abwälzungseffekte direkter Steuern insbesondere von der Wettbewerbssituation abhängen, sich also nach Warenklassen unterscheiden können. Bei der Anwendung von Art.III Abs.2 GATT auf direkte Steuern wäre somit nach der Ansicht von Fischer-Zernin immer zu untersuchen, ob ein Überwälzungseffekt entstanden ist.<sup>79</sup> Auch dieser Auffassung folgte der AB in *Canada – Periodicals*, da er eine enge Korrelation zwischen Abgabe und Produkt erwartete.<sup>80</sup>
- 42 Eine weitere Orientierung ergibt sich aus dem Zusammenhang mit dem GATS. Die Vorschrift zur Inländergleichbehandlung in Art.XVII Abs.1 GATS lautet wie folgt:
- «[...] each Member shall accord to services and **service suppliers** of any other Member, in respect to all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than it accords to its own like services and **service suppliers**»<sup>81</sup>
- 43 Hervorzuheben ist vor allem der Begriff der «service suppliers», da bereits hieraus hervorgeht, dass nicht nur indirekte sondern auch direkte Steuern von der Verpflichtung der Inländergleichbehandlung erfasst sind.<sup>82</sup> Robra argumentiert daher, dass unter der Prämisse einer grundsätzlich gleichen Stossrichtung des GATT und des GATS, namentlich der Vermeidung der handelsverzerrenden staatlichen Einflussnahme,

---

<sup>71</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 18.

<sup>72</sup> AB Report, *Canada – Periodicals*, 19.

<sup>73</sup> SENTI, 151 f.

<sup>74</sup> AB Report *Argentina – Hides and Leather*, Rz. 11.182.

<sup>75</sup> HOFBAUER, *Die Anwendung des Art.I GATT auf direkte Steuern*, 467.

<sup>76</sup> ROBRA, 19.

<sup>77</sup> DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*, 529.

<sup>78</sup> SINGH, 52; FALIS, 45.

<sup>79</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 21.

<sup>80</sup> LENNARD, 93.

<sup>81</sup> Art.XVI Abs.1 GATS.

<sup>82</sup> Zur Inländerbehandlung im GATS siehe Rz.53 ff.; QURESHI, *Trade-Related Aspects of International Taxation*, 161; VAN THIEL, 36.

auf die Anwendbarkeit der Inländergleichbehandlung im GATT auf Massnahmen direkter Besteuerung geschlossen werden kann.<sup>83</sup> Dieser Argumentation ist das DS-Panel in *US – FSC* gefolgt.<sup>84</sup>

- 44 In diesem Zusammenhang ist auch Art.XIV (d) GATS [General Exceptions] zu erwähnen, der explizit eine Ausnahme vom Prinzip der Inländergleichbehandlung erlaubt, wenn es um die Durchsetzung direkter Steuern geht. Der expliziten Nennung der direkten Besteuerung als Ausnahme ist zu entnehmen, dass das Inländergleichbehandlungsprinzip im GATT grundsätzlich direkte Steuern miteinbezieht, da diese sonst im GATS nicht explizit ausgenommen werden müssten.<sup>85</sup> Auch dieser Argumentation ist das DS-Panel in *US – FSC* gefolgt.<sup>86</sup>
- 45 Bzgl. der historischen Auslegung, die unter Bezugnahme auf die Havana Charta die Nichtanwendbarkeit der Inländergleichbehandlung auf direkte Steuern schliesst,<sup>87</sup> räumt Hofbauer zudem Ungewissheit über das Bewusstsein der Verhandler bzgl. der möglichen Wirkung direkter Steuern auf den Warenhandel ein. Dies spreche vorliegend gegen die Nutzung der historischen Auslegung.<sup>88</sup>
- 46 Es kann im Ergebnis vorliegend nicht abschliessend bewertet werden, inwiefern Massnahmen direkter Besteuerung unter Art.III Abs.2 Satz 1 GATT fallen. Es ist aber wohl davon auszugehen, dass die Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung zumindest dann vorliegt, wenn im Einzelnen nachweisbar ist, dass die Besteuerung zumindest in Teilen auf den Warenpreis abgewälzt wird und somit eine genügende «Warenbezogenheit» vorliegt.<sup>89</sup>

#### 2.2.1.1.2 Art.III Abs.2 Satz 2 GATT

- 47 Eine potentielle Alternative zur Anwendung von Art.III Abs.2 Satz 1 GATT könnte nach Fischer-Zernin der Bezug auf Art.III Abs.2 Satz 2 GATT sein. Dieser wäre vor allem dann anwendbar, wenn bpsw. aufgrund der Breite einer Besteuerungsmassnahme kein einzelner Beweis von Abwälzungseffekten erbracht werden kann.<sup>90</sup> Art.III Abs.2 Satz 2 GATT lautet im Wortlaut wie folgt:

«Moreover, no contracting party shall **otherwise** apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a **manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.**»<sup>91</sup>

- 48 Fischer-Zernin geht hier davon aus, dass der Beweis von Abwälzungseffekten bei Berufung auf Satz 2 nicht zwingend zu erfolgen hat. Anders als Satz 1 erfordere Satz 2 nicht *höhere* («in excess») interne Abgaben auf die Waren, sondern es gehe vielmehr um das Bestehen von Abgaben auf Waren schlechthin, die in protektionistischer Weise einseitig Importe belasten.<sup>92</sup> Im Vordergrund stehe also nicht die Höhe

---

<sup>83</sup> ROBRA, 19 f.

<sup>84</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.143; anders aber LENNARD, 82.

<sup>85</sup> STRICKER, *National Report Germany*, 324.

<sup>86</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.143 & Annex F – 5, Rz.69; Es könnte allerdings wohl argumentiert werden, dass gerade aufgrund des weiteren Anwendungsbereich aus dem Wortlaut in Art.XVIII Abs.1 GATS die explizite Ausnahme der direkten Besteuerung notwendig ist, während dies aufgrund des engeren Wortlauts in Art.III Abs.2 GATT nicht notwendig ist. Prinzipiell liesse sich hierdurch auch das zuvor genannte Argument der gleichen Stossrichtung und daher Einbezug der direkten Steuern im GATT entkräften.

<sup>87</sup> Zur Havana Charta siehe Rz.316.

<sup>88</sup> HOFBAUER, *Die Anwendung des Art.I GATT auf direkte Steuern*, 467.

<sup>89</sup> Es sei an dieser Stelle angemerkt, dass der Begriff der direkten Steuer eben nicht von einer Abwälzung ausgeht. Wäre eine Abwälzung gegeben, würde es sich per Definition um eine indirekte Steuer handeln. Vorliegend wird der Begriff der indirekten Steuer daher hauptsächlich als eine Steuer auf eine Ware, der Begriff der direkten Steuer als eine Steuer auf den Gewinn eines Unternehmens, d.h. eine Ertragssteuer, verstanden.

<sup>90</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 21.

<sup>91</sup> Art.III Abs.2 Satz 2 GATT.

<sup>92</sup> «The contracting parties recognize that internal taxes [...] should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.», Art.III Abs.1 GATT; s.a. Prüfungsschema Rz.67 ff.

der Belastung auf die Waren, sondern das Bestehen der Belastung.<sup>93</sup> Nach Fischer-Zernin müsse dies dahingehend verstanden werden, dass die reine Möglichkeit einer Überwälzung auch ohne den Nachweis einer tatsächlichen Mehrbelastung ausreicht. Ein «generelle Wahrscheinlichkeit» der Abwälzung reiche also in Art.III Abs.2 Satz 2 GATT für die Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung aus.<sup>94</sup>

- 49 Im Ergebnis bietet sich die alternative Anwendung von Art.III Abs.2 Satz 2 GATT zur Prüfung der WTO-Konformität einer Massnahme betreffend direkte Besteuerung an, da bei diesem die Anwendbarkeit auf direkte Steuern wohl «einfacher» ist, weil im Einzelnen keine Abwälzungseffekte nachgewiesen werden müssen. Allerdings unterscheidet sich auch die restliche Prüfung leicht.<sup>95</sup>

2.2.1.1.3 Art.III Abs.4 GATT

- 50 Ein letzter Zugang des GATT zur direkten Besteuerung kann sich aus Art.III Abs.4 GATT ergeben. Dieser lautet im Wortlaut wie folgt:

«The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded treatment no less favourable than that accorded to like products of national origin **in respect of all laws, regulations and requirements** affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use.»<sup>96</sup>

- 51 Zunächst ist der Ausdruck «in respect of all laws, regulations and requirements» hervorzuheben. Die genannten Begriffe werden vom GATT nicht definiert, ihr Umfang kann jedoch als weit angesehen werden. Da direkte Steuern eine budgetäre Funktion haben, unterliegen sie in der Regel einem Verabschiedungsverfahren und bilden einen Teil des Gesetzes. Folglich können sie im Allgemeinen als unter diese Begriffe fallend betrachtet werden.<sup>97</sup> Dies wurde mehrfach auch von DS-Panels und dem AB so verstanden.<sup>98</sup> Darüber hinaus wurde im Fall *US – FSC* darauf aufgebaut, dass es zumindest keine Vorschrift gäbe, die Massnahmen direkter Besteuerung generell aus dem Anwendungsbereich von Art.III Abs.4 GATT ausschliesst.<sup>99</sup>

- 52 Es ist im Ergebnis daher quasi unumstritten, dass Massnahmen direkter Besteuerung im Anwendungsbereich von Art.III Abs.4 GATT liegen.

2.2.1.2 GATS

- 53 Das Prinzip der Inländergleichbehandlung ist im GATS in Art.XVII geregelt. Die Anwendbarkeit der Inländergleichbehandlung aus Art.XVII Abs.1 GATS auf Massnahmen direkter Besteuerung ist weniger kontrovers als im GATT. Zunächst sei auf den Wortlaut von Art.XVII Abs.1 GATS hingewiesen:

«[...] each Member shall accord to services and **service suppliers** of any other Member, in respect to all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than it accords to its own like services and **service suppliers**.»<sup>100</sup>

---

<sup>93</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 25; vgl. HAUSER, 4.

<sup>94</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 25; Darüber hinaus ist aber der Anwendungsbereich von Satz 2 umstritten. Dam vertritt die Ansicht, dass der Begriff «otherwise» darauf hindeutet, dass Satz 1 und Satz 2 zueinander im Verhältnis der Exklusivität stehen, Satz 2 daher nur Fälle meint, die nicht von Satz 1 erfasst werden (DAM, 118). Fischer-Zernin versteht den Begriff «otherwise» wiederum als «auch sonst», weshalb er zu dem Ergebnis kommt, dass Satz 1 und Satz 2 sich nicht ausschliessen (FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 24).

<sup>95</sup> Zur Prüfung siehe Kapitel 2.2.2: Prüfungsschemata (Rz.57 ff.).

<sup>96</sup> Art.III Abs.4 GATT.

<sup>97</sup> FALIS, 46; VAN THIEL, 20.

<sup>98</sup> AB Report, *EC – Bananas III*, Rz.220; Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.144.

<sup>99</sup> Panel Report *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.142.

<sup>100</sup> Art.XVII Abs.1 GATS.

- 54 Wie zuvor in Rz.43 erläutert, geht aus der weiten Formulierung, insbesondere dem Begriff der «service suppliers», hervor, dass prinzipiell nicht nur indirekte sondern auch direkte, auf den Dienstleister auferlegte Steuern von der Verpflichtung der Inländergleichbehandlung erfasst sind.<sup>101</sup>
- 55 Allerdings wird in Art.XIV lit.(d) GATS [General Exceptions] explizit eine Ausnahme von der Inländergleichbehandlung erlaubt, sofern dies der effektiven Auferlegung und Durchsetzung von direkten Steuern dient. Die explizite Nennung als Ausnahme ist dennoch ein klarer Hinweis darauf, dass Massnahmen direkter Besteuerung grundsätzlich vom Prinzip der Inländergleichbehandlung erfasst sind.<sup>102</sup>
- 56 Im Ergebnis ist also davon auszugehen, dass die direkte Besteuerung grundsätzlich unter den Anwendungsbereich von Art.XVII GATS fällt. Es ist jedoch jeweils zu prüfen, ob es sich um einen Ausnahmefall im Sinne des Art.XIV lit.(d) GATS handelt.<sup>103</sup>

### 2.2.2 Prüfungsschemata

- 57 Im vergangenen Kapitel 2.2.1 wurde besprochen, inwiefern eine Massnahme direkter Besteuerung unter die Normen der Inländergleichbehandlung im GATT und GATS fällt. Wäre eine fehlende Anwendbarkeit festgestellt worden, könnte sich aus diesen Normen kein Verstoß der Reformen des TCJA ergeben, da es sich bei den relevanten Reformen des TCJA um ertragssteuerliche Massnahmen handelt. Nachdem die Anwendbarkeit festgestellt wurde, sind nun die weiteren Kriterien eines Verstoßes gegen die Inländergleichbehandlung zu prüfen. Im Folgenden werden für die einzelnen Normen Prüfungsschemata definiert, die in Kapitel 3 auf die US-Steuerreform angewendet werden.

#### 2.2.2.1 GATT

- 58 Bevor auf die Prüfung der einzelnen Normen der Inländergleichbehandlung einzugehen ist, wird sich bei Massnahmen der direkten Besteuerung regelmässig die Frage einer vorstellbaren Konstellation stellen, in der Importeure in besonderer Art von der Besteuerungsmassnahme erfasst werden. Es wird daher sinnvoll sein, jeweils vor der eigentlichen Prüfung die Möglichkeiten der Belastung des Importeurs darzustellen.
- 59 Darüber hinaus muss zunächst festgestellt werden, dass eine Massnahme in den generellen Anwendungsbereich des GATT fällt. Die Regelungen des GATT beziehen sich dabei nur auf den Warenhandel, d.h. um einen Verstoß gegen eine Norm im GATT zu begründen, muss eine Besteuerungsmassnahme zunächst einen Einfluss auf den Warenhandel haben. Der Begriff der Ware wird dabei im GATT nicht definiert, i.d.R. ist aber die «physische Fassbarkeit» ein zentrales Kriterium.<sup>104</sup>

##### 2.2.2.1.1 Art.III Abs.2 Satz 1 GATT

- 60 Um einen Verstoß gegen den ersten Satz von Abs.1 festzustellen, müssen eine Reihe von Kriterien erfüllt sein. Es ist dabei hilfreich, nochmals den Wortlaut genau zu betrachten:

«The **products** of the territory of any contracting party **imported** into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to **internal taxes or other internal charges** of any kind **in excess** of those applied, directly or indirectly, to **like domestic products**.»

---

<sup>101</sup> QURESHI, *Trade-Related Aspects of International Taxation*, 161; VAN THIEL, 36; Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.143; anders aber LENNARD, 82.

<sup>102</sup> OLSEN, 112.

<sup>103</sup> Zur Prüfung der Ausnahmefälle im GATS siehe Kapitel 2.2.2.2: Ausnahmefälle (Rz.90 ff.).

<sup>104</sup> BERRISCH, Rz.6 f.; vgl. Rz.371.

- 61 Es wurde bereits zuvor festgehalten, dass Art.III Abs.1 GATT die allgemeine Norm der Inländergleichbehandlung darstellt, weshalb auch Abs.2 Satz 1 im Lichte dieser Norm zu prüfen ist, auch wenn Abs.2 Satz 1 keinen gesonderten Verweis auf Abs.1 enthält.<sup>105</sup> Das Fehlen des Verweises weist allerdings darauf hin, dass die Erfüllung der Bedingungen von Abs.2 Satz 1 selbst zu einer Verletzung von Abs.1 führt, wodurch die Notwendigkeit, gesondert festzustellen, dass die Anwendung der Massnahme zum Schutz der inländischen Produktion führt (wie dies in Abs.1 gefordert ist), entfällt. Es sind also nur die spezifischen Voraussetzungen des Abs.2 Satz 1 zu prüfen.<sup>106</sup>
- 62 Erstens, besteht die Grundvoraussetzung darin, dass die Massnahme unter den Anwendungsbereich des Abs.2 Satz 1 fällt, der insbesondere durch die Formulierung «internal taxes or other internal charges [on products]» ausgedrückt wird. Inwiefern Massnahmen der direkten Besteuerung unter diesen Anwendungsbereich fallen, wurde bereits in Kapitel 2.2.1.1.1 (Rz.33 ff.) untersucht. Dabei wurde hervorgehoben, dass zur Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung, Abwälzungseffekte auf den Produktpreis nachgewiesen werden müssten. Dies stellt somit die erste Voraussetzung für die Begründung der Unzulässigkeit einer Besteuerungsmassnahme aufgrund Art.III Abs.2 Satz 1 GATT dar.
- 63 Zweitens, müssen die verglichenen importierten und inländischen Waren vergleichbar sein («like products»). Der Begriff der vergleichbaren Waren ist im Recht der WTO nicht allgemein definiert, sondern ist jeweils im konkreten Kontext der einzelnen Normen und des spezifischen Falls auszulegen.<sup>107</sup> Diese Dynamik erklärte der AB in *Japan – Alcoholic Beverages II* wie folgt: «The concept of likeness is a relative one that evokes the image of an accordion. The accordion stretches and squeezes in different places as different provisions of the WTO-Agreement are applied».<sup>108</sup> Es besteht im Allgemeinen einzig ein Kriterienkatalog, der bei der Bewertung der Gleichartigkeit herangezogen werden kann. Dieser enthält insbesondere die Kriterien «Verwendungszweck in einem bestimmten Markt», «Präferenzen und Gewohnheiten der Konsumenten», «Zoll-Klassifizierung» sowie «physische Eigenschaften». Die Liste ist allerdings nicht abschliessend.<sup>109</sup>
- 64 Im Rahmen von Art.III Abs.2 Satz 1 GATT ist der Begriff der vergleichbaren Ware allerdings besonders eng auszulegen. Dies ist notwendig, da die Formulierung «in excess» des folgenden Kriteriums nur minimale Abweichungen zulässt, wie der AB in *Japan – Alcoholic Beverages II* hervorgehoben hat.<sup>110</sup> Bei Massnahmen direkter Besteuerung, die horizontal auf eine unbegrenzte Anzahl von verschiedenen Waren anwendbar sind, ist die Prüfung der Vergleichbarkeit aber regelmässig nicht erforderlich.<sup>111</sup>
- 65 Drittens, muss die Massnahme Importe höheren Abgaben («charges [...] in excess») unterwerfen, als dies bei den vergleichbaren inländischen Waren der Fall ist. Der Ausdruck «in excess» ist hervorzuheben, da er keine Mindestschwelle (de minimis Standard) besitzt und daher auch minimale Abweichungen nicht zulässt. Zudem wird auch der Beweis von Auswirkungen auf den Handel nicht gefordert, sondern bei Vorliegen der Belastung «in excess» angenommen. Dies wurde vom AB in *Japan – Alcoholic Beverages II* deutlich hervorgehoben.<sup>112</sup> Es ist dabei irrelevant ob die höhere Belastung de jure oder de facto entsteht.<sup>113</sup>
- 66 Insgesamt würde sich die Unzulässigkeit einer Massnahme betreffend direkte Besteuerung aus den folgenden Kriterien begründen lassen: Erstens, hat die Besteuerungsmassnahme eine Wirkung auf den

<sup>105</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 17 f.; FALIS, 43.

<sup>106</sup> HORN/MAVROIDIS, 51 f.; SINGH, 53.

<sup>107</sup> SINGH, 53 f.

<sup>108</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 21.

<sup>109</sup> GATT, *Report of Working Party on Border Tax Adjustment*, Rz.18; Robra, 13.

<sup>110</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 23 f.

<sup>111</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.133.

<sup>112</sup> WTO, *Analytical Index Art.3 GATT*, 25; AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 23 f.

<sup>113</sup> HORN/MAVROIDIS, 52.

Warenhandel. Zweitens, hat die Besteuerungsmassnahme eine unmittelbare oder mittelbare Auswirkung auf den Warenpreis (Abwälzungseffekte). Drittens, sind die verglichenen Importe und inländischen Waren vergleichbar im engsten Sinne. Viertens, unterliegen durch die Besteuerungsmassnahme Importe einer höheren Belastung als die vergleichbaren inländischen Waren.

2.2.2.1.2 Art.III Abs.2 Satz 2 GATT

67 Die Anwendung von Art.III Abs.2 Satz 2 GATT ist grundsätzlich ähnlich, allerdings mit einigen Unterschieden gegenüber Satz 1. Es ist dabei erneut hilfreich, den Wortlaut genau zu betrachten:

«Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a **manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.**»<sup>114</sup>

68 Zunächst ist festzustellen, dass Abs.2 Satz 2 im Gegensatz zu Satz 1 einen direkten Verweis auf Abs.1 enthält. Satz 2 ist daher nicht nur im Lichte von Abs.1 zu interpretieren, sondern es sind konkret die Voraussetzungen von Abs.1 zu erfüllen. Ein Verstoss ergibt sich also nur, wenn sowohl die Voraussetzungen aus Abs.2 Satz 2 als auch aus Abs.1 erfüllt sind.<sup>115</sup>

«The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges [...] should not be applied to imported or domestic products **so as to afford protection to domestic production**»<sup>116</sup>

69 Die Grundvoraussetzung ist erneut die Anwendbarkeit der Regelung auf die Massnahme. In Rz.48 wurde festgestellt, dass bei Bezug auf Satz 2 im Gegensatz zu Satz 1 keine Abwälzungseffekte bewiesen werden müssen. Es kann also bereits davon ausgegangen werden, dass dieses Kriterium erfüllt ist.

70 Darüber hinaus ist Ad Art.III Abs.2 aus dem Anhang des GATT zu beachten, der sich exklusiv auf Satz 2 des Abs.2 bezieht. Nach diesem ist im Fall von Abs.2 Satz 2 im Unterschied zu Satz 1 nicht die Vergleichbarkeit der importierten und inländischen Waren notwendig, sondern eine unmittelbare Konkurrenz oder Substituierbarkeit der Waren.<sup>117</sup> Der Ausdruck «directly competitive or substitutable» ist dabei ein deutlich weiter gefasster Begriff als der in Satz 1 verwendete Begriff der Vergleichbarkeit. Genauer stellt die Vergleichbarkeit eine Unterkategorie der unmittelbaren Konkurrenz bzw. Substituierbarkeit dar. Das Kriterium der unmittelbaren Konkurrenz bzw. Substituierbarkeit bezeichnet eine Wettbewerbsbeziehung zwischen den importierten und den inländischen Waren, wobei sich das Wort «substitutable» auf die Austauschbarkeit und das Wort «directly competitive» auf die Nähe in der Wettbewerbsbeziehung bezieht. Während also gleichartige Produkte perfekte Substitute sind, sind direkt konkurrierende oder substituierbare Produkte unvollkommene Substitute.<sup>118</sup> Im Fall *Japan – Alcoholic Beverages II* wurde bspw. versucht die Wettbewerbsbeziehung mittels gegenseitiger Preiselastizität zu quantifizieren.<sup>119</sup> Im Fall *Korea – Alcoholic Beverages* wurden insbesondere die qualitativen Kriterien «physische Attribute», «Abnehmer bzw. Endkonsumenten», «Distributionskanäle» sowie «Preise» genutzt.<sup>120</sup>

71 Darüber hinaus erfordert ein Verstoss nach Satz 2, dass inländische Waren nicht in ähnlicher Weise («not similarly taxed») wie die importierten Waren besteuert werden. Anders als das Kriterium «in excess» im ersten Satz, das selbst die geringfügigste Überschreitung einschliesst, unterliegt der Ausdruck «not

---

<sup>114</sup> Art.III Abs.2 Satz 2 GATT.

<sup>115</sup> WTO, *Analytical Index Art.3 GATT*, 30 f.; AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 24.

<sup>116</sup> Art.III Abs.1 GATT.

<sup>117</sup> Ad Art.III Abs.2 GATT (Anhang); HAUSER, 5.

<sup>118</sup> AB Report, *Korea – Alcoholic Beverages*, 114 ff.; Panel Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, Rz.10.37 ff.; SINGH, 56.

<sup>119</sup> Panel Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, Rz. 6.22.

<sup>120</sup> AB Report, *Korea – Alcoholic Beverages II*, 6.22 ff.

similarly taxed» einer Schwelle (de minimis Standard), die überschritten werden muss. Bei geringfügigen Verstössen kann folglich prinzipiell kein Verstoß angenommen werden.<sup>121</sup> Die Höhe des Schwellenwertes ist von Fall zu Fall zu bestimmen.<sup>122</sup> Auch hier kann die Diskriminierung de jure oder de facto entstehen.<sup>123</sup>

- 72 Zuletzt erfordert Art.III Abs.1 GATT den Schutz der inländischen Produktion durch die zu prüfenden Massnahmen, d.h. die Besteuerung muss die Auswirkung haben, dass dadurch die inländische Warenproduktion vor der Konkurrenz durch Importe geschützt wird.<sup>124</sup> Der AB hat dabei in *Japan – Alcoholic Beverages II* festgehalten, dass es sich nicht um einen beabsichtigten Schutz handeln muss. Vielmehr sei die tatsächliche Auswirkung massgeblich.<sup>125</sup> Gemäss Fischer-Zernin dürfte dies regelmässig gegeben sein, wenn der inländische Handel nicht mit vergleichbaren Ertragssteuern belastet wird, da höhere Belastungen zu Preissteigerungen führen, die inländische Produzenten besser stellen und daher schützen.<sup>126</sup>
- 73 Insgesamt würde sich die Unzulässigkeit einer Massnahme betreffend direkte Besteuerung also aus den folgenden Kriterien begründen lassen: Erstens, hat die Besteuerungsmassnahme eine Wirkung auf den Warenhandel. Zweitens, handelt es sich bei den verglichenen Waren um unmittelbar konkurrierende oder gegenseitig substituierbare Waren. Drittens, wird auf die Importe eine Belastung erhoben, die nicht in ähnlicher Weise für die inländischen Waren vorliegt. Viertens, wird durch die Massnahme die inländische Produktion geschützt.

2.2.2.1.3 Art.III Abs.4 GATT

- 74 Zuletzt ist für den internationalen Warenhandel die Prüfung einer Besteuerungsmassnahme nach Art.III Abs.4 GATT möglich. Es ist dabei erneut hilfreich, den Wortlaut genau zu betrachten:

«The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded **treatment no less favourable** than that accorded to **like products** of national origin in respect of all **laws, regulations and requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use**»<sup>127</sup>

- 75 Wie in Abs.2 Satz 1, erfasst Abs.1 zwar die allgemeine Norm, allerdings müssen die Voraussetzungen aus Abs.1 nicht gesondert bewiesen werden, da Abs.4 keinen Verweis enthält.
- 76 Grundvoraussetzung ist wie zuvor die Anwendbarkeit auf die direkte Besteuerung, die bereits in Rz.50 ff. besprochen wurde. Ergebnis dieser Diskussion war, dass Massnahmen direkter Besteuerung zweifelsohne unter die Formulierung «laws, regulations and requirements» fallen.
- 77 Zweitens, muss eine Beeinflussung des «internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use» vorliegen. In *Canada – Autos* hielt der AB fest, dass «affecting» eine Massnahme meint, die «einen Effekt» besitzt («has an effect on») und daher eine weite Anwendung vorsieht.<sup>128</sup> In *Italy – Agricultural Machinery* wurde zudem festgehalten, dass darunter nicht nur Gesetze und Regularien zu verstehen sind, die die Verkaufssituation direkt beeinflussen, sondern auch Massnahmen die in etwaiger Weise

---

<sup>121</sup> ROBRA, 15.

<sup>122</sup> HORN/MAVROIDIS, 39.

<sup>123</sup> HORN/MAVROIDIS, 52.

<sup>124</sup> Art.III Abs.1 GATT.

<sup>125</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 27 f.

<sup>126</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 26.

<sup>127</sup> Art.III Abs.4 GATT.

<sup>128</sup> Panel Report, *Canada – Autos*, Rz.10.80.

die Konditionen des Wettbewerbs zwischen Importen und inländischen Produkten verändern.<sup>129</sup> Dies stellt auch die massgebliche Abgrenzung zwischen Abs.2 und Abs.4 dar: Während Abs.2 nur höhere Belastungen von Waren erfasst («products [...] subject [...] to internal taxes»), fällt unter Abs.4 jegliche resultierende wettbewerbsbeeinflussende Schlechterbehandlung durch jegliche Regelungen. Massnahmen direkter Besteuerung mögen zwar sowohl unter die Begriffe der «internal taxes» als auch «laws, regulations and requirements» fallen, jedoch würden bspw. Subventionen in Abhängigkeit von der Nutzung inländischer Waren nicht unter Abs.2 fallen, da es sich nicht um eine höhere Steuerbelastung der Waren handelt, jedoch deutlich unter Abs.4, da eine klare wettbewerbsbeeinflussende Schlechterbehandlung erfolgt.<sup>130</sup>

- 78 Drittens, müssen die Waren erneut vergleichbar sein. Wie bereits zuvor erläutert, versteht die WTO die Vergleichbarkeit nicht als absolutes Konzept. Sie ist je nach konkretem Fall und konkreter Regelung auf die sie sich bezieht auszulegen.<sup>131</sup> Die Auslegung der Vergleichbarkeit aus Abs.2 ist dabei nicht auf Abs.4 übertragbar, da die Strukturen und Anforderungen unterschiedlich sind. Abs.2 besteht aus zwei getrennten Verpflichtungen: Satz 1 bezieht sich auf «like products», Satz 2 auf «directly competitive of substitutable products», deren Bedeutung weiter auszulegen ist als von den «like products». Auf der anderen Seite gibt es in Abs.4 keine solche Differenzierung. Er besteht aus einer einzigen Verpflichtung, die sich auf gleichartige Produkte bezieht. Die Vergleichbarkeit in Abs.4 ist daher weiter auszulegen als der Begriff des «like product» in Abs.2 Satz 1 aber enger als der Ausdruck «directly competitive or substitutable» in Abs.2 Satz 2.<sup>132</sup> Die Existenz eines Konkurrenzverhältnisses zwischen den beiden Produkten und der Grad eines solchen Verhältnisses sind die Schlüsselfaktoren für die Bestimmung der Gleichartigkeit in Abs.4.<sup>133</sup>
- 79 Zuletzt muss für einen Verstoss nach Art.III Abs.4 GATT gezeigt werden, dass die Importe eine ungünstigere Behandlung erhalten als die vergleichbaren inländischen Waren («treatment no less favorable»). Dies ist der Fall, wenn Gesetze oder andere Regularien bestehen, die eine effektive Chancengleichheit und gleiche Wettbewerbsbedingungen verhindern.<sup>134</sup> Das bedeutet, dass Massnahmen, die Importe und inländische Waren einer unterschiedlichen Behandlung unterwerfen, nicht zwangsläufig mit Art.III Abs.4 GATT unvereinbar sind. Dies ergibt sich erst aus der konkreten Prüfung der Wirkung auf die Marktchancen und die Wettbewerbsbedingungen.<sup>135</sup> Der Effekt muss dabei aus der Stossrichtung und Wirkung der Massnahme selbst erzielt werden.<sup>136</sup>
- 80 Insgesamt würde sich die Unzulässigkeit einer Massnahme betreffend direkte Besteuerung also aus den folgenden Kriterien begründen lassen: Erstens, hat die Besteuerungsmassnahme eine Wirkung auf den Warenhandel. Zweitens, beeinflusst die Massnahme in irgendeiner Weise den Verkauf etc. der Ware. Drittens, handelt es sich um vergleichbare Waren. Viertens, werden die Importe ungünstiger behandelt, als die vergleichbaren inländischen Waren.

#### 2.2.2.1.4 Ausnahmefälle

- 81 Kann aus den Argumentationen nach Art.III Abs.2 Satz 1, Satz 2 oder Abs.4 ein Verstoss gegen die Inländergleichbehandlung begründet werden, ist subsequent zu prüfen, ob es sich um einen Ausnahmefall

---

<sup>129</sup> Panel Report, *Italy – Agricultural Machinery*, Rz.12.

<sup>130</sup> Vgl. Spruchpraxis im Fall *US – FSC*, Rz.94 ff.; Dieser Fall liesse sich auch unter dem Art.3 Abs.2 ASCM behandeln.

<sup>131</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 21.

<sup>132</sup> AB Report, *EC – Asbestos*, Rz.99; SINGH, 58.

<sup>133</sup> AB Report, *EC – Asbestos*, Rz.99.

<sup>134</sup> WTO, *Analytical Index Art.3 GATT*, 63 ff.

<sup>135</sup> AB Report, *Korea – Various Measures on Beef*, 135 ff.

<sup>136</sup> AB Report, *Korea – Various Measures on Beef*, 142.

handelt, in dem von der Inländergleichbehandlung abgewichen werden darf.<sup>137</sup> Zunächst sind einige Ausnahmen in Art.III selbst vorgesehen. Diese umfassen z.B. die Beschaffung von Waren durch die Regierung<sup>138</sup> und die Mengenkontrolle für belichtete Kinofilme.<sup>139</sup> Darüber hinaus finden sich im GATT auch eine begrenzte Anzahl allgemeiner Ausnahmen, die es den Mitgliedern erlauben, Massnahmen zu ergreifen, die die nationale Sicherheit betreffen (Art. XXI [Security Exceptions]) oder die dem allgemeinen öffentlichen Interesse dienen (Art. XX [General Exceptions]), sofern diese Massnahmen keine «arbitrary or unjustifiable discrimination» oder «disguised restriction» des Welthandels darstellen.<sup>140</sup>

#### 2.2.2.2 GATS

##### 2.2.2.2.1 Art.XVII Abs.1 GATS

- 82 Für die Prüfung einer Besteuerungsmassnahme unter dem GATS ist zunächst Voraussetzung, dass die Massnahme den Handel von Dienstleistungen erfasst. Dies bedeutet, dass es einen Handel mit Dienstleistungen geben muss und dass die steuerliche Massnahme diesen Handel beeinträchtigen muss.<sup>141</sup> Es muss sich aber nicht um eine Massnahme handeln, die sich ausschliesslich auf Dienstleistungen bezieht.<sup>142</sup>
- 83 Für die weitere Prüfung eines möglichen Verstosses gegen die Pflicht zur Inländergleichbehandlung in Art. XVII Abs.1 GATS, ist es erneut hilfreich den Wortlaut zu betrachten:

«**In the sectors inscribed in its Schedule**, and subject to any conditions and qualifications set out therein, each Member shall accord to **services and service suppliers** of any other Member, in respect of all measures affecting the supply of services, **treatment no less favourable** than that it accords to its own **like services and service suppliers.**»<sup>143</sup>

- 84 Zunächst ist erneut die Grundvoraussetzung, dass Art.XVII Abs.1 GATS auf die Besteuerungsmassnahme anwendbar ist. Wie in Rz.54 besprochen, ist aufgrund der expliziten Nennung der «service suppliers» davon auszugehen, dass auch Massnahmen direkter Besteuerung erfasst werden.
- 85 Sodann gilt die Pflicht zur Inländergleichbehandlung nur insoweit, als der GATS-Verpflichtungsplan eines Mitglieds den Marktzugang für die betreffenden Dienstleistungen vorsieht («sectors inscribed in its Schedule») und soweit in diesem Verpflichtungsplan keine spezifischen Ausnahmen aufgeführt werden («any conditions and qualifications set out therein»).<sup>144</sup> Vorbehalte in den Verpflichtungsplänen sind dabei regelmässig der Fall. So sieht der Verpflichtungsplan der USA bspw. eine Reihe von Ausnahmen bzgl. ihrer föderalen Strukturen und internen Einkommensermittlungsmethoden vor.<sup>145</sup>
- 86 Daraufhin sind wiederum die Kriterien der Vergleichbarkeit («like services») und ungünstigeren Behandlung («treatment no less favourable») zu prüfen. Aufgrund der geringeren Anzahl von Streitschlichtungsverfahren bzgl. Inländergleichbehandlung im GATS ist die Auslegung hier etwas unklarer als im GATT.<sup>146</sup>

---

<sup>137</sup> BERRISCH, Rz.78.

<sup>138</sup> Art.III Abs.8 (a) GATT.

<sup>139</sup> Art.III Abs.10 GATT.

<sup>140</sup> HORN/MAVROIDIS, 52; Art. XX GATT; Art.XXI GATT; Die Prüfung einer «arbitrary or unjustifiable discrimination» und «disguised restriction» werden in Rz.93 im Rahmen des GATS genauer diskutiert.

<sup>141</sup> AB Report, *Canada – Autos*, Rz.155.

<sup>142</sup> AB Report, *EC – Bananas III*, Rz.220.

<sup>143</sup> Art.XVII Abs.1 GATS.

<sup>144</sup> Art.XVII Abs.1 GATS.

<sup>145</sup> Avi-Yonah, *Treating Tax Issues through Trade Regimes*, 1686; VAN THIEL, 38.

<sup>146</sup> OLSEN, 115.

- 87 Bezüglich der Vergleichbarkeit hat der AB im Fall *Argentina – Financial Services* festgestellt, dass die Vergleichbarkeit im GATS prinzipiell den gleichen Zweck wie im GATT besitzt, namentlich die Prüfung einer engen Wettbewerbsbeziehung, weshalb gleiche bzw. ähnliche Kriterien angewandt werden könnten. Der AB führte insbesondere die Kriterien «Charakteristik der Dienstleistung», «Präferenzen von Konsumenten» und «Zollklassifizierung» auf.<sup>147</sup>
- 88 Das Kriterium der ungünstigeren Behandlung wird in Abs.2 und 3 des Art.XVII GATS genauer definiert. Demnach liegt eine ungünstigere Behandlung vor, wenn die Massnahmen zu einer Veränderung der Wettbewerbsbedingungen führen.<sup>148</sup> Es ist dabei zunächst irrelevant, ob es sich um eine formal gleiche oder ungleiche Behandlung handelt (Ungleichbehandlung de jure), relevant ist die Ungleichbehandlung de facto.<sup>149</sup>
- 89 Insgesamt würde sich die Unzulässigkeit einer Massnahme betreffend direkte Besteuerung also aus den folgenden Kriterien begründen lassen: Erstens, hat die Besteuerungsmassnahme eine Wirkung auf den Dienstleistungshandel. Zweitens, sieht der GATS-Verpflichtungsplan des Mitgliedsstaates den Marktzugang für die betreffenden Dienstleistungen explizit vor. Drittens, sind die ausländischen<sup>150</sup> und inländischen Dienstleistungen vergleichbar. Viertens, werden die ausländischen Dienstleistungen gegenüber den inländischen Dienstleistungen ungünstiger behandelt.

#### 2.2.2.2.2 Ausnahmefälle

- 90 Kann nach den zuvor definierten Kriterien ein Verstoß gegen die Pflicht zur Inländergleichbehandlung in Art.XVII Abs.1 GATS festgestellt werden, ist weiter zu prüfen, ob es sich um einen der umfangreichen Ausnahmefälle aus Art.XIV lit.(d) GATS [General Exceptions] handelt. Art.XIV lit.(d) GATS erlaubt die Nichteinhaltung der Inländergleichbehandlung bei Massnahmen direkter Besteuerung, wenn diese der «equitable or effective imposition or collection of direct taxes» dient. Die illustrative Liste aus Fussnote 6 führt dabei insbesondere die folgenden Fälle auf:

«Measures that are aimed at ensuring the equitable or effective imposition or collection of direct taxes include measures taken by a Member under its taxation system which:

(i) apply to non-resident service suppliers in recognition of the fact that the tax obligation of non-residents is determined with respect to taxable items sourced or located in the Member's territory; or

(ii) apply to non-residents in order to ensure the imposition or collection of taxes in the Member's territory; or

(iii) apply to non-residents or residents in order to prevent the avoidance or evasion of taxes, including compliance measures; or

(iv) apply to consumers of services supplied in or from the territory of another Member in order to ensure the imposition or collection of taxes on such consumers derived from sources in the Member's territory; or

(v) distinguish service suppliers subject to tax on worldwide taxable items from other service suppliers, in recognition of the difference in the nature of the tax base between them; or

(vi) determine, allocate or apportion income, profit, gain, loss, deduction or credit of resident persons or branches, or between related persons or branches of the same person, in order to safeguard the Member's tax base.»

---

<sup>147</sup> AB Report, *Argentina – Financial Services*, Rz.6.31 ff.

<sup>148</sup> Art.XVII Abs.3 GATS; Panel Report, *China – Electronic Payment Services*, Rz. 7.687.

<sup>149</sup> Art.XVII Abs.2 GATS; OLSEN, 117.

<sup>150</sup> Es handelt sich dann um eine «ausländische» Dienstleistung, wenn ein Fall aus Art.1 Abs.2 GATS vorliegt.; siehe Rz.372.

- 91 Van Thiel und Kumar gehen davon aus, dass die genannten Fälle, in denen Abweichungen vom Prinzip der Inländergleichbehandlung ausdrücklich erlaubt sind, prinzipiell einen Grossteil der Massnahmen einschliessen, die WTO-Mitglieder zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen genutzt haben.<sup>151</sup>
- 92 Selbst wenn die Massnahme aber unter einen in Fussnote 6 aufgeführten Kontext fällt, stellt sich die Frage, ob die Massnahme eine «arbitrary or unjustifiable discrimination» oder «disguised restriction» des Handels darstellt. In diesem Fall wäre ein Verstoss gegen die Inländergleichbehandlung nicht durch Art.XIV lit.(d) GATS rechtfertigbar.<sup>152</sup>
- 93 Zu dieser Prüfung bietet sich das von Galán entwickelte Schema an. Er unterscheidet zwischen der Prüfung des Vorliegens einer «arbitrary discrimination», einer «unjustifiable discrimination» sowie einer «disguised restriction». Vom Vorliegen einer «arbitrary discrimination» geht Galán dann aus, wenn die Massnahme nicht vernünftigerweise notwendig («necessity test») ist oder über das Mass eines Eingriffs hinausgeht, das zur Erreichung des Ziels mindestens notwendig wäre («less-restrictive test»). Eine Massnahme ist wiederum eine «unjustifiable discrimination», wenn das erreichte Ziel nicht in vernünftigem Verhältnis zu den dadurch hervorgerufenen Handelsverzerrungen steht («balance test»). Zuletzt ist eine Massnahme dann eine «disguised restriction», wenn die verzerrten Wettbewerbsbedingungen nicht eine Folge der Massnahme selbst sind, sondern die Massnahme als eine Art «Verschleierung» genutzt wird («protectionist effect test»)<sup>153</sup>

### 2.2.3 Spruchpraxis

- 94 Auf Massnahmen direkter Besteuerung wurde das Prinzip der Inländerbehandlung bisher massgeblich nur im Fall *US – FSC* mit Bezug auf Art.III Abs.4 GATT angewendet. Darüber hinaus wurden bisher keine erwähnenswerten Fälle direkter Besteuerung durch Art.III Abs.2 GATT bzw. Art.XVII GATS massgeblich beeinflusst. Dies mag vor allem daran liegen, dass Massnahmen direkter Besteuerung, die unmittelbar zu einer Diskriminierung schwer denkbar waren.<sup>154</sup> Dies mag sich allerdings im Zuge der BEPS Massnahmen gegen Gewinnverschiebungen in Zukunft verändern.<sup>155</sup>
- 95 In *US – FSC* wurden die Steuerregime Foreign Sales Corporation (FSC) und später Extraterritorial Income Exclusion (ETI) untersucht, die US-Unternehmen Steuernachlässe bei Exportgewinnen gewährten.<sup>156</sup> Neben dem Export von Waren war für die Vergünstigen eine Voraussetzung, dass der «foreign content» 50 Prozent des Warenwertes nicht überstieg. Das Panel entschied im Hinblick auf diese Beschränkung, dass es sich um einen Verstoss gegen die Inländergleichbehandlung aus Art.III Abs.4 handele, weil Importe aufgrund der 50-Prozent-Inhaltsregelung benachteiligt werden.<sup>157</sup>
- 96 Es handle sich um «like products», da die Regelung einzig auf der Unterscheidung zwischen der Herkunft von Waren (US vs. Ausland) basieren würde und dies kein ausreichendes Kriterium zur Begründung des Fehlens der Vergleichbarkeit sei.<sup>158</sup> Sodann würde es sich um «treatment less favourable»

---

<sup>151</sup> KUMAR, 225; VAN THIEL, 39.

<sup>152</sup> GALÁN, 206; AB Report, *US – Gasoline*, 20 f..

<sup>153</sup> GALÁN, 206 f.; vgl. AB Report, *US – Gasoline*, 25.

<sup>154</sup> Vgl. AVI-YONAH, *Tax, Trade and Harmful Tax Competition*, 2841; STRICKER, *National Report Germany*, 325.

<sup>155</sup> Vgl. HOFBAUER, *To what extent does the OECD Harmful Tax Competition Violate WTO Law?*; GRINBERG/PAUWELYN; GRYNBERG/CHILALA.

<sup>156</sup> Zum zur FSC-Struktur siehe Kapitel 2.3.2 (Rz.120 ff.), zum ETI siehe Rz.428 ff.

<sup>157</sup> ROBRA, 20 f.

<sup>158</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz. 8.133.

handeln, da den inländischen Produkten durch die Qualifizierbarkeit zum FSC-Abzug ein Vorteil gewährt werde.<sup>159</sup>

## 2.3 Subventionsabkommen

- 97 Eine weitere mögliche Kollision von Massnahmen der direkten Besteuerung und den Abkommen der WTO ergibt sich aus den Regelungen bzgl. Subventionen des ASCM, insbesondere den Exportsubventionen und Importsubstitutionssubventionen.
- 98 Für das Verständnis der folgenden Ausführungen ist es zunächst wichtig, die regelmässige Funktionsweise von steuerlichen Subventionen zu verstehen. Bei Steuersubventionen handelt es sich i.d.R. um nicht steuerlich motivierte Ermässigungen der «unter normalen Umständen» auf einen Sachverhalt erhobenen Steuern.<sup>160</sup> Im Rahmen des zuvor untersuchten Prinzips der Inländergleichbehandlung stand die Diskriminierung gegenüber Importen durch eine gegenüber inländischen Waren und Dienstleistungen zu hohe Besteuerung im Mittelpunkt. Im Fall der steuerlichen Subventionen geht es umgekehrt um eine zu niedrige Besteuerung von Gewinnen.<sup>161</sup> Eine Steuervergünstigung stellt somit eine indirekte Subvention dar, da sie nicht mit der Erhöhung der Ausgaben einer Regierung verbunden ist, sondern der Staat vielmehr zu Gunsten des Subventionsempfängers auf eine Einnahme verzichtet.<sup>162</sup>
- 99 Grundlegende Regelungen bzgl. Subventionen befinden sich in Art.XVI des GATT. Seit der Tokio Runde enthält das GATT allerdings das ASCM (früher sog. GATT-Subventionskodex), das sich spezifisch den Subventionen und den bei Verstoss einsetzbaren Ausgleichsmassnahmen widmet.<sup>163</sup> Aufgrund der *lex specialis* Regelung im GATT ist dieses bei Konflikten den Grundregelungen aus Art.XVI GATT vorzuziehen.<sup>164</sup>
- 100 Die Anwendbarkeit des ASCM auf Massnahmen der direkten Besteuerung ist kaum strittig.<sup>165</sup> Dies vor allem aus dem Grund, dass die bevorzugte Behandlung von Gewinnsteuern explizit aufgeführt wird.<sup>166</sup> Die Anwendbarkeit auf Massnahmen direkter Besteuerung wurde ausserdem aus den Streitschlichtungsverfahren *US – DISC*<sup>167</sup> und *US – FSC* klar.<sup>168</sup>
- 101 Im Folgenden wird zunächst ein Prüfungsschema für Massnahmen direkter Besteuerung nach dem ASCM aufgestellt. Daraufhin werden wiederum wie zuvor die massgeblichen Entscheide aus Streitschlichtungsverfahren dargestellt.

### 2.3.1 Prüfungsschema

- 102 Die Prüfung von Fällen nach dem ASCM erfolgt prinzipiell in zwei Schritten. Zunächst ist festzustellen, ob es sich bei der Besteuerungsmassnahme um eine Subvention im Sinne des ASCM handelt. Ist dies festgestellt, kann allerdings noch kein Verstoss begründet werden. Subventionen sind nach WTO-Recht im Rahmen bestimmter Voraussetzungen erlaubt.<sup>169</sup> Den zweiten Prüfungsschritt bildet daher die Einordnung der identifizierten Subvention in die Kategorien «verbotene Subvention», «anfechtbare

---

<sup>159</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz. 8.156.

<sup>160</sup> RASENACK, 1.

<sup>161</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 59.

<sup>162</sup> ROBBA, 37.

<sup>163</sup> DALY, *Is the WTO a World Tax Organization?*, 18; SENTI, *Welthandelsorganisation*, 11; zur Tokio-Runde siehe Rz.318.

<sup>164</sup> Vgl. Rz.409.

<sup>165</sup> BRAUNER, *International Trade and Tax Agreements*, 278.

<sup>166</sup> Art.1 Abs.1 (a) (ii) ASCM [Definition of a Subsidy]; Art.3 Abs.1 (a) ASCM [Prohibition] & Anhang 1.

<sup>167</sup> Der Fall *US – DISC* wurde allerdings noch unter Art.XVI GATT behandelt.

<sup>168</sup> STRICKER, 332.

<sup>169</sup> BENITAH, *The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach*, 8.

Subvention» oder «ausdrücklich erlaubte Subvention», wobei nur Subventionen die der ersten Kategorie zuzuordnen sind, grundsätzlich unzulässig nach den Abkommen der WTO sind.<sup>170</sup>

- 103 Aufgrund seiner Position im Anhang des GATT als «weiteres Abkommen über den Warenhandel» bezieht sich das ASCM prinzipiell nur auf Subventionen bzgl. grenzüberschreitenden Warenhandel. Subventionen zur Förderung von Dienstleistungen sind nicht erfasst. Subventionen bzgl. Landwirtschaft werden ausserdem speziell im AA geregelt.<sup>171</sup> Insofern liegt der erste Prüfungsschritt darin, festzustellen, ob die Besteuerungsmassnahme den Warenhandel betrifft.

#### 2.3.1.1 Subventionsbegriff nach Art.1 ASCM

- 104 Um einen Verstoss gegen das ASCM durch eine Massnahme direkter Besteuerung zu begründen, muss die Massnahme zunächst unter den sachlichen Anwendungsbereich des ASCM fallen. Der Begriff der Subvention ist in Art.1 ASCM [Definition of a Subsidy] definiert.<sup>172</sup> Demnach gelten staatliche Massnahmen als Subvention im Sinne des ASCM, wenn erstens ein finanzieller Beitrag aus öffentlichen Mitteln besteht, aus dem zweitens ein Vorteil erzielt wird:

«A subsidy shall be deemed to exist if there is a **financial contribution by a government or any public body** within the territory of a Member [...] and a **benefit is thereby conferred.**»<sup>173</sup>

##### 2.3.1.1.1 Finanzieller Beitrag

- 105 Nach Art.1 Abs.1 (a)(1) ASCM verlangt der Begriff der Subvention zunächst einen finanziellen Beitrag aus öffentlichen Mitteln durch die Regierung oder einem anderen öffentlichen Organ.<sup>174</sup> Der Artikel enthält dabei eine abschliessende Aufzählung, in welchen Konstellationen von einem solchen auszugehen ist. Vorliegend ist besonders Punkt (ii) hervorzuheben, der die Nichterhebung oder den Verzicht einer Regierung auf «normalerweise zu entrichtende Abgaben» («otherwise due») vorsieht. Nach der bereits zuvor erläuterten Funktionsweise von steuerlichen Subventionen, dürften diese regelmässig unter die Definition dieses Punkts (ii) fallen.<sup>175</sup>

- 106 Die Schwierigkeit ist dabei besonders die Feststellung der Steuerabgaben, die «otherwise due», also unter normalen Umständen zu entrichten wären. Die Rechtsprechung hat gezeigt, dass die Auslegung des Begriffs «otherwise due» eng mit dem Problem der Definition systematischer und nichtsystematischer Teile eines Steuersystems zusammenhängt,<sup>176</sup> da es eine rationale Grundlage für den Vergleich der steuerlichen Behandlung des Einkommens, das der angefochtenen Massnahme unterliegt, mit der steuerlichen Behandlung sonstigen Einkommens geben muss.<sup>177</sup> Insofern ist zunächst ein normativer Massstab («normative benchmark») zu definieren, anhand dessen daraufhin ein Vergleich zwischen der tatsächlichen Steuerlast und der Steuerlast, die «unter normalen Umständen» erzielt worden wäre, vorgenommen werden kann.<sup>178</sup> Mittels des normativen Massstabs wird also ein «but-for-test» durchgeführt.<sup>179</sup> Der Massstab darf nicht abstrakt sein, da durch das Prinzip der staatlichen Souveränität jeder Staat in der Theorie die Möglichkeit zu Erhebung von Steuern auf jegliche Objekte hätte.<sup>180</sup> Aufgrund der souveränen Autorität

---

<sup>170</sup> Die Kategorie «ausdrücklich erlaubte Subventionen» ist allerdings zum 1.1.2000 ausgelaufen.

<sup>171</sup> ZHOU, 315.

<sup>172</sup> ZHOU, 315.

<sup>173</sup> Art.1 Abs.1 ASCM.

<sup>174</sup> Art.1 Abs.1 (a)(1) ASCM.

<sup>175</sup> vgl. ROBBA, 37.

<sup>176</sup> STRICKER, 333.

<sup>177</sup> BENITAH, *The Law of Subsidies under GATT/WTO*, 188.

<sup>178</sup> AB Report, *Brazil – Taxation*, Rz.5.162; AB Report, *Canada - Autos*, Rz.90 f.; AB Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.98; AB Report, *US – FSC*, Rz.90; MCDANIEL, *Trade Agreements and Income Taxation*, 14.

<sup>179</sup> FOLTYN, 383; AB Report, *US – FSC*, Rz.91.

<sup>180</sup> AB Report, *US – FSC*, Rz.90.

der Mitglieder und der Tatsache, dass es kein Steuersystem gibt, das als das «einzig richtige» System angesehen werden kann, wird der Massstab durch die Regeln der Besteuerung gesetzt, die jedes Mitglied für sich selbst festlegt.<sup>181</sup>

2.3.1.1.2 Vorteil für Empfänger

107 Nach Art.1 Abs.1 (b) ASCM verlangt der Begriff der Subvention weiterhin das Entstehen eines Vorteils aus dem finanziellen Beitrag. Es ist dabei wichtig, dass eine ausreichende Kausalität besteht («thereby conferred»)<sup>182</sup>. Diesbezüglich hat der AB im Fall *Canada – Aircraft* festgehalten, dass es irrelevant ist, inwiefern einer öffentlichen Stelle Kosten bzw. Opportunitätskosten entstehen. Dieser Faktor würde vielmehr eine Rolle im Kriterium des finanziellen Beitrags spielen.<sup>183</sup>

108 Zur Prüfung des Vorliegens eines Vorteils ist daher ein Vergleichsmassstab notwendig.<sup>184</sup> In *Canada – Aircraft* nutzte der AB die Kapitalmarktbedingungen (z.B. marktübliche Konditionen zur Bewertung von Kreditzinsen).<sup>185</sup> Nach Robra ist dieses Kriterium allerdings nicht auf steuerliche Vergünstigungen anwendbar. Sie schlägt daher vor, darauf abzustellen, ob es dem Empfänger möglich ist eine unternehmensstrategisch vorteilhaftere Entscheidung zu fällen, als er sie ohne die steuerliche Sonderbehandlung hätte treffen können. Liegt eine bevorzugte Besteuerung vor, sollte dieses Kriterium i.d.R. aber ipso facto erfüllt sein.<sup>186</sup>

2.3.1.1.3 Spezifität

109 Die Spezifität ist ein weiteres Kriterium, das an den Begriff der Subvention unter dem ASCM anschliesst. Zwar handelt es sich nicht um ein Definitionskriterium der Subvention, d.h. es wird unter dem ASCM auch von einer Subvention gesprochen, wenn die Spezifität nicht vorliegt, allerdings ist ein Verstoss erst dann begründbar, wenn es sich um eine spezifische Subvention handelt, da unspezifische Subventionen nach Art.1 Abs. 2 vom Anwendungsbereich der Teile II [Prohibited Subsidies], III [Actionable Subsidies] und V [Countervailing Measures] des ASCM ausgeschlossen sind. Insofern ist das Kriterium Voraussetzung zur sachlichen Anwendung des ASCM.<sup>187</sup>

110 Art.2 Abs.3 ASCM legt allerdings fest, dass bei Subventionen, die gemäss Art.3 ASCM [Prohibition] als verbotene Subventionen gelten, unwiderlegbar das Kriterium der Spezifität als erfüllt angenommen wird. Das Kriterium ist in diesen Fällen daher nicht zu prüfen. Da für die zu prüfenden Massnahmen direkter Besteuerung vor allem die Kategorie der verbotenen Subventionen relevant ist, wird vorliegend nicht weiter auf die Prüfung der Spezifität eingegangen.

2.3.1.2 Subventionskategorien: Verbotene Subventionen

111 Nachdem geprüft wurde, ob die steuerliche Massnahme unter den Anwendungsbereich des ASCM fällt, ist sie einer Kategorie von Subventionen zuzuordnen. Das ASCM arbeitet dabei mit einem «Ampelsystem», das zwischen den verbotenen Subventionen («rot»), den anfechtbaren Subventionen («gelb») und den nicht anfechtbaren Subventionen («grün») unterscheidet.<sup>188</sup> Die Bestimmungen zu den nicht

---

<sup>181</sup> STRICKER, 333.

<sup>182</sup> PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.64.

<sup>183</sup> AB Report, *Canada – Aircraft*, Rz.154 ff.; PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.65 f.

<sup>184</sup> BENITAH, *The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach*, 18.

<sup>185</sup> AB Report, *Canada – Aircraft*, Rz.154 ff.

<sup>186</sup> ROBRA, 39.

<sup>187</sup> BENITAH, *The WTO Law of Subsidies: A Comprehensive Approach*, 24.

<sup>188</sup> JACKSON, *The World Trading System*, 291.

anfechtbaren Subventionen sind Ende 1999 unverlängert ausgelaufen. Art.8 [Identification of Non-Actionable Subsidies] und 9 [Consultations and Authorized Remedies] ASCM sind daher derzeit ausser Kraft.<sup>189</sup>

112 Da für die zu prüfenden Massnahmen direkter Besteuerung vor allem die Kategorie der verbotenen Subventionen relevant ist, wird folgend nur auf diese Kategorie eingegangen. Einige Informationen zur Prüfung der Kategorie anfechtbarer Subventionen befinden sich in Anhang III.

113 Art.3 ASCM bestimmt zwei Ausgestaltungen von Subventionen, die aufgrund ihrer stark handelsverzerrenden Wirkung als bedingungslos verboten angesehen werden.<sup>190</sup> Dies umfasst zum einen Subventionen, die von der Exportleistung abhängig sind, zum anderen Subventionen, die von der Nutzung inländischer Waren abhängig sind. Hat ein WTO-Mitgliedstaat die Auffassung, dass es sich bei einer Massnahme um eine verbotene Subvention handelt, kann er ein Schnellverfahren zur Streitschlichtung einleiten.<sup>191</sup>

#### 2.3.1.2.1 Ausfuhrsubventionen

114 Ausfuhrsubventionen sind nach Art.III Abs.1 (a) ASCM Subventionen, deren Gewährung de jure oder de facto alleine oder als eine von mehreren Bedingungen von der Ausfuhr der betreffenden Ware abhängig ist.<sup>192</sup> In *Canada – Aircraft* hielt der AB dabei fest, dass die geforderte Abhängigkeit als eine enge bzw. strikte Verbindung auszulegen ist.<sup>193</sup> Im Fall *Canada – Autos* hat der AB bzgl. der Exportabhängigkeit de jure festgehalten, dass zunächst zu prüfen ist, ob die Bedingung aus dem Wortlaut der massgeblichen Vorschrift hervorgeht. Darüber hinaus könne sie aber auch dann vorliegen, wenn sie implizit aus dem die Subvention ableitenden Instrument hervorgeht.<sup>194</sup>

115 Die Abhängigkeit de facto wird in Fussnote 4 vertieft: «This standard is met when the facts demonstrate that the granting of a subsidy [...] is in fact tied to actual or anticipated exportation or export earnings».<sup>195</sup> In *Canada – Aircraft* hat der AB festgestellt, dass dies nicht erfüllt sei, wenn eine Regierung bei der Gewährung einer Subvention davon ausgeht bzw. damit rechnet, dass es zu erhöhten Exporten kommt. Er stellte auch fest, dass der Ausdruck «tied to» das Vorliegen eines Vorbehalts meint.<sup>196</sup> So wurde bspw. in *Australia – Leather* von einer de facto Exportabhängigkeit ausgegangen, da einem Unternehmen Subventionen in Abhängigkeit von Verkaufszahlen gewährt wurden, die ohne Umsätze aus Exporten nicht realisierbar gewesen wären.<sup>197</sup>

116 Art.3 Abs.1 (a) ASCM verweist zusätzlich auf eine Liste in Anhang 1 des ASCM, die illustrativ Ausfuhrsubventionen aufzählt.<sup>198</sup> Diese führt in lit.(e) insbesondere die «full or partial exemption remission, or deferral specifically related to exports, of direct taxes» sowie in lit.(f) die «allowance of special deductions directly related to exports or export performance [...] in the calculation of the base on which direct taxes are charges» auf.

---

<sup>189</sup> ROBBA, 40.

<sup>190</sup> LEE, 140; DALY, *Is the WTO a World Tax Organization?*, 10; zur ökonomischen Wirkung von Exportsubventionen: BRANDER, JAMES/SPENCER, BARBARA, *Export Subsidies and International Market Share Rivalry*, *Journal of International Economics* 1985, 83 ff.; FEENSTRA, ROBERT, *Trade Policy with Several Goods and «Market Linkages»*, *Journal of International Economics* 1986, 249 ff.

<sup>191</sup> Art.4 ASCM [Remedies].

<sup>192</sup> Art.III Abs.1 (a) ASCM; PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.82.

<sup>193</sup> AB Report, *Canada – Aircraft*, Rz.166 ff.; vgl. auch Panel Report, *Canada – Autos*, Rz. 9.55.

<sup>194</sup> AB Report, *Canada – Autos*, Rz.100; CLARKE/HORLICK, 235.

<sup>195</sup> Fussnote 4 ASCM.

<sup>196</sup> AB Report, *Canada – Aircraft*, Rz.171; CLARKE/HORLICK, 235.

<sup>197</sup> Panel Report, *Australia – Automotive Leather II*, Rz. 9.71 ff..

<sup>198</sup> SLEMROD/AVI-YONAH, 535.

117 Bezüglich der Aufschiebung der Besteuerung bestimmt Fussnote 59 allerdings, dass eine solche nicht als verbotene Exportsubvention gilt, wenn marktübliche Zinsen gezahlt werden. Die Fussnote hält ausserdem fest, dass diese Bestimmung ein Mitglied nicht daran hindern soll, Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften aus ausländischen Quellen zu ergreifen.<sup>199</sup> Den Mitgliedern steht es daher weiterhin frei, die Anrechnungsmethode oder Freistellungsmethode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung anzuwenden.<sup>200</sup> Die Fussnote stellt aber auch indirekt klar, dass die Anwendung der Freistellungsmethode nur dann ASCM-kompatibel wäre, wenn sie im Rahmen des Arms-Length Prinzips angewendet wird. Die zugrundeliegende Überlegung ist, dass die Freistellungsmethode in Kombination mit einer schwachen Durchsetzung der Verrechnungspreisregeln de facto zu Exportsubventionen führt, da Unternehmen ihre Einkünfte in Niedrigsteuergelände (ohne dortige wirtschaftliche Substanz) verlagern könnten.<sup>201</sup>

#### 2.3.1.2.2 Imports substitution subvention

118 Unter die verbotenen Subventionen fallen nach Art.3 Abs.1 (b) ASCM auch Subventionen, deren Gewährung alleine oder als eine von mehreren Bedingungen von der Nutzung inländischer Waren abhängig ist. Diese Regelung ist somit Ausfluss aus dem Prinzip der Inländergleichbehandlung aus Art.III GATT.<sup>202</sup> Solche Subventionen erschweren den Import und haben damit eine ähnlich verzerrende Wirkung wie Subventionen, die den Export erleichtern sollen.<sup>203</sup>

119 Diese Subventionen scheinen aus steuerlicher Sicht weniger relevant. Möglich ist es aber, dass steuerliche Subventionen als Zugangsvoraussetzung die Nutzung inländischer Waren vorsehen, wie dies bspw. in *USA – FSC* der Fall war. Diese Fälle wären daher unter der vorliegenden Regelung grundsätzlich unzulässig.<sup>204</sup>

#### 2.3.2 Spruchpraxis: US - FSC

120 Inhalt der prominentesten Streitschlichtungsverfahren bzgl. Subventionen waren die US-Steuerregime DISC, FSC und ETI, die allesamt als Exportsubventionen nach Art.XVI GATT 1947 bzw. Art.3 ASCM als unzulässig bewertet wurden.<sup>205</sup> Der Versuch Exportsubventionen aufzubauen hat in den USA daher eine Art «Tradition». Im Folgenden wird die Funktionsweise und WTO-Zulässigkeit der im Fall *US – FSC* angefechteten FSC diskutiert. Dem Anhang IV kann ausserdem die Spruchpraxis bzgl. DISC und ETI entnommen werden.<sup>206</sup>

##### 2.3.2.1 Funktionsweise

121 Nachdem die DISC im Rahmen des GATT als unzulässig bewertet wurde,<sup>207</sup> verabschiedete die USA im Tax Act 1984 das FSC-Regime.<sup>208</sup> Unter dem FSC-Regime konnte eine exportierende Gesellschaft eine TG gründen, die zu einer Behandlung als FSC optieren konnte, soweit sie die folgenden Voraussetzungen

---

<sup>199</sup> AVI-YONAH, *Treating Tax Issues through Trade Regimes*, 1688.

<sup>200</sup> Vgl. Rz.449 ff.

<sup>201</sup> VAN THIEL, 27.

<sup>202</sup> LEE, 141.

<sup>203</sup> ROBBA, 42; zur ökonomischen Wirkung: BHAGWATI, JAGDISH/RAMASWAMI, V.K., *Domestic Distortions, Tariffs and the Theory of Optimum Subsidy*, *Journal of Political Economy* 1963, 44 ff.; JOHNSON, HARRY, *Optimal Trade Intervention in the Presence of Domestic Distortions*, in: CAVES, RICHARD/JOHNSON, HARRY (Hrsg.), *Trade, Growth and the Balance of Payments: Essays in Honor of Gottfried Haberler*, Chicago 1965.

<sup>204</sup> ROBBA, 42.

<sup>205</sup> BRUMBAUGH, 1; MONROY, 29.

<sup>206</sup> Siehe Anhang IV: ASCM Spruchpraxis (Rz.418 ff.).

<sup>207</sup> Vgl. Rz.427.

<sup>208</sup> Block/Gilbert/Kuenster, 343.

erfüllte:<sup>209</sup> Erstens, musste die FSC unter dem Recht eines US-Besitzes oder qualifiziertem anderen Staates errichtet sein.<sup>210</sup> Zweitens, mussten in diesem Staat Büroräume, Buchführung und Bankkonto unterhalten werden sowie Managementmeetings abgehalten werden.<sup>211</sup> Drittens, musste die FSC an Verkaufsaktivitäten selbst teilnehmen. Viertens, mussten entweder 50 Prozent der Kosten aus den Kategorien «Advertising and Sales Promotion», «Processing Customer Orders», «Transportation of the Property», «Determination of Final Invoice» und «Assumption of Credit Risk» oder 85 Prozent der Kosten zweier dieser Kategorien bei der FSC anfallen.<sup>212</sup> Wirtschaftliche Substanz war allerdings nicht wirklich notwendig, zum einen da die Verkaufsaktivitäten hauptsächlich die Annahme von Aufträgen umfassen mussten und die Aktivitäten durch einen von der FSC engagierten Agenten durchgeführt werden konnten, zum anderen, weil das Kostenkriterium, vor allem aufgrund der «85 Prozent zweier Kategorien»-Regelung relativ problemlos einzuhalten war.<sup>213</sup> Im Unterschied zur DISC waren die Höhe von Umsatz aus Exporten sowie der Anteil des Exportvermögens irrelevant.<sup>214</sup>

122 Das Einkommen der FSC konnte über das Arms-Length Prinzip oder über eine Save-Harbour Regel ermittelt werden.<sup>215</sup> Unter der Save-Harbour Regel durften entweder 23 Prozent der kombinierten Gewinne aus Exporten oder 1,83 Prozent der kombinierten Umsätze aus Exporten («Foreign Trade Gross Receipts») der FSC als «Foreign Trade Income» zugewiesen werden.<sup>216</sup> Bei Nutzung der Save-Harbour Regeln waren in der Folge 15/23 des «Foreign Trade Income» als «Exempt Foreign Income» von der Steuerbemessungsgrundlage *in den USA* ausgenommen. Wurde der Gewinn nach dem Arms-Length Prinzip ermittelt, waren wiederum 30/79 des «Foreign Trade Income» als «Exempt Foreign Income» ausgenommen.<sup>217</sup> Bei Gewinnausschüttung wurde auf diesen Anteil entsprechend eine 100 Prozent «Dividend-Received-Deduction» (DRD)<sup>218</sup> gewährt. Der restliche Anteil war wiederum in den USA regulär als Einkommen der MG steuerpflichtig (vgl. Abbildung 1).<sup>219</sup>

123 Problematisch konnte die Besteuerung der FSC Gewinne im Ausland sein, da eine unbeschränkte Steuerpflicht im anderen Staat begründet wurde, sowie die Quellenbesteuerung bei der Auszahlung von Dividenden. FSCs wurden daher i.d.R. unter dem Recht eines US-Besitzes gegründet, da die Besteuerung von FSC Gewinnen und Dividenden dort explizit ausgenommen war.<sup>220</sup>

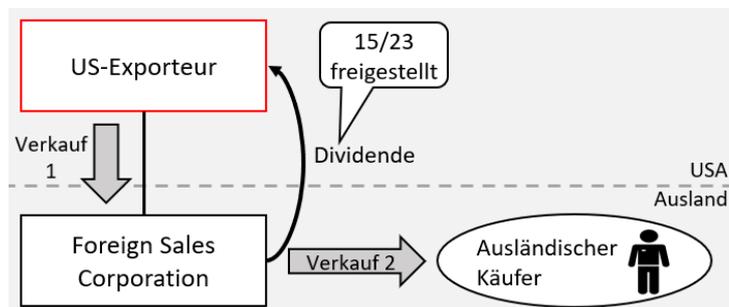


Abbildung 1: FSC-Struktur (vereinfacht)

<sup>209</sup> JELSMA, 1338 f.

<sup>210</sup> IRC Sec.922 (a) (1) (A) [1985].

<sup>211</sup> IRC Sec.922 (a) (1) (D) [1985]; IRC Sec.924 (c) [1985].

<sup>212</sup> IRC Sec.924 (d) [1985].

<sup>213</sup> CAPLAN/CHAMETZKY, 24; Block/Gilbert/Kuenster, 354 ff.

<sup>214</sup> Block/Gilbert/Kuenster, 344 f.

<sup>215</sup> JELSMA, 1342 f.

<sup>216</sup> IRC Sec.925 (a) [1985].

<sup>217</sup> IRC Sec.923 (a) [1985]; Diese Sätze galten sofern die FSC «Corporate Shareholder» besass. Vgl. Indirect Foreign Tax Credit Rz.500 ff.

<sup>218</sup> Zur DRD siehe Rz.495.

<sup>219</sup> IRC Sec.245 (c) [1985]; QURESHI, *United States Subsidies under DISC, FSC and ETI*, 4.

<sup>220</sup> IRC Sec.927 (e) (5) [1985]; Block/Gilbert/Kuenster, 352 f.; CAPLAN/CHAMETZKY, 30.

2.3.2.2 WTO-Zulässigkeit

- 124 Zunächst ist zu prüfen, ob es sich um eine Subvention im Sinne von Art.1 ASCM handelt. Dafür muss eine «financial contribution» vorliegen, durch die Empfänger einen Vorteil erhalten.<sup>221</sup> Das Panel kam zu dem Ergebnis, dass es sich um eine «financial contribution» handele, da Einkommensarten von der Besteuerung ausgenommen werden, die in Abwesenheit des FSC-Regimes besteuert werden würden.<sup>222</sup> Bezüglich der Problematik des «otherwise due» hielt der AB später insbesondere fest, dass das FSC-Regime in drei Arten vom «Standard» abweichen würde: Erstens, würde Einkommen ausländischer Gesellschaften i.d.R. in den USA besteuert, wenn es sich um «effectively connected income with the conduct of a trade of business in the United States» handele.<sup>223</sup> Unter dem FSC-Regime würde hingegen von Gesetzes wegen bestimmt, dass ein Teil des Einkommens der FSC nicht «effectively connected» ist.<sup>224</sup>
- 125 Zweitens, würde unter Subpart F Einkommen i.d.R. ein pro rata Anteil des Einkommens einer ausländischen TG bei der US-MG besteuert, unabhängig davon, ob es tatsächlich ausgeschüttet wurde, während unter dem FSC-Regime die TG den pro rata Anteil der MG nicht deklarieren müsste und dieser insofern auch nicht besteuert werden würde.<sup>225</sup>
- 126 Drittens, sind Dividenden, die aus einer ausländischen TG an eine US-MG ausgeschüttet werden i.d.R. auf Ebene der MG steuerpflichtig, während diese unter dem FSC-Regime einem 100-Prozent-Abzug unterliegen.<sup>226</sup>
- 127 Das Panel ging weiterhin davon aus, dass ein Vorteil für Unternehmen vorliegt, da bei Wahl der Besteuerung als FSC der Steueraufwand im Masse von 15 bis 30 Prozent des «gross income» aus Exporten geringer wird.<sup>227</sup> Da sowohl das Kriterium des finanziellen Beitrags als auch des Vorteils für den Empfänger erfüllt waren, folgte das Panel, dass es sich um eine Subvention nach Art.1 ASCM handelt.
- 128 In der Folge ist zu prüfen, ob es sich bei der Subvention um eine Exportsubvention nach Art.3 Abs.1 (a) ASCM handelt. Das Panel kam zu dem Ergebnis, dass es sich beim FSC-Regime um eine Exportsubvention im Sinne des lit.(e) der illustrativen Liste für Exportsubventionen aus Anhang 1 handelt. Erstens, handele es sich bei FSCs um «industrial or commercial enterprises». Zweitens, handele es sich um «exemptions», wie oben festgestellt. Drittens, wären diese «specifically related to exports», weil das ausgenommene «foreign trading income» aus Verkauf, Vermietung, Nutzung von «export property» stamme, welches wiederum nur als solches qualifiziere soweit es zum Export bestimmt ist. Zuletzt handele es sich bei den Besteuerungsausnahmen um «direct taxes» im Sinne der Fussnote 58.<sup>228</sup>

---

<sup>221</sup> Vgl.Rz.105 ff.

<sup>222</sup> Panel Report, *US – FSC*, Rz. 7.103.

<sup>223</sup> Zur Anknüpfung & Steuersubstrat der Federal Income Tax siehe Anhang VI (Rz.490 ff.).

<sup>224</sup> AB Report, *US – FSC*, Rz.16.

<sup>225</sup> AB Report, *US – FSC*, Rz.17, Zur Subpart F Besteuerung siehe Anhang VI (Rz.505 ff.).

<sup>226</sup> AB Report, *US – FSC*, Rz.18, Zur Besteuerung ausländischer Gewinnausschüttungen siehe Anhang VI (Rz.500 ff.).

<sup>227</sup> Panel Report, *US – FSC*, Rz. 7.103.

<sup>228</sup> Panel Report, *US – FSC*, Rz. 7.110 f.

### 3 WTO-Konformität der steuerlichen Reformen des TCJA

129 Im vergangenen Kapitel wurden die Normen des WTO-Rechts herausgearbeitet, unter denen sich grundsätzlich eine WTO-Unzulässigkeit von Massnahmen direkter Besteuerung begründen liesse. In diesem Kapitel wird nun mittels der definierten Prüfungsschemata die WTO-Konformität der Reformen des TCJA untersucht.<sup>229</sup> Im Folgenden werden zunächst die einzelnen Reformen des TCJA dargestellt und bewertet, daraufhin jeweils die WTO-Konformität der Massnahmen beurteilt.

#### 3.1 Corporate Tax Rate, Sofortabschreibung, Zinsabzug & Verlustvorträge

130 Die auffälligste Änderung im Unternehmenssteuerrecht ist die verringerte Corporate Tax Rate, die zum Jahresbeginn 2018 auf einheitliche 21 Prozent gesunken ist.<sup>230</sup> Darüber hinaus erlaubt die USA eine temporäre 100-Prozent-Sofortabschreibung<sup>231</sup> und sieht einige Massnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vor, insbesondere eine Verschärfung der Beschränkung von Zinsabzügen<sup>232</sup> und der Nutzung von Verlustvorträgen.<sup>233</sup>

##### 3.1.1 Umsetzung und Effekt der Massnahmen

131 IRC Sec.11 (a) legt den neuen einheitlichen Steuersatz von 21 Prozent fest. Vormals wurden Corporates zu einem gestaffelten Steuersatz zwischen 15 und 35 Prozent besteuert. Die Verringerung der Höchststrate der Corporate Tax Rate bringt die USA, die in den letzten zwanzig Jahren im Vergleich zu anderen Industrie- und Schwellenländern ein zunehmend isolierter Ausreisser waren, nahe an den Median der von anderen OECD-Ländern auferlegten Steuersätzen. Berücksichtigt man jedoch die State und Local Income Taxes, bleiben die USA im oberen Bereich des in anderen Industrieländern geltenden gesetzlichen Steuersatzes.<sup>234</sup>

132 Nach IRC Sec. 168 (k) (6) ist für «depreciable property» bis Anfang 2023 eine 100-Prozent-Sofortabschreibung zulässig. Aus der Sofortabschreibung kann ein Liquiditätsvorteil für Unternehmen resultieren, der einen Anreiz für verstärkte Investitionen schafft.<sup>235</sup>

133 Die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands war vormals bis zu 50 Prozent des «adjusted taxable income» möglich. Durch den TCJA wurde diese auf 30 Prozent des «adjusted taxable income» gesenkt, wobei auch Zinsen gegenüber Dritten in die Berechnung einbezogen werden.<sup>236</sup> Die Definition des «adjusted taxable income» ist bis 2022 mit dem EBITDA, danach mit dem EBIT vergleichbar.<sup>237</sup>

134 Verlustvorträge, die vormals 20 Jahre nutzbar waren, sind nun unbegrenzt nutzbar. Allerdings wird die Nutzung des Vortrags auf maximal 80 Prozent des jährlichen steuerbaren Einkommens beschränkt, es

<sup>229</sup> Dieses Kapitel setzt dabei Wissen über die Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts (Anknüpfung, Steuersubstrat, Vermeidung der Doppelbesteuerung) sowie Grundlagen der US-Besteuerung (Federal Income Tax, vormalige Besteuerung von ausländischen Gewinnausschüttungen und BS, Subpart F) voraus. Sind diese Kenntnisse nicht vorhanden, können sie in Anhang V (Rz.436 ff.) und Anhang VI (Rz.479 ff.) erarbeitet werden.

<sup>230</sup> IRC Sec. 11 [Tax on Corporations – Tax imposed].

<sup>231</sup> IRC Sec. 168 (k) [Special Allowance for certain Property].

<sup>232</sup> IRC Sec. 163 (j) [Limitation on Business Interest].

<sup>233</sup> IRC Sec. 172 [Net Operating Loss Deduction]; GALE et al., 592.

<sup>234</sup> CHALK/KEEN/PERRY, 4.

<sup>235</sup> BRÄUTIGAM et al., 5.

<sup>236</sup> IRC Sec. 163 (j).

<sup>237</sup> MAURY/THUMM, 2.

erfolgt also immer eine Mindestbesteuerung.<sup>238</sup> Verlustrückträge, die vormals über zwei Jahre möglich waren, sind nun gänzlich unzulässig.<sup>239</sup>

135 Die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand und die Nutzung von Verlustvorträgen gehört zu einer Gruppe von Massnahmen, die die Steuerbemessungsgrundlage verbreitern.<sup>240</sup> Es gibt darüber hinaus noch einige weitere Massnahmen für Corporates, die an dieser Stelle allerdings irrelevant sind.

### 3.1.2 WTO-Zulässigkeit

136 Bei den vorgenannten Reformen handelt es sich zweifelsohne um Regelungen, die keine WTO-Unzulässigkeit begründen. Aus den Massnahmen lässt sich weder eine Diskriminierung von importierten Waren oder Dienstleistungen noch eine etwaige Subventionierung von Exporten, inländischen Waren oder anderen Zielen, die negative Einflüsse auf die Rechte anderer Mitgliedsstaaten haben,<sup>241</sup> begründen. Es handelt sich viel mehr um Massnahmen, die die USA durch ihre Souveränität selbstständig festlegen können. Die Staaten sind unter dem Recht der WTO grundsätzlich frei, den internationalen Steuerwettbewerb anzunehmen.<sup>242</sup> Eine mögliche Umsiedelung von Handelsunternehmen in die USA aufgrund der erhöhten Attraktivität als Steuerstandort stellt keine Beeinflussung des Handels im Sinne der WTO dar.

137 Insbesondere ist hervorzuheben, dass die Regelungen zur Sofortabschreibung keine verbotene oder anfechtbare Subvention darstellen. Bereits an den Definitionskriterien einer Subvention aus Art.1 Abs.1 ASCM dürfte dies scheitern. Zwar liesse sich argumentieren, dass die Steuerlast durch die Sofortabschreibung aufgrund des sofortigen Abzuges von der Steuerbemessungsgrundlage sinkt und Vorteile aus Liquidität und Zinseffekt entstehen, allerdings handelt es sich wohl nicht um eine Abweichung von der Norm («prevailing domestic standard»<sup>243</sup>), da die Sofortabschreibung selbst einen systematischen Teil des Steuersystems darstellt. Selbst wenn von einer Normabweichung ausgegangen werden würde, würde die Begründung einer Unzulässigkeit spätestens am Kriterium der Spezifität aus Art.2 ASCM scheitern, da die Sofortabschreibung Unternehmen flächendeckend zusteht.<sup>244</sup>

## 3.2 Abzugsfähigkeit von Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen

138 Von deutlich höherer Relevanz für das Welthandelsrecht sollten die Reformen im Bereich der Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten sein. Im Vordergrund steht hier die steuerliche Abziehbarkeit bei Gewinnausschüttungen aus dem Ausland nach IRC Sec. 245A [Deduction for Foreign Source-Portion of Dividends].<sup>245</sup>

### 3.2.1 Technische Umsetzung

139 Die USA besteuerten im Grundsatz das weltweite Einkommen ihrer Steuerpflichtigen. So wurden auch Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen an US-Shareholder bisher regulär besteuert.<sup>246</sup> Zwar gibt es nach IRC Sec.243 eine DRD für erhaltene Gewinnausschüttungen von Beteiligungsgesellschaften (mind. 10 Prozent Stimmrechte oder Stammaktien), allerdings gilt diese nur für Gewinnausschüttungen von US-Unternehmen.<sup>247</sup> Darüber hinaus kann nach IRC Sec.245 ein Teil des Anteils von

<sup>238</sup> IRC Sec. 172.

<sup>239</sup> BRÄUTIGAM et al., 6.

<sup>240</sup> MAURY/THUMM, 2.

<sup>241</sup> Vgl. Definition der «Actionable Subsidies», Art.5 f. ASCM; siehe Anhang III (Rz.411 ff.).

<sup>242</sup> Vgl. HOFBAUER, *To what Extent does the OECD Harmful Tax Competition Violate WTO Law?*

<sup>243</sup> Vgl. Rz.431.

<sup>244</sup> Vgl. Begriff des «qualifying property» in IRC Sec. 168 (k) (2).

<sup>245</sup> LANG, 13.

<sup>246</sup> Zur vormaligen Besteuerung von ausländischen Gewinnausschüttungen siehe Anhang VI (Rz.500 ff.).

<sup>247</sup> Zur DRD siehe Anhang VI (Rz.495).

Gewinnausschüttungen aus dem Ausland (mind. 10 Prozent Stimmrechte oder Stammaktien) abgezogen werden, der ursprünglich US-Quellen zuzuschreiben war. Der abziehbare Teil richtet sich wiederum nach den Regelungen aus IRC Sec.243.<sup>248</sup>

- 140 Neu sieht der TCJA in IRC Sec.245A auch eine DRD für den vollen Anteil von ausländischen Gewinnausschüttungen, der ursprünglich nicht aus US-Quellen stammt, vor.<sup>249</sup> Der nicht aus US-Quellen stammende Anteil errechnet sich wie folgt:<sup>250</sup>

$$\text{foreign source portion (FSP)} = \frac{\text{undistributed foreign earnings}}{\text{total undistributed earnings}}$$

- 141 Zur Qualifikation für diese DRD ist eine Beteiligung des US-Shareholders von mind. 10 Prozent am Stammkapital oder an den Stimmrechten der ausländischen Gesellschaft erforderlich.<sup>251</sup> Der US-Shareholder muss ausserdem mindestens 366 Tage innerhalb eines Zeitraums von 731 Tagen vor Auszahlung der Dividende Aktien der ausländischen Gesellschaft gehalten haben.<sup>252</sup> Zuletzt darf es sich nicht um eine sog. «hybrid dividend» handeln, d.h. eine Dividende, für die die DRD ansonsten gemäss Abschnitt 245A zulässig wäre, für die die ausschüttende ausländische Körperschaft allerdings bereits einen Abzug oder einen anderen Steuervorteil von einem beliebigen ausländischen Staat erhält.<sup>253</sup>

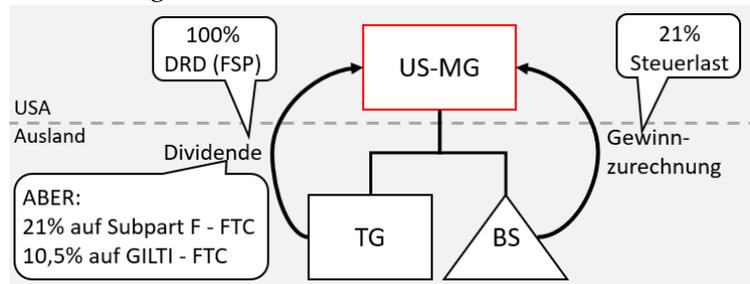


Abbildung 2: Besteuerung ausländischer Gewinnausschüttungen

- 142 Wird die DRD vorgenommen, sind im Ausland abgeführte Steuern ausdrücklich nicht anrechenbar oder abziehbar.<sup>254</sup> Die DRD ist ausserdem nicht auf das Subpart F oder GILTI-Einkommen der US-Corporation anwendbar (vgl. Abbildung 2).<sup>255</sup>

### 3.2.2 Effekt & Bewertung

- 143 Bis zum Inkrafttreten der Reformen des TCJA wurden US-Gesellschaften mit ihrem weltweiten Einkommen in den USA besteuert. Gewinnausschüttungen aus dem Ausland wurden, unter Anrechnung der ausländischen Steuern, voll besteuert.<sup>256</sup> Aus diesem Grund praktizierten internationale US-Konzerne oftmals das Zurückbehalten der Gewinne in ausländischen Gesellschaften, d.h. Gewinne wurden nicht an die US-MG ausgeschüttet.<sup>257</sup>
- 144 Mit der DRD für Gewinnausschüttungen aus dem Ausland stellt die USA zum Teil auf das international inzwischen üblichere Territorialsystem um, bei dem vorwiegend Gewinne aus dem Inland besteuert werden.<sup>258</sup> Im Fall der USA handelt es sich durch die weitere Besteuerung von ausländischen BS, die Besteuerung von Subpart F Einkommen zum regulären Steuersatz und die Regelungen des GILTI und BEAT aber weiterhin um kein echtes Territorialsystem, sondern eher ein hybrides System.<sup>259</sup> Insbesondere

<sup>248</sup> McDANIEL/REPETTI/RING, 90.

<sup>249</sup> BURNETTE-MCGRATH et al., 193.

<sup>250</sup> IRC Sec.245A (c).

<sup>251</sup> IRC Sec.245A (b).

<sup>252</sup> IRC Sec.246 (c) (5).

<sup>253</sup> IRC Sec.245A (e); IRC Sec.245A (e) (4); POMERLEAU, 4.

<sup>254</sup> IRC Sec.245A (d).

<sup>255</sup> IRS, *Limitation of Deduction for Dividends Received (Temporary Regulations)*, 28398 ff.

<sup>256</sup> GALE et al., 592 f.

<sup>257</sup> MAURY/THUMM, 1.

<sup>258</sup> BECKER/ENGLISCH, *US-Steuerreform: Konsequenzen für Apple & Co.*, 77.

<sup>259</sup> POMERLEAU, 11 ff.

Subpart F, GILTI und BEAT wirken dem, einem Territorialsystem inhärenten Problem der Möglichkeit zur Gewinnverschiebung entgegen.<sup>260</sup>

145 Aufgrund des Wechsels von der weltweiten Besteuerung von Gewinnausschüttungen zur territorialen Besteuerung von Gewinnausschüttungen besteuert eine Übergangsregelung alle bisher im Ausland zurückgehaltenen, also nicht an US-Gesellschaften ausgeschütteten Gewinne, mit einer «mandatory repatriation tax» von 15,5 Prozent für liquide Mittel bzw. 8 Prozent für sonstige Vermögenswerte.<sup>261</sup>

### 3.2.3 WTO-Zulässigkeit

146 Es stellt sich vorliegend die Frage, ob eine Ausnahme der Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen ein Verstoss gegen das Recht der WTO darstellt. Eine Beeinflussung des Warenhandels scheint zunächst dadurch naheliegend, dass die Freistellung von Gewinnen aus ausländischen Quellen zu Kapitalimportneutralität, die Besteuerung dieser unter Anrechnung ausländischer Steuern, wie dies vorher durch den «Indirect Foreign Tax Credit» üblich war, zu Kapitalexportneutralität führt.<sup>262</sup>

147 Bevor weitere Überlegungen zu einem möglichen Verstoss gegen das materielle Recht der WTO durch die Freistellung dieser Gewinnausschüttungen vorgenommen werden, ist allerdings anzumerken, dass es sich bei der Freistellung ausländischer Dividenden nicht um eine aussergewöhnliche Praxis handelt. Vielmehr ist dies inzwischen ein international akzeptierter Standard, der von der Mehrheit der WTO-Mitgliedsstaaten in dieser Weise praktiziert wird.<sup>263</sup> Es wäre daher allein schon aus gewohnheitsrechtlichen Überlegungen naheliegend, dass die Freistellung ausländischer Dividenden keinen Verstoss gegen das Recht der WTO darstellen kann.<sup>264</sup>

148 Prüft man die Abzugsmöglichkeit ausländischer Gewinnausschüttungen aber über die WTO-Abkommen selbst, scheint es zunächst vorstellbar, dass es sich um eine Subvention von Exporten handelt. Diese Argumentation wurde von den USA selbst in früheren Streitschlichtungsverfahren angeführt. Als Reaktion auf die Anfechtung des DISC-Regimes, eröffneten die USA im Jahr 1976 Verfahren gegen Belgien, Frankreich und Niederlande aufgrund ihrer weitgehenden Steuerbefreiung bei Gewinnausschüttungen von ausländischen Beteiligungsgesellschaften, mit der Begründung, dass es sich um Exportsubventionen handele.<sup>265</sup>

149 Dies liesse sich durch folgende Konstellation begründen: Ein US-Exportunternehmen besitzt prinzipiell zwei Möglichkeiten, den Export ins Ausland vorzunehmen. Zum einen, kann es einen Verkauf von Waren ins Ausland aus einer US-BS vornehmen (Fall 1). In diesem Fall sind die Gewinne der US-BS zuzuordnen und daher in der USA zum regulären Steuersatz von 21 Prozent zu versteuern.<sup>266</sup> Zum anderen, könnte das Unternehmen eine TG im Exportzielstaat gründen (oder in jeglichem anderen Staat), die Teile der Wertschöpfungskette übernimmt (Fall 2). Würde die USA die Gewinnausschüttungen der ausländischen TG nun regulär besteuern, wären die beiden Fälle aus Sicht der USA gleichgestellt (Kapitalexportneutralität). Sind die Gewinnausschüttungen der ausländischen TG aber freigestellt, werden die

---

<sup>260</sup> AVI-YONAH, *The International Provisions of the TCJA*, 1; CHALK/KEEN/PERRY, 23.

<sup>261</sup> GALE et al., 593.

<sup>262</sup> Zur Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität siehe Anhang V (Rz.450 f.). Zur Anrechnungsmethode siehe Anhang V (Rz.451 ff.). Zum «Indirect Foreign Tax Credit» in der USA siehe Anhang VI (Rz.500 ff.).

<sup>263</sup> AVI-YONAH, *The International Provisions of the TCJA*, 1.

<sup>264</sup> Zur Bedeutung des Gewohnheitsrecht im WTO Recht siehe Anhang I (Rz.389).

<sup>265</sup> DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*, 538.

<sup>266</sup> Unter Nichtbeachtung der möglichen FDII-Entlastung.

Gewinne der TG in jedem Fall nur zum ausländischen Steuersatz belastet.<sup>267</sup> Liegt dieser tiefer als der US-Steuersatz, ergäbe sich also eine Minderbelastung (vgl. Abbildung 3).<sup>268</sup>

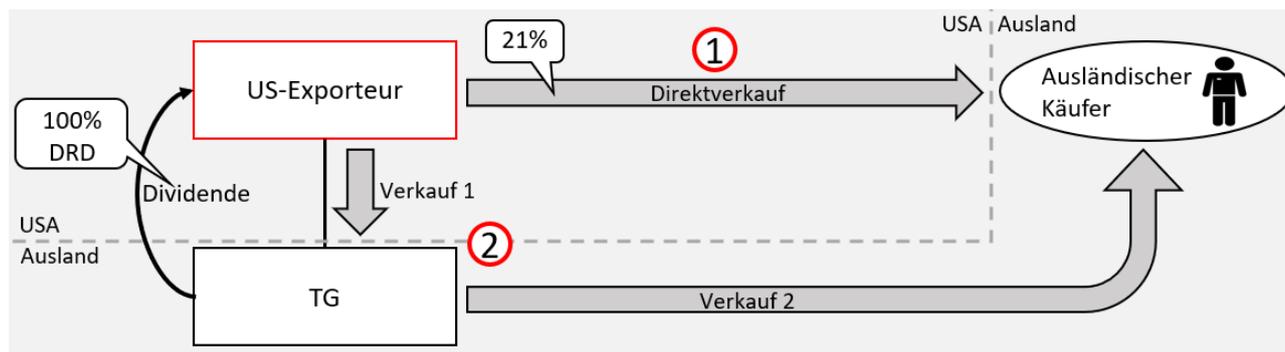


Abbildung 3: Mögliche Unternehmensstrukturen zur Durchführung von Exporten<sup>269</sup>

150 Um die Definitionskriterien einer Subvention aus Art.1 ASCM zu erfüllen, ginge diese Argumentation also davon aus, dass es sich bei der Besteuerung der Exportunternehmen in den USA, die ohne ausländische BS fungieren, um den normativen Massstab handelt. Die Freistellung der Gewinne aus ausländischen BS würde daher eine Abweichung von der Norm, d.h. eine Nichterhebung von i.d.R. zu erhebenden Steuern, und damit einen finanziellen Beitrag darstellen. Ein Vorteil ergäbe sich ipso facto aus der Minderbesteuerung.<sup>270</sup>

151 Die Subvention würde darüber hinaus unter lit.(e) der illustrativen Liste aus Anhang 1 des ASCM fallen («full or partial exemption remission, or deferral specifically related to exports, of direct taxes»), weshalb es sich um eine verbotene Exportsubvention nach Art.3 Abs.1 (a) ASCM handelt.<sup>271</sup>

### 3.2.3.1 Prüfung nach ASCM

152 Betrachtet man die Prüfung unter dem heutigen ASCM allerdings genauer, scheitert diese Argumentation an einer ganzen Reihe von Gegenargumenten, wohl bereits bei der Prüfung des Vorliegens eines finanziellen Beitrags. Die Argumentation, die Nutzung einer ausländischen TG stelle eine Alternative zum Export durch rein inländische Konstellationen dar, ignoriert, dass es sich um wirtschaftlich völlig unterschiedliche Situationen handelt. Bei Einhaltung des Arms-Length Prinzips bzw. der Transfer-Pricing Richtlinien richtet sich der an die BS im Exportzielstaat zuordbare Umsatz/Gewinn<sup>272</sup> nach den Tätigkeiten, die in dieser BS verrichtet werden bzw. der wirtschaftlichen Substanz.<sup>273</sup> Eine ausländische TG daher als Alternative zu bezeichnen ist un schlüssig, da die «Gewinnverlagerung» nur dann zulässig ist, wenn diese wirtschaftlich begründet werden kann. Die Schaffung wirtschaftlicher Substanz im Ausland führt allerdings zu einer wirtschaftlich völlig anderen Situation und ist mit weiteren nichtsteuerlichen Hürden verbunden. Es ist daher unangemessen, die Besteuerung von Exporten in Fall 1 als normativen Massstab für die Besteuerung jeglicher im Ausland erzielter Gewinne darzustellen. Vielmehr stellt die Freistellung von Gewinnausschüttungen aus dem Ausland selbst den normativen Massstab dar, d.h. es handelt sich dabei um einen systematischen Bestandteil des Steuersystems. Insofern handelt es sich nicht

<sup>267</sup> Unter Nichtbeachtung der möglichen Subpart F und GILTI-Besteuerung.

<sup>268</sup> Vgl. Panel Report, *France – Income Tax*, Rz.18 f.; Panel Report, *Belgium – Income Tax*, Rz.15 ff.; FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 65; vgl. Rz.450.

<sup>269</sup> Diese Abbildung ignoriert Besteuerungen aus Subpart F, GILTI und FDII.

<sup>270</sup> vgl. Panel Report, *France – Income Tax*, Rz.18 f.; Panel Report, *Belgium – Income Tax*, Rz.15 ff.; Panel Report, *Netherlands – Income Tax*, Rz.14 ff.

<sup>271</sup> vgl. Panel Report, *France – Income Tax*, Rz.18 f.; Panel Report, *Belgium – Income Tax*, Rz.15 ff.; Panel Report, *Netherlands – Income Tax*, Rz.14 ff.

<sup>272</sup> Die technische Zuordnung unterscheidet sich je nach Transfer Pricing Methode.

<sup>273</sup> IRC Sec.482.

um eine Abweichung vom «prevailing domestic standard», d.h. es liegt keine Nichterhebung von unter normalen Umständen zu erhebenden Steuern vor und daher kein finanzieller Beitrag.<sup>274</sup>

- 153 Selbst wenn es allerdings gelingen würde, einen finanziellen Beitrag im Sinne der Nichterhebung einer ansonsten fälligen Steuer, aus der ipso facto ein Vorteil entsteht, zu begründen, würde die Argumentation an der Exportabhängigkeit scheitern. So wird in der illustrativen Liste aus Anhang 1 des ASCM zwar die «full or partial exemption remission, or deferral specifically related to exports, of direct taxes» geführt, allerdings wird die Zulässigkeit von Freistellungen ausländischer Gewinnausschüttungen explizit in der zugehörigen Fussnote 59 des ASCM festgehalten.<sup>275</sup> Dort heisst es im Wortlaut:

«Paragraph (e) is not intended to limit a Member from taking measures to avoid the double taxation of foreign-source income earned by its enterprises or the enterprises of another Member.»<sup>276</sup>

- 154 Insofern ist davon auszugehen, dass es sich bei der Freistellung von Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen nicht um eine unzulässige Exportsubvention handelt.<sup>277</sup> Es ist allerdings einzuschränken, dass dies nur insoweit gilt, als dass das Arms-Length Prinzip eingehalten wird. Würde dieses Prinzip nicht eingehalten werden, könnten Umsätze/Gewinne tatsächlich willkürlich ausländischen BS ohne jeglicher wirtschaftlicher Substanz zugewiesen werden. Insofern wären die oben dargestellten Möglichkeiten des Exports tatsächlich wirtschaftliche Alternativen. Aufgrund dieser wirtschaftlichen Gleichheit könnte Fall 1 tatsächlich als normativer Massstab für die Bewertung von Fall 2 gelten. Es würde sich folgend um eine Nichterhebung einer unter Normalumständen zu erhebenden Steuer handeln, der finanzielle Beitrag und ipso facto Vorteil wäre also begründet.<sup>278</sup>

- 155 Sodann liesse sich die Exportabhängigkeit auch nicht mehr durch die Ausnahme in Fussnote 59 verneinen, da diese ausdrücklich von der Anwendung des Arms-Length Prinzips ausgeht. So heisst es im Wortlaut:

«The Members reaffirm the principle that prices for goods in transactions between exporting enterprises and foreign buyers under their or under the same control should for tax purposes be the prices which would be charged between independent enterprises acting at arm's length.»<sup>279</sup>

- 156 Die zugrundeliegende Überlegung ist, dass die Freistellungsmethode in Kombination mit einer schwachen Durchsetzung der Verrechnungspreisregeln de facto zu Exportsubventionen führt, da Unternehmen ihre Einkünfte in Niedrigsteuergebiete verlagern könnten, ohne wirtschaftlich tatsächlich Veränderungen vorzunehmen.<sup>280</sup> Davon ist in den USA allerdings nicht auszugehen.

### 3.2.3.2 Spruchpraxis

- 157 In den Fällen *France – Income Tax*, *Belgium – Income Tax* und *Netherlands – Income Tax* qualifizierten die DS-Panels die territoriale Besteuerung der genannten Staaten damals tatsächlich aufgrund einer

<sup>274</sup> Vgl. Rz.105 ff.; FOLTYN, 385 f.

<sup>275</sup> Vgl. ROBBA, 52 f.; FOLTYN, 383.

<sup>276</sup> Fussnote 59 ASCM.

<sup>277</sup> Es handelt sich bei der DRD für Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen um eine Methode zur Vermeidung der *wirtschaftlichen* Doppelbesteuerung, nicht der juristischen Doppelbesteuerung. Zum Begriff der wirtschaftlichen und juristischen Doppelbesteuerung siehe Anhang V (Rz.447).

<sup>278</sup> Vgl. VAN THIEL, 27.

<sup>279</sup> Fussnote 59 ASCM.

<sup>280</sup> VAN THIEL, 27.

ähnlichen Argumentation wie in Rz.148 ff.<sup>281</sup> als verbotene Exportsubvention.<sup>282</sup> So argumentierten die DS-Panels, dass Teile der Exportaktivitäten inländischer Unternehmen, soweit diese in den ausländischen TG bzw. BS geführt wurden, sich der Besteuerung im Inland entziehen, wodurch eine Exportbegünstigung entstehe, soweit diese Aktivitäten im TG-Staat bzw. BS-Staat einer niedrigeren Besteuerung unterliegen. Es sei dabei unerheblich, dass die Steuerbefreiung nicht mit dem Ziel einer Exportsubventionierung auferlegt wurde, da nur das tatsächlich erzielte Ergebnis relevant sei. Es handele sich somit um eine Exportsubventionierung nach lit.(c) und (d) der illustrativen Liste für unzulässige Exportsubventionen von 1960.<sup>283</sup>

- 158 Bei den territorialen Systemen der Besteuerung von Frankreich und Belgien handelte es sich jedoch nicht um Ausnahmen zur Exportförderung, sondern vielmehr um, dem Territorialsystem immanente, Freistellungen von Gewinnen aus Exporten, die durch wirtschaftliche Prozesse im Ausland erzielt wurden. Insofern unterwarf das Panel das Territorialitätsprinzip mit diesen Entscheidungen einem dauerhaften Subventionsverdacht.<sup>284</sup> Insbesondere ist dabei festzuhalten, dass die DS-Panels zwar eine mögliche Verstärkung der Exportsubventionen durch die Nichteinhaltung des Arms-Length Prinzips erwähnt haben, ihre Entscheidung jedoch nicht aufgrund dieser begründeten.<sup>285</sup>
- 159 Der Panelbericht wurde vom GATT-Rat 1981 allerdings mit einem Kommentar angenommen, der die grundsätzliche Zulässigkeit des territorialen Systems unter GATT-Regelungen festhielt.<sup>286</sup> So hielt der GATT-Rat fest:

«The council adopts these reports on the understanding that with respect to these cases, and in general, **economic processes (including transactions involving exported goods) located outside the territorial limits of the exporting country need not to be subject to taxation by the exporting country and should not be regarded as export activities** in terms of Article XVI:4 of the General Agreement. It is further understood that Article XVI:4 **requires that arm's-length pricing** be observed [...]. Furthermore, Article XVI:4 **does not prohibit the adoption of measures to avoid double taxation** of foreign income»<sup>287</sup>

### 3.2.3.3 Fazit

- 160 Im Ergebnis wird die Behandlung territorialer Besteuerungssysteme durch die Spruchpraxis eher unklarer. Territorialsysteme aber unter einen Generalverdacht zu stellen scheint nach dem heutigen ASCM und dem Kommentar des GATT-Rats allerdings nicht dem WTO-Recht zu entsprechen. Vielmehr scheint das System generell zulässig, jedoch ist eine Case-by-Case Abwägung notwendig, die vor allem die Durchsetzung des Arms-Length-Prinzips einbezieht. Dieser Ansicht wird in der Literatur allgemein gefolgt.<sup>288</sup>

<sup>281</sup> Die Argumentation unterscheidet sich leicht, da sich der Fall noch unter GATT 1947 abspielte.

<sup>282</sup> Panel Report, *France – Income Tax*, Rz.53; Panel Report, *Belgium – Income Tax*, Rz.40; Panel Report, *Netherlands – Income Tax*, Rz.40.

<sup>283</sup> Panel Report, *France – Income Tax*, Rz.47 ff.; Panel Report, *Belgium – Income Tax*, Rz.34 ff.; Panel Report, *Netherlands – Income Tax*, Rz.34 ff.; FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 68 f.; Lit.(c) und (d) der illustrativen Liste für unzulässige Exportsubventionen von 1960 stellen das Pendant der heutigen lit.(e) und (f) aus der illustrativen Liste in Anhang 1 des ASCM dar.

<sup>284</sup> ROBBA, 52; vgl. FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 71; JACKSON, *The DISC Case in GATT*, 747 ff.; HARDWOOD, 3 ff.; GRAY, 293 ff.

<sup>285</sup> Panel Report, *France – Income Tax*, Rz.54; Panel Report, *Belgium – Income Tax*, Rz.41; Panel Report, *Netherlands – Income Tax*, Rz.41.

<sup>286</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 71.

<sup>287</sup> WTO, *Dispute Settlement Reports 2000*, Rz.4.375 f.

<sup>288</sup> Vgl. ROBBA, 52; FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 72 ff.; VAN THIEL, 27; FOLTYN, 383 ff.

161 Da es in den USA keine Anhaltspunkte für eine schwache Durchsetzung dieses Prinzips gibt, ist in casu davon auszugehen, dass die Freistellung von Gewinnausschüttungen aus dem Ausland keine verbotene Exportsubvention nach Art.3 ASCM bzw. gar nicht erst eine Subvention nach Art.1 ASCM darstellt. Insbesondere sollte dies durch die Kombination mit den Besteuerungen aus Subpart F, sowie den neuen GILTI-Regelungen und BEAT-Regelungen der Fall sein. Auch in der Literatur sowie dem Brief der Europäischen Kommission an Treasury Secretary Steve Mnuchin finden sich keine Anhaltspunkte zur Argumentation einer WTO-Unzulässigkeit der neuen Behandlung von ausländischen Gewinnausschüttungen in den USA.<sup>289</sup>

### 3.3 Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)

162 Durch die neue Freistellung von Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen ergeben sich für US-Unternehmen neue Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung. Während Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerrländer zuvor spätestens bei Ausschüttung an US-Gesellschaften zum US-Steuersatz besteuert wurden, bleibt diese Belastung nun aus. Die USA haben deshalb zwei Massnahmen, namentlich GILTI und BEAT, definiert, die Gewinnverschiebungen ins Ausland verhindern sollen. Konkret geht es BEAT um die Verhinderung von Gewinnverschiebungen durch Zahlungen an verbundene Unternehmen.<sup>290</sup>

#### 3.3.1 Technische Umsetzung

163 Das BEAT-Regime ist in IRC Sec.59A geregelt und wurde im Sinne einer Mindeststeuer konzipiert. IRC Sec.59A (a) legt US-Corporations mit einem Jahresumsatz von über 500 Millionen Dollar (durchschnittlich über die vorangegangenen drei Jahre) und einer «base erosion percentage» über 3 Prozent zusätzlich zur regulären Income Tax eine «base erosion minimum tax» auf.<sup>291</sup> Unter «base erosion percentage» wird der Anteil der Abzüge durch «base erosion benefits» (BEB) unter den gesamten Abzügen der Corporation verstanden, wobei FDII-Abzüge, DRD unter IRC Sec.245A, Abzüge durch vergangene Net Operating Losses (NOL) sowie Abzüge durch «low value-adding group services»<sup>292</sup> nicht miteinbezogen werden.<sup>293</sup>

164 Die «base erosion minimum tax» ergibt sich aus dem Überschuss (falls existent) zwischen 10 Prozent des «modified taxable income» und der (modifizierten)<sup>294</sup> regulären Steuerschuld der Corporation.<sup>295</sup>

$$\text{base erosion minimum tax} = (10\% * \text{modified taxable income}) - \text{regular tax liability}$$

165 Unter «modified taxable income» ist das reguläre steuerbare Einkommen zzgl. der BEB (und der «base erosion percentage» der NOL Abzüge) zu verstehen.<sup>296</sup>

$$\text{modified taxable income} = \text{ordinary taxable income} + \text{BEB} + (\text{BE}\% \text{ of NOL})$$

166 Der Begriff BEB umfasst zunächst jegliche unter Chapter 1 des IRC von der Bemessungsgrundlage abziehbare Zahlung an verbundene ausländische Unternehmen («base erosion payments»)<sup>297</sup>. Dabei sind einige Aspekte hervorzuheben: Erstens, sind Zahlungen für Verbrauchswaren (Zahlungen, die als «Cost

<sup>289</sup> Vgl. AVI-YONAH/VALLESPINOS; EUROPEAN COMMISSION; KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*; KUMASHOVA.

<sup>290</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10.

<sup>291</sup> IRC Sec.59A (a); IRC Sec.59A (e); LOOSE, *Auslegung der BEAT*, 16.

<sup>292</sup> Zur Definition der «low value-adding group services» siehe Rz.167.

<sup>293</sup> IRC Sec.59A (c) (4); Zur Definition der BEB siehe Rz.166.

<sup>294</sup> Diese Modifizierung ist vorliegend vernachlässigbar. Siehe IRC Sec.59A (b) (1) (B).

<sup>295</sup> IRC Sec.59A (b); 2018 lag der Satz nur bei 5 Prozent, ab 2026 liegt der Satz bei 12,5 Prozent.

<sup>296</sup> IRC Sec.59A (c) (1).

<sup>297</sup> IRC Sec.59A (d) (1).

of Goods Sold» abgezogen werden) nicht darunter zu erfassen, da diese nicht als klassische Abzüge verstanden werden.<sup>298</sup>

- 167 Zweitens, sind Zahlungen für Dienstleistungen nicht zu erfassen, wenn es sich um Dienstleistungen handelt, die die Voraussetzungen der Nutzung der «Service Cost Method» aus IRC Sec.482 [Allocation of Income and Deductions Among Taxpayers] erfüllen und die Dienstleistungen tatsächlich nach Kosten ohne weiteren Aufschlag abgerechnet wurden.<sup>299</sup> Wird ein Aufschlag vorgenommen, ist nur dieser zu erfassen. Die Voraussetzungen aus IRC Sec.482 sind regelmässig bei sog. «low value-adding group services», wie administrative Managementfunktionen, erfüllt. Zahlungen für alle anderen Dienstleistungen, z.B. F&E-Leistungen einer ausländischen verbundenen Gesellschaft, werden wiederum erfasst.<sup>300</sup>
- 168 Drittens, sind beim Erwerb von «depreciable property» von ausländischen verbundenen Personen die Abschreibungsaufwände (auch in den Folgejahren) auf die erworbenen Vermögenswerte als BEB zu erfassen.<sup>301</sup>
- 169 Viertens, werden insbesondere die zuvor als nicht zu erfassend aufgeführten Zahlungen für Verbrauchsgüter (COGS) dann erfasst, wenn sie an eine ausländische verbundene Gesellschaft gezahlt werden, die nach dem 9. November 2017 eine Auswanderung durch «Inversion» nach IRC Sec.7874 [Rules Relating to Expatriated Entities] vorgenommen hat und nicht als inländische Gesellschaft behandelt wird.
- 170 Fünftens, sind Zahlungen an verbundene Personen dann nicht zu erfassen, wenn auf diese eine Quellensteuer nach IRC Sec.871, 881, 1441 oder 1442 erhoben wurde. Wurde die Quellensteuer durch ein DBA verringert, so ist der zu erfassende Teil der Zahlung nach den Regeln von IRC Sec.163 (j) (5) (B) [Deductions - Interest] zu erhöhen.<sup>302</sup> Auch für die Erfassung von Zinszahlungen gelten besondere Regelungen.<sup>303</sup>
- 171 Zuletzt, werden Zahlungen an verbundene Personen nicht erfasst, wenn der Empfänger mit der Zahlung in den USA steuerpflichtig ist (z.B. durch Zuordnung der Zahlung zu einer US-BS).<sup>304</sup>
- 172 Als verbundene Personen gelten gemäss IRC Sec.59A (g) Gesellschafter mit einer Beteiligung von mind. 25 Prozent (Stammkapital oder Stimmrechte),<sup>305</sup> jede mit dem Gesellschafter oder dem Steuerzahler verbundene Person (i.d.R. mind. 50 Prozent Beteiligungen, 80 Prozent für «controlled group»),<sup>306</sup> sowie jede Person die anderweitig nach IRC Sec.707 (b) (1) oder IRC Sec.482 als verbunden gilt. Ein verbundenes Unternehmen kann ausserdem bei faktischer Beherrschung und einer Beteiligung von mind. 10 Prozent vorliegen.<sup>307</sup>

### 3.3.2 Effekt & Bewertung

- 173 Das BEAT-Regime wurde eingeführt, um eine «Aushöhlung» der Steuerbemessungsgrundlage durch schädliche Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen zu beschränken.<sup>308</sup> Durch das BEAT-Regime wird die Wirkung von Zahlungen an verbundene Unternehmen auf das steuerbare Einkommen der US-Gesellschaft überprüft. Ist die gewinnmindernde Wirkung zu stark, werden Abzüge durch die

<sup>298</sup> SKINNER, 12; US HOUSE OF REPRESENTATIVES, Conference Report No.115-466, 653.

<sup>299</sup> IRC Sec.59A (d) (5).

<sup>300</sup> CUMMINGS; SULLIVAN.

<sup>301</sup> IRC Sec.59A (d) (2); IRC Sec.59A (c) (2) (A) (ii); nur bei Erwerb ab 01.01.2018.

<sup>302</sup> IRC Sec.59A (c) (2) (B)

<sup>303</sup> IRC Sec.59A (c) (3)

<sup>304</sup> REG-1042529-18, 26 CFR, 87.

<sup>305</sup> IRC Sec.59A (g)

<sup>306</sup> IRC Sec.267 (b); IRC Sec.267 (f); IRC Sec.1563 (a).

<sup>307</sup> IRC Sec.59A (g), IRC Sec.318; CUMMINGS.

<sup>308</sup> MAURY/THUMM, 3; CHALK/KEEN/PERRY, 25; : LOOSE, Auslegung der BEAT, 15.

aus BEAT folgende Besteuerung praktisch nicht vollständig akzeptiert.<sup>309</sup> Eine beispielhafte Struktur und Rechnung kann Abbildung 4 entnommen werden.<sup>310</sup>

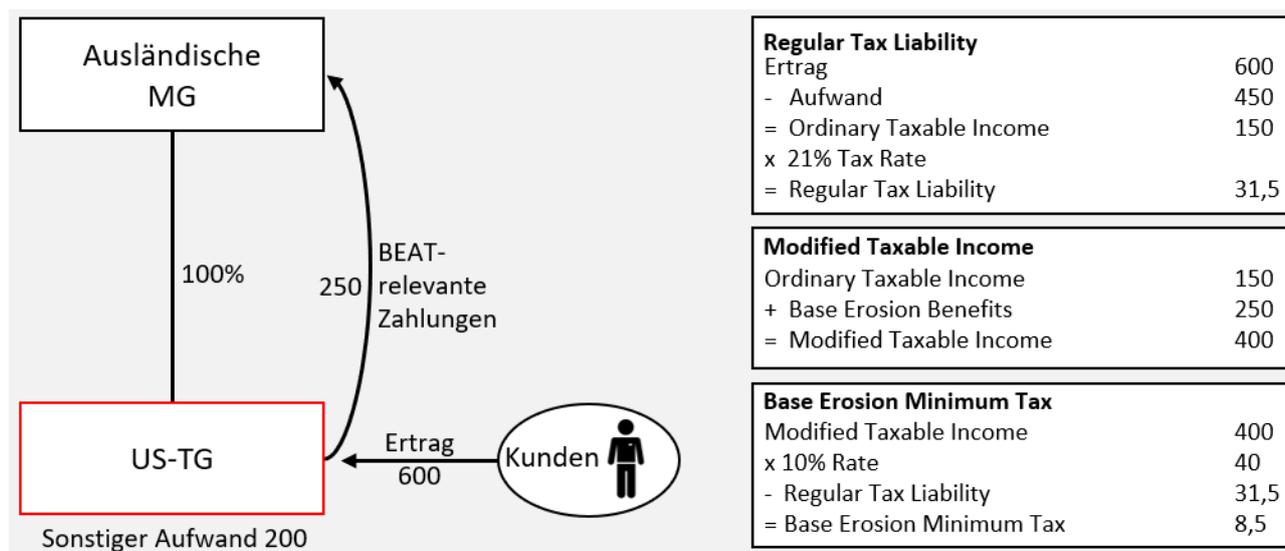


Abbildung 4: Beispiel BEAT Struktur & Berechnung

174 Die Wirkung als Mindestbesteuerungstest wird deutlich erkennbar, wenn die einzelnen Schritte der Berechnung in eine gemeinsame Formel integriert werden:<sup>311</sup>

*base erosion minimum tax (BEMT)*

$$= (10\% * [\textit{ordinary taxable income} + \textit{base erosion benefits}]) - \textit{regular tax liability}$$

175 Grundsätzlich entsteht eine Zusatzbelastung dann, wenn das Ergebnis der «base erosion minimum tax» positiv ist. Im ersten Teil der Formel wird nun der «Mindestbesteuerungsbetrag» errechnet. Dabei werden auf das «ordinary taxable income» die schädlichen Zahlungen wieder aufgerechnet und ein «Mindeststeuersatz» von 10 Prozent angewendet. Im zweiten Teil der Gleichung wird wiederum die Differenz zur reguläre Steuerlast geprüft. Ist die reguläre Steuerlast kleiner als der Mindestbesteuerungsbetrag, wird das Ergebnis – die «base erosion minimum tax» - positiv sein und daher die Zusatzbesteuerung fällig. Eine Zusatzbelastung entsteht also im Ergebnis immer dann, wenn 10 Prozent des Einkommens, einschliesslich der Zahlungen an verbundene Unternehmen, die reguläre Steuerschuld überschreiten (vgl. Abbildung 5). Ausgehend vom regulären Steuersatz von 21 Prozent, liesse sich dies mathematisch auch wie folgt ausdrücken:

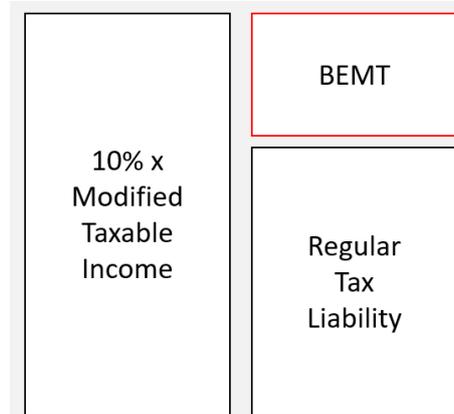


Abbildung 5: BEAT Berechnungslogik

$$\begin{aligned} \textit{BEAT} &= \textit{Max}\{0, [(10\% * \textit{modified taxable income}) - 21\% * \textit{ordinary taxable income}]\} \\ &= \textit{Max}\{0, [(10\% * (\textit{ordinary taxable income} + \textit{base erosion benefits})) - 21\% \\ &\quad * \textit{ordinary taxable income}]\} \end{aligned} \quad ^{312}$$

176 Aus der Gleichung wird deutlich erkennbar, dass eine Belastung durch BEAT vereinfacht erst dann entsteht, wenn das «modified taxable income» mehr als doppelt so hoch ist, wie das reguläre steuerbare

<sup>309</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10.

<sup>310</sup> Beispiel in Anlehnung an MAYWALD/JOCHIMSEN-VON GFUG/SCHOPPE, 16.

<sup>311</sup> Vereinfacht, da BE% der NOL nicht einbezogen werden sowie die Modifizierung des «regular taxable income». Diese sind für die folgenden Erklärungen vernachlässigbar.

<sup>312</sup> Vgl. SULLIVAN.

Einkommen. Genauer, wird eine BEAT-Zusatzbelastung ausgelöst, sobald die BEB die Steuerbemessungsgrundlage, nach allen anderen Abzügen, um 52,4% verringern (da  $10\% = (1 - 0,524) * 21\%$ ).<sup>313</sup>

177 Es ist keine Anrechnung ausländischer Steuer auf die BEAT-Belastung vorgesehen. Auch enthält das BEAT-Regime keinen Test, ob die mutmasslichen Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer erfolgen. Das bedeutet, die Zahlungen an verbundene Unternehmen werden nicht auf die höhere oder niedrigere Steuerbelastung im Zielland geprüft. Es kann daher zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung kommen, sofern die Hinzurechnungen bei der US-Gesellschaft nicht im Ausland als Abzüge anerkannt werden.<sup>314</sup>

### 3.3.3 WTO-Zulässigkeit

178 Eine mögliche Unzulässigkeit des BEAT-Regimes nach den Abkommen der WTO wurde bereits im Brief der Europäischen Kommission an US Treasury Secretary Steve Mnuchin vorgetragen. Die Europäische Kommission begründete einen möglichen Verstoss mit der Definition der BEB, unter der nur Zahlungen an *ausländische* verbundene Personen, nicht aber Zahlungen an verbundene US-Personen erfasst werden. Es liege folglich aufgrund von Diskriminierung ein Verstoss gegen das Recht der WTO vor. Weiter führt die Europäische Kommission aus, dass das BEAT-Regime nicht ausschliesslich Missbrauchssituationen, sondern auch rechtmässigen Handel zwischen verbundenen Personen erfasse.<sup>315</sup>

179 Obwohl diese Argumentation der Europäischen Kommission sehr kurz gefasst ist, eignet sie sich als Einstieg in die Analyse. Tatsächlich handelt es sich WTO-rechtlich bei dieser Argumentation um zwei unabhängig voneinander zu diskutierende Streitpunkte. Zunächst stellt sich die Frage, ob ein WTO-rechtlicher Verstoss des BEAT-Regimes grundsätzlich vorliegt. Im Brief der Europäischen Kommission wird dabei nicht definiert, aufgrund welcher WTO-Regelungen konkret ein Verstoss vorliegen könnte. Kann ein Verstoss begründet werden, würde sich folgend im zweiten Schritt die Frage stellen, ob das BEAT-Regime aufgrund seiner Bestimmung zur Vermeidung der Steuerflucht rechtfertigbar ist.<sup>316</sup> Diese Fragen werden im Folgenden bearbeitet.

#### 3.3.3.1 Begründung eines Verstosses

180 Bereits die Grundlage zur Begründung eines Verstosses gegen das Recht der WTO durch die BEAT-Besteuerung ist nicht trivial. So scheint es zunächst aufgrund der Definition der BEB zwar tatsächlich eine Ungleichbehandlung von Zahlungen an ausländische verbundene Personen und verbundene US-Personen zu geben,<sup>317</sup> eine unmittelbare Handelsbeeinflussung ist aber auf den ersten Blick nicht ersichtlich. Vielmehr scheint es sich bei dieser Ungleichbehandlung um eine steuerliche Motivation zu handeln: Während Zahlungen ins Ausland eine Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage in den USA bewirken, sind Zahlungen an verbundene US-Personen weiterhin unter dem Steuersubstrat der USA erfasst.

181 Betrachtet man die Massnahme allerdings genauer, wird deutlich, dass Verstösse gegen das Recht der WTO durchaus denkbar sind. Zunächst betrifft die BEAT-Besteuerung den internationalen Handel, da die als BEB erfassten Zahlungen eines US-Unternehmens an ausländische verbundene Personen per Definition einen grenzüberschreitenden Leistungsaustausch zwischen den beiden Parteien voraussetzen.

<sup>313</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10; SULLIVAN.

<sup>314</sup> CHALK/KEEN/PERRY, 25.

<sup>315</sup> EUROPEAN COMMISSION, 3.

<sup>316</sup> Wobei eine mögliche Rechtfertigung davon abhängt, unter welcher Regelung ein Verstoss begründet wurde. Vgl. Prüfungsschemata in Kapitel 2 (Rz.57 ff., Rz.102 ff.).

<sup>317</sup> Vgl. CHALK/KEEN/PERRY, 25.

182 Sodann scheinen solche Leistungen von verbundenen ausländischen Personen in den USA gegenüber inländischen Leistungen benachteiligt zu sein. Bezieht ein US-Unternehmen importierte Leistungen von einer ausländischen (verbundenen) Person, löst dies möglicherweise eine zusätzliche Einkommenssteuerbelastung durch die BEAT beim US-Unternehmen aus. Bezieht das US-Unternehmen hingegen inländische Leistungen von anderen US-Unternehmen, wobei es irrelevant ist ob es sich um verbundene oder unabhängige Personen handelt, ist eine Auslösung der BEAT-Besteuerung nicht möglich (vgl. Abbildung 6).<sup>318</sup>

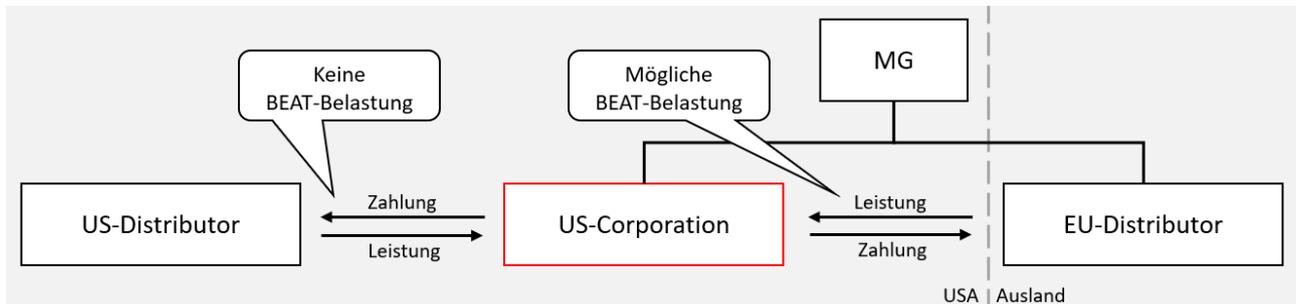


Abbildung 6: Erfassung des internationalen Leistungshandels durch BEAT

183 Diese zusätzliche Belastung kann aufgrund der Definition der BEB dabei sowohl den Warenhandel als auch den Dienstleistungshandel betreffen. Der Warenhandel ist durch die Erfassung von Abschreibungen auf von verbundenen Unternehmen erworbenes «depreciable property» sowie die Erfassung der Aufwendungen für den Warenverkauf (COGS) bei Zahlung an invertierte verbundene Gesellschaften betroffen. Die Wirkung auf den Dienstleistungshandel ergibt sich wiederum aus der Erfassung von Zahlungen für Dienstleistungen, die nicht unter IRC Sec.482 fallen bzw. nicht nach Kosten abgerechnet werden.<sup>319</sup> Die Besteuerung des BEAT-Regimes liegt insofern grundsätzlich sowohl im sachlichen Anwendungsbereich des GATT inkl. seiner Zusatzabkommen als auch in dem des GATS.

184 Das BEAT-Regime könnte daher unter einer Reihe von WTO-Regelungen einen Verstoß begründen. So werden in bisherigen Publikationen insbesondere drei Regelungen genannt, gegen die ein Verstoß denkbar ist: Erstens, könnte es sich um einen verbotenen Importzoll auf Waren nach Art.II GATT handeln.<sup>320</sup> Zweitens, könnte es sich um einen Verstoß gegen das Prinzip der Inländergleichbehandlung aus Art.III GATT und Art.XVII GATS handeln.<sup>321</sup> Drittens, könnte es sich um eine verbotene Importsubstitutionsubvention nach Art.3 Abs.2 ASCM handeln.<sup>322</sup> Diese Möglichkeiten werden folgend diskutiert.

#### 3.3.3.1.1 Art.II GATT

185 Die Begründung eines Verstoßes gegen Art.II GATT sollte bereits an der Qualifikation der Zusatzbelastung als Zoll («ordinary custom duty») scheitern. Das BEAT-Regime setzt am Gewinn von US-Unternehmen an. Bei Zöllen handelt es sich allerdings um warenbezogene Belastungen, die am Warenwert ansetzen und zum Zeitpunkt des Imports erhoben werden («border measure»).<sup>323</sup>

186 In Kapitel 2.2.1.1.1 (Rz.33 ff.) dieser Arbeit wurde ausführlich diskutiert, ob eine ertragssteuerliche Maßnahme unter den Begriff der «internal taxes» in Art.III Abs.2 GATT fällt. Bereits bei dieser Fragestellung scheiden sich verschiedene Auffassungen, obwohl der Begriff der «internal taxes» auch bzw. gerade

<sup>318</sup> Vgl. KUMASHOVA, 638 f.

<sup>319</sup> AVI-YONAH/VALLESPINOS, 4.

<sup>320</sup> KAMIN et al., 1512; KYSAR, *Will WTO Rules Beat the BEAT?*

<sup>321</sup> KUMASHOVA, 636.

<sup>322</sup> AVI-YONAH/VALLESPINOS, 4.

<sup>323</sup> Vgl. AB Report, *China – Auto Parts*, 162 ff.; WTO, *Analytical Index Art.II*, 20.

Belastungen umfasst, die nicht zum Zeitpunkt des Imports erhoben werden.<sup>324</sup> Darüber hinaus aber den Begriff der «ordinary custom duty» auf ertragssteuerliche Massnahmen wie BEAT auszuweiten, obwohl dieser eine starke Warenbezogenheit sowie eine Erhebung zum Zeitpunkt des Imports («border measure») erfordert, scheint deutlich kontroverser bzw. sogar weitgehend unbegründet. Dies wird auch dadurch deutlich, dass keine der in der Literaturrecherche aus Kapitel 2 erfassten Publikationen eine solche Möglichkeit überhaupt diskutiert.

187 Insofern ist eine Anwendbarkeit des Art.II GATT auf die BEAT-Besteuerung abzulehnen, es kann folglich kein Verstoß unter Art.II GATT begründet werden.

#### 3.3.3.1.2 ASCM

188 Auch die Begründung eines Verstoßes unter dem Subventionsabkommen sollte bereits an den Definitionskriterien einer Subvention scheitern. Um eine Subvention im Sinne des Art.1 ASCM handelt es sich dann, wenn zum einen ein finanzieller Beitrag eines öffentlichen Organs, zum anderen ein Vorteil für den Empfänger des finanziellen Beitrags vorliegt.<sup>325</sup> Für das Vorliegen eines finanziellen Beitrags wird bei Steuersubventionen regelmässig Aufzählungspunkt (ii) des Art.1 Abs.1 ASCM relevant, der bei der Nichterhebung von «normalerweise» zu entrichteten Abgaben («revenue forgone otherwise due») von einem finanziellen Beitrag ausgeht.<sup>326</sup>

189 Zur Erfüllung des Kriteriums des finanziellen Beitrags müsste also davon ausgegangen werden, dass die BEAT-Besteuerung «normalerweise» zu erheben sei und deshalb eine besondere Behandlung von inländischen Waren vorliegt. Diese Begründung geht allerdings deutlich von einem umgekehrten Regel-Ausnahme-Verhältnis aus. Vielmehr handelt es sich bei der BEAT-Besteuerung um eine *Zusatzbelastung*, die ausnahmsweise bei Handel mit verbundenen ausländischen Personen erhoben wird, sofern Zahlungen für diesen in übermässigem Masse die Steuerbemessungsgrundlage in den USA verringern. Bereits aus der Vielzahl der qualitativen und quantitativen Voraussetzungen,<sup>327</sup> um überhaupt unter die BEAT-Besteuerung zu fallen, wird deutlich, dass es sich nicht um den Regelfall handeln kann.<sup>328</sup>

190 Folglich ist davon auszugehen, dass das Kriterium des finanziellen Beitrags nicht erfüllt ist und daher das ASCM nicht anwendbar ist.

#### 3.3.3.1.3 Art.III GATT

191 Es handelt sich beim BEAT-Regime also nicht um eine bevorzugte Besteuerung für die Nutzung inländischer Waren, sondern vielmehr um eine zusätzliche Besteuerung, die entstehen kann, wenn Waren von ausländischen verbundenen Personen erworben werden. Genau eine solche Benachteiligung wird wiederum von Art.III GATT, insbesondere von Abs.4, erfasst.

##### 3.3.3.1.3.1 Abgrenzung von Art.III Abs.2 und Abs.4 GATT

192 Zunächst gilt es die Anwendbarkeit von Art.III Abs.2 und Abs.4 zu unterscheiden. Während für eine Anwendbarkeit von Abs.2 Waren selbst (indirekt durch Überwälzung der Ertragssteuer) mit einer höheren Steuerlast belegt werden müssen, umfasst Abs.4 grundsätzlich jegliche durch etwaige Regelungen resultierende wettbewerbsbeeinflussende Schlechterbehandlung von Importen gegenüber inländischen Waren.<sup>329</sup> Insbesondere stellt sich daher vorliegend die Frage, ob durch die BEAT Waren (durch

<sup>324</sup> Ad Art.III GATT (Anhang 1), AB Report, *China – Auto Parts*, 162.

<sup>325</sup> Vgl. Rz.104.

<sup>326</sup> Vgl. Rz.105.

<sup>327</sup> Vgl. Rz.163, 166 ff.

<sup>328</sup> Diese Argumentation wurde auch im ETI-Fall zur Begründung des Regel-Ausnahme Verhältnisses genutzt. Vgl. Rz.431.

<sup>329</sup> Vgl. Rz.77.

Überwälzung) mit einer höheren Steuerlast belegt werden, oder ob BEAT eher den Charakter einer «Strafbelastung» für die Nutzung ausländischer Waren, in Form einer zusätzlichen Ertragsbesteuerung besitzt.

- 193 Dabei ist vor allem der Umstand hervorzuheben, dass die Zusatzbelastung nicht beim Leistungserbringer, sondern beim Leistungsempfänger entsteht (vgl. Abbildung 6). Es besteht daher zunächst keinerlei Verbindung zwischen der Ware und einer möglichen Steuerbelastung. Insbesondere wurde in Kapitel 2.2.1 (Rz.33 ff.) herausgearbeitet, dass zur Anwendbarkeit des Abs.2 auf direkte Besteuerungsmassnahmen mögliche Abwälzungseffekte der Belastung auf den Warenpreis im Einzelnen (Satz 1)<sup>330</sup> oder im Allgemeinen (Satz 2)<sup>331</sup> nachgewiesen werden müssten. Da die Zusatzbelastung allerdings nicht beim Leistungserbringer, sondern Leistungsempfänger entsteht, scheint die Begründung einer Abwälzung der zusätzlichen Kostenbelastung auf den Warenpreis unmöglich.
- 194 Demgegenüber könnte aber mit einer Art «umgekehrten Abwälzungseffekt» argumentiert werden. So sollten Leistungsempfänger im Wissen, dass bei Kauf einer Ware eine mögliche Zusatzbelastung entsteht, ihre Preisvorstellungen um den Betrag dieser Belastung reduzieren.<sup>332</sup> Ökonomisch führt dies wiederum zum gleichen Ergebnis wie eine Zusatzbelastung des Leistungserbringers. Dabei ist erneut die Feststellung des AB in *Argentina - Hides and Leather* hervorzuheben: «Art.III:2, first sentence, is not concerned with taxes or charges as such [...], but with their economic impact on the competitive opportunities».<sup>333</sup> Insofern ist wohl von einer Anwendbarkeit des Abs.2 auf die BEAT-Besteuerung auszugehen.
- 195 Allerdings erscheint die Anwendbarkeit des Art.III Abs.4 GATT in casu deutlicher vorzuliegen. Da die BEAT-Belastung erst ab einer bestimmten Höhe der Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen einsetzt,<sup>334</sup> besitzt sie eher den Charakter einer «Strafbelastung» für die Nutzung einer zu hohen Quantität von ausländischen Waren, als die Belastung einer Ware selbst. Eine ähnliche Anwendung des Art.III Abs.4 GATT wurde im Fall *US – FSC* vorgenommen, bei dem Steuervergünstigungen, deren Gewährung u.a. von der Nutzung inländischer Waren abhängig war, als unzulässig unter Art.III Abs.4 GATT bewertet wurden.<sup>335</sup>
- 196 Es wird vorliegend daher zunächst eine Verletzung des Art.III Abs.4 GATT geprüft.<sup>336</sup> Daraufhin wird in Kurzform auf mögliche Unterschiede zu Art.III Abs.2 GATT eingegangen.

#### 3.3.3.1.3.2 Art.III Abs.4 GATT

- 197 Zur Begründung eines Verstosses gegen Art.III Abs.4 GATT sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen: Erstens, betrifft die Massnahme den Warenhandel. Zweitens, handelt es sich um «laws, regulations and requirements affecting (the) internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use». Drittens, sind die getesteten Waren vergleichbar. Viertens, werden die Importe ungünstiger behandelt, als die vergleichbaren inländischen Waren.<sup>337</sup> Die Anwendbarkeit von Regelungen, die den Warenhandel betreffen wurde bereits in Rz.183 geprüft, es werden vorliegend deshalb nur die Kriterien 2 bis 4 geprüft.

<sup>330</sup> Vgl. Rz.41.

<sup>331</sup> Vgl. Rz.48.

<sup>332</sup> Vgl. Rz.182.

<sup>333</sup> AB Report *Argentina – Hides and Leather*, Rz. 11.182.

<sup>334</sup> Vgl. Rz.176.

<sup>335</sup> Vgl. Rz.95.

<sup>336</sup> Die Prüfung gemäss Art.III Abs.4 GATT wird auch von KUMASHOVA, 638 ff. durchgeführt.

<sup>337</sup> Vgl. Rz.74 ff.

3.3.3.1.3.2.1 *Laws, Regulations and Requirements Affecting the Internal Sale*

- 198 Bereits in Rz.51 dieser Arbeit wurde festgestellt, dass die Steuergesetzgebung klar unter die Begriffe der «laws, regulations and requirements» fällt. Es stellt sich also vorliegend nur noch die Frage, ob dadurch eine Beeinflussung des «internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use» importierter Waren entsteht.
- 199 Durch die Entstehung einer möglichen Zusatzbelastung beim Erwerb von Waren von verbundenen ausländischen Personen, ergibt sich für den Leistungsbezug von US-Unternehmen wohl die folgende Konsequenz: Zunächst ist davon auszugehen, dass US-Unternehmen ihren Leistungsbezug von ausländischen verbundenen Unternehmen soweit begrenzen werden, dass keine zusätzliche Einkommenssteuerbelastung durch BEAT entsteht. US-Unternehmen werden diese Schwelle wiederum nur dann überschreiten, wenn die nachteilige Zusatzbelastung durch einen niedrigen Leistungspreis (oder andere Vorteile) der importierten Leistungen kompensiert werden könnte. Das BEAT-Regime wirkt insofern als eine mengen- oder preismässige Benachteiligung von importierten Leistungen.<sup>338</sup>
- 200 Dabei ist allerdings hervorzuheben, dass die Zusatzbelastung durch BEAT nur unter bestimmten Umständen, d.h. nur in extrem eingeschränktem Masse tatsächlich entstehen kann. Erstens, werden nur Handel von «depreciable property» und Zahlungen für Verbrauchswaren an invertierte Unternehmen erfasst. Die mit Abstand relevanteste Kategorie des Handels von Verbrauchswaren (Zahlungen für Verbrauchswaren, COGS) wird im Normalfall nicht erfasst.<sup>339</sup> Zweitens, wird nicht generell der Handel dieser Waren mit ausländischen Personen, sondern nur der Handel mit *verbundenen* ausländischen Personen erfasst.<sup>340</sup> Drittens, entsteht selbst bei Erfüllung dieser beiden Voraussetzungen erst dann eine Zusatzbelastung, wenn die Zahlungen für diesen Handel die Steuerbemessungsgrundlage mehr als halbieren.<sup>341</sup> Die Beeinflussung des «internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use» importierter Waren ist daher nur in sehr eingeschränktem Masse tatsächlich vorhanden.
- 201 Kumashova hebt bzgl. dieser Argumentation allerdings hervor, dass der AB in *Philippines – Distilled Products* festgestellt habe, dass Art.III GATT «not protect just some instances or most instances, but rather, it protects all instances of direct competition».<sup>342</sup> Insofern geht sie davon aus, dass eine Marktbeeinflussung trotz der tatsächlich nur sehr eingeschränkten Wirkung der BEAT vorliegt.<sup>343</sup> Ähnlich liesse sich auch argumentieren, dass zwar nicht bei jeglichem internationalen Handel eine diskriminierende Wirkung durch BEAT entsteht, jedoch immer dann wenn eine BEAT-Zusatzbelastung entsteht, eine diskriminierende Wirkung unter GATT oder GATS vorliegt (soweit es sich nicht um Zahlungen für IP handelt, die nicht unter den Anwendungsbereich des GATT oder GATS fallen)<sup>344</sup>. Das Kriterium der Beeinflussung des «internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use» wird daher in casu als erfüllt betrachtet.

3.3.3.1.3.2.2 *Vergleichbarkeit*

- 202 Beim BEAT-Regime handelt es sich um eine ertragssteuerliche Massnahme, deren Anwendungsbereich nicht auf bestimmte Warenklassen begrenzt ist. Für solche horizontal auf eine unbegrenzte Anzahl von

<sup>338</sup> Vgl. KUMASHOVA, 638 f.; Der mögliche Nichteinsatz dieser Wirkung durch das Verhältnis von verbundenen Unternehmen wird in Rz.203 diskutiert.

<sup>339</sup> Vgl. Rz.166.

<sup>340</sup> Vgl. Rz.172.

<sup>341</sup> Vgl. Rz.176.

<sup>342</sup> KUMASHOVA, 640; AB Report, *Philippines – Distilled Products*, Rz.221; s.a. AB Report, *US – Clove Cigarettes*, Rz.142

<sup>343</sup> Inwiefern tatsächlich eine «direct competition» vorliegt, wird in Rz.203 nochmals aufgegriffen. Die extrem eingeschränkte Wirkung wird ausserdem in Kapitel 3.3.3.2 (Rz.216 ff.) für eine mögliche Rechtfertigung relevant.

<sup>344</sup> Auch dieses Argument wird bei der Rechtfertigung in Kapitel 3.3.3.2 (Rz.216 ff.) nochmals aufgegriffen.

Waren angewendete Massnahmen, ist die Prüfung der Vergleichbarkeit nicht notwendig.<sup>345</sup> Besonders hervorzuheben ist, dass die unterschiedliche Herkunft von Waren ausdrücklich kein ausreichendes Kriterium ist, um eine fehlende Vergleichbarkeit zu begründen.<sup>346</sup>

- 203 In casu ist allerdings ein besonderer Umstand hervorzuheben. Das Kriterium der Vergleichbarkeit ist eine engere Interpretation des Kriteriums der «unmittelbaren Konkurrenz oder Substituierbarkeit» aus Art.III Abs.2 Satz 2 GATT. Die Vergleichbarkeit setzt somit auch eine unmittelbare Konkurrenz zwischen den Waren voraus.<sup>347</sup> Das Vorliegen einer unmittelbaren Konkurrenz ist in casu aber anzweifelbar. Da die Zusatzbelastung nur bei Handel mit verbundenen Unternehmen entsteht, müsste eine unmittelbare Konkurrenz zwischen den Waren des verbundenen Unternehmens und anderen US-Unternehmen bestehen. Da jedoch zweifelsohne besondere betriebswirtschaftliche Anreize zum Handel mit verbundenen Unternehmen bestehen, ist fraglich, ob hier tatsächlich bei höherer Belastung ein Wechsel zu Anbietern erfolgen würde, die nicht mit dem US-Erwerber verbunden sind. Dies kann sich im Einzelfall unterscheiden. Da Art.III Abs.4 wie in Rz.201 hervorgehoben aber den Einzelfall schützt, muss davon ausgegangen werden, dass das Kriterium der «unmittelbaren Konkurrenz» erfüllt ist, weil im Einzelfall wohl tatsächlich ein Wechsel zu inländischen Warenlieferanten vorgenommen werden würde.
- 204 Das Kriterium der Vergleichbarkeit gilt daher in casu als erfüllt. Es wird allerdings immer deutlicher, dass ein möglicher Verstoss des BEAT-Regimes nur auf Einzelfällen abstellt. Dies wird folglich spätestens bei der Diskussion einer möglichen Rechtfertigung hochrelevant werden.

#### 3.3.3.1.3.2.3 Ungünstigere Behandlung

- 205 Die ungünstigere Behandlung von importierten Waren ergibt sich deutlich aus den Erläuterungen aus Rz.182 und Rz.199. Durch die BEAT-Belastung entsteht prinzipiell ein Anreiz für US-Unternehmen, ausländische Waren von verbundenen Unternehmen entweder nur in begrenzter Menge zu erwerben, oder nur dann, wenn die ausländischen Waren einen Preisvorteil haben, der die ertragssteuerliche Zusatzbelastung des BEAT kompensiert. In diesem Fall werden allerdings komparative Preisvorteile von ausländischen Waren reduziert, der Preiswettbewerb wird verzerrt. Vorausgesetzt das US-Unternehmen kann generell steuerbare Gewinne erzielen, stellt dies eine ungünstigere Behandlung von ausländischen Waren dar, da beim Erwerb von inländischen Waren eine solche Zusatzbelastung nicht entstehen kann. Es besteht auch keinerlei ähnliche Belastung von inländischen Waren. Es sind insofern die Markchancen für importierte Waren verschlechtert, die Wettbewerbsbedingungen sind ungleich.

#### 3.3.3.1.3.2.4 Fazit

- 206 Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gemacht, dass BEAT prinzipiell einen Verstoss gegen Art.III Abs.4 GATT darstellt. Zum gleichen Ergebnis kommt auch Kumashova.<sup>348</sup> Allerdings ist gleichermaßen deutlich geworden, dass ein Verstoss gegen Art.III Abs.4 GATT nur in sehr eingeschränktem Masse entsteht. Dies wird folgend ein wichtiges Argument für die Rechtfertigung darstellen.

#### 3.3.3.1.3.3 Art.III Abs.2 GATT

- 207 Die Anwendung des Art.III Abs.2 GATT sollte prinzipiell zum gleichen Ergebnis wie die Anwendung des Abs.4 führen. Vorliegend wird die Argumentation über Satz 2 genutzt, da kein empirischer Nachweis von Überwälzungseffekten möglich ist. Die grundsätzliche Möglichkeit der «umgekehrten Abwälzung» wurde in Rz.194 bereits erläutert, ist insofern für die Anwendung von Satz 2 als erfüllt zu betrachten.

<sup>345</sup> Vgl. Rz.64; KUMASHOVA, 639.

<sup>346</sup> Vgl. Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.133.

<sup>347</sup> Vgl. Rz.70.

<sup>348</sup> KUMASHOVA, 640.

- 208 Die Überlegungen zum Kriterium der Vergleichbarkeit in Abs.4 sind parallel auf das Kriterium der unmittelbaren Konkurrenz oder Substituierbarkeit in Abs.2 Satz 2 anzuwenden, daher in casu als erfüllt zu betrachten.<sup>349</sup> Darüber hinaus liegt wie in Rz.205 erläutert keine ähnliche Besteuerung von inländischen Waren vor.
- 209 Der Schutz der inländischen Produktion ist allerdings zu bezweifeln. Dies vor allem, aufgrund des stark eingeschränkten Masses indem eine Ungleichbehandlung durch BEAT entsteht und durch das nur zweifelhaft tatsächlich vorliegende Konkurrenzverhältnis zwischen *verbundenen* ausländischen Personen und US-Personen.<sup>350</sup> Erneut greift aber wohl der Schutz des Einzelfalls wie in Rz.201 beschrieben.
- 210 Im Ergebnis würde daher auch unter Art.III Abs.2 GATT ein Verstoss des BEAT-Regimes vorliegen, erneut jedoch in sehr eingeschränktem Masse.

#### 3.3.3.1.4 Art.XVII GATS

- 211 Zur Begründung eines Verstosses gegen das Prinzip der Inländergleichbehandlung in Art.XVII Abs.1 GATS sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen: Erstens, muss die Massnahme den Dienstleistungshandel betreffen. Zweitens, muss es sich um einen Bereich handeln, in dem der WTO-Mitgliedsstaat explizit Commitments bzgl. Dienstleistungshandel gemacht hat. Drittens, muss bei den inländischen und ausländischen Dienstleistungen die Vergleichbarkeit gegeben sein. Viertens, müssen ausländische Dienstleistungen bzw. Dienstleister einer ungünstigeren Behandlung unterworfen werden.<sup>351</sup> Die Kriterien der Vergleichbarkeit und ungünstigeren Behandlung können aus Rz.202, respektive Rz.205 parallel angewendet werden und werden insofern folgend nicht mehr diskutiert.

##### 3.3.3.1.4.1 Beeinflussung des Dienstleistungshandels

- 212 Die grundsätzliche Wirkung des BEAT-Regimes auf den Dienstleistungshandel entspricht der in Rz.199 beschriebenen Wirkung auf den Warenhandel. Eine Beeinflussung des Dienstleistungshandels ist insofern deutlich vorhanden. Beachtet man allerdings den genauen Wortlaut des Art.XVII Abs.1 GATT ist die Beeinflussung des «supply of services» gefordert. Dabei stellt sich die Frage, der genauen Bedeutung des Begriffes «supply». Versteht man den Begriff «supply» als Gegenüberstellung des Begriffes «demand», könnte dies Folgen für die Anwendbarkeit von Art.XVII Abs.1 GATS auf das BEAT-Regime haben. Da die BEAT-Besteuerung nicht beim Leistungserbringer, sondern Leistungsempfänger ansetzt, wird nicht das Angebot («supply») von Dienstleistungen, sondern vielmehr die Nachfrage nach Dienstleistungen («demand») beeinflusst. Das Kriterium wäre daher bei Interpretation ausschliesslich nach dem Wortlaut nicht erfüllt.
- 213 Allerdings kann der Begriff «supply» wohl allgemeiner auch als «Lieferung» («supplier» = «Lieferant») verstanden werden. Die Dienstleistungslieferung, i.e. der Dienstleistungshandel, ist wiederum klar beeinflusst. Diese Interpretation des Wortlauts entspreche wohl auch eher dem Sinn und Zweck der Inländergleichbehandlung, da es unsinnig scheint, die Angebotsbeeinflussung zu verbieten, die Nachfragebeeinflussung aber keinem Verbot zu unterstellen. Dies wird auch in der Spruchpraxis bspw. zum FSC-Fall deutlich, bei der die Beeinflussung der Nachfrage nach ausländischen Waren als WTO-unzulässig bewertet wurde.<sup>352</sup>

<sup>349</sup> Vgl. Rz.202 ff.

<sup>350</sup> Vgl. Rz.200; Rz.203.

<sup>351</sup> Vgl. Rz.82 ff.

<sup>352</sup> Vgl. Rz.94 ff.; Es handelte sich dabei allerdings um ein Claim unter Art.III Abs.4 GATT. Aufgrund der gemeinsamen Stossrichtung des GATT und GATS scheint es jedoch sinnvoll auch im GATS eine solche Beeinflussung der Nachfrage einem Verbot zu unterstellen.

## 3.3.3.1.4.2 Schutzbereich USA

214 Die USA verpflichtete sich unter dem GATS ausländischen Dienstleistungsanbietern in einer Vielzahl von Dienstleistungssektoren eine nichtdiskriminierende Behandlung zu gewähren. Dazu gehören bspw. die Unternehmensberatung, Marketing, Marktforschung und F&E.<sup>353</sup> Zahlungen für solche Dienstleistungen dürften i.d.R. nicht unter die «low value-adding services» fallen, daher von der BEAT-Besteuerung erfasst werden.<sup>354</sup>

## 3.3.3.1.4.3 Fazit

215 Es wird deutlich, dass das BEAT-Regime gleichermassen auch einen Verstoss gegen die Pflicht zur Inländergleichbehandlung aus Art.XVII Abs.1 GATS begründet. Zum gleichen Ergebnis kommt erneut Kumashova.<sup>355</sup> Das Mass der Ungleichbehandlung ist bei Dienstleistungen dabei massgeblich höher, da grundsätzlich jegliche Dienstleistungen von verbundenen ausländischen Personen erfasst werden, die nicht unter IRC Sec.482 fallen bzw. nicht nach Kosten abgerechnet werden.<sup>356</sup>

## 3.3.3.2 Rechtfertigung als Ausnahmefall

216 Nachdem festgestellt wurde, dass das BEAT-Regime grundsätzlich einen Verstoss gegen Art.III Abs.4 GATT, Art.III Abs.2 GATT und Art.XVII Abs.1 GATS darstellt, stellt sich folgend die Frage, ob die Verstösse als eine Ausnahme unter Art.XX GATT und Art.XIV GATS rechtfertigbar sind.<sup>357</sup>

217 Art.XIV lit.(d) GATS erlaubt ausdrücklich die Nichteinhaltung der Inländergleichbehandlung aus Art.XVII GATS für Massnahmen, die der «equitable or effective imposition or collection of direct taxes» dienen. In der illustrativen Liste aus Fussnote 6 wird in Punkt (vi) dabei insbesondere die Zulässigkeit von Massnahmen direkter Besteuerung «which [...] determine, **allocate or apportion income** [...] **between related persons** or branches of the same person, in order to **safeguard the Member's tax base**»<sup>358</sup> aufgeführt.<sup>359</sup>

218 Im Unterschied zu dieser spezifischen Ausnahme für Massnahmen direkter Besteuerung im GATS, enthält das GATT in Art.XX nur allgemeine Ausnahmebestimmungen. Es ist insofern schwieriger, im Einzelnen eine Ausnahme zu begründen, da ein weiterer Ermessensspielraum vorliegt.<sup>360</sup> Für das BEAT-Regime ist dabei vor allem Art.XX lit.(d) GATT hervorzuheben, der Abweichungen einer Massnahme von den GATT-Pflichten erlaubt, sofern diese «necessary to **secure compliance with laws or regulations** which are not inconsistent with the provision of this Agreement» ist.<sup>361</sup>

219 Da die Steuergesetze der USA in IRC Sec.482 grundsätzlich das Arms-Length Prinzip vorsehen, das der marktgerechten Allokation von Einkommen bei Transaktionen zwischen verbundenen Personen dient, scheint unter Art.XX lit.(d) GATT eine direkte Besteuerungsmassnahme, die diesem Ziel dient, genau wie unter Art.XIV lit.(d) GATS rechtfertigbar. Die Durchsetzung des Arms-Length Prinzips folgt dabei auch dem WTO-Recht, wie aus Fussnote 59 des ASCM deutlich wird.<sup>362</sup>

220 Es stellt sich also für eine mögliche Rechtfertigung des Verstosses gegen Art.III GATT und Art.XVII GATS vorliegend die Frage, ob es sich beim BEAT-Regime um eine Massnahme handelt, die einer

<sup>353</sup> USA, GATS: *Schedule of Specific Commitments*.

<sup>354</sup> Vgl. Rz.167.

<sup>355</sup> KUMASHOVA, 641.

<sup>356</sup> Vgl. Rz.183.

<sup>357</sup> Vgl. Rz.81, Rz.90

<sup>358</sup> Fussnote 6 Ziff.(iv) GATS.

<sup>359</sup> Vgl. Rz.90.

<sup>360</sup> BERRISCH, Rz.231.

<sup>361</sup> Art.XX lit.(d) GATT.

<sup>362</sup> Vgl. Rz.155.

korrekten Einkommensallokation zwischen verbundenen Unternehmen zur Sicherung der Steuerbemessungsgrundlage dient. Dabei drängt sich vor allem der Begriff des BEPS («Base Erosion and Profit Shifting») der OECD auf. Die OECD versteht unter BEPS die künstliche Gewinnverschiebung in Niedrigsteuerregionen, in denen keine oder kaum ökonomische Substanz vorhanden ist.<sup>363</sup> In casu stellt sich die Frage, ob durch das BEAT-Regime BEPS verhindert wird.

- 221 Dies scheint zunächst gegeben zu sein. Der vom Senat definierte Sinn und Zweck des BEAT-Regimes ist die Verhinderung von Gewinnverschiebungen ins Ausland.<sup>364</sup> Allerdings ist bei Prüfung der Zulässigkeit einer Massnahme nicht auf die geplante Wirkung, sondern vielmehr auf die tatsächlich erzielte Wirkung abzustellen.<sup>365</sup> Darüber hinaus erfordern Art.XIV GATS und Art.XX GATT nicht nur, dass die Massnahme diese Wirkung besitzt, sondern darüber hinaus, dass keine «arbitrary or unjustifiable discrimination» oder «disguised restriction» vorliegt, d.h. eine Notwendigkeit, ein angemessenes Verhältnis zwischen Ziel und diskriminierender Wirkung sowie keine Verschleierung anderer Ziele gegeben ist.<sup>366</sup> Für diese Beurteilung werden folgend eine Reihe von Argumenten betrachtet.
- 222 Erstens, ist hervorzuheben, dass BEAT nur auf Zahlungen an verbundene Personen zugreift.<sup>367</sup> Dies ist insofern notwendig, weil durch Zahlungen an verbundene Personen eine Gewinnverschiebung erfolgen kann. Gleichzeitig wird ein angemessenes Ziel-Nebenwirkung-Verhältnis durch die Nichterfassung von jeglichen anderen Zahlungen an ausländische Personen erschaffen, da solche Zahlungen keine Gewinnverschiebung darstellen, ihre Erfassung insofern nicht notwendig wäre.
- 223 Zweitens, werden nur bestimmte Arten von Zahlungen erfasst.<sup>368</sup> Zahlungen für Verbrauchsgüter (COGS, ausser bei invertierten Personen) und «low value-adding services» werden nicht als BEB verstanden. Dies schränkt zum einen eine diskriminierende Wirkung erneut extrem ein, zum anderen wird dadurch massgeblich auf die Zahlungen zugegriffen, die BEPS darstellen könnten. Besonders hervorzuheben ist dabei die Nichterfassung der COGS. Die Erfassung dieser würde zweifelsohne die grösste unerlaubte Diskriminierung unter Art.III GATT darstellen – genau diese Zahlungen sind aber gerade nicht erfasst. Im Ergebnis werden von der BEAT-Besteuerung hauptsächlich «Royalties» für die Nutzung von IP erfasst sein, die das grösste Potential für BEPS durch unangemessene Transferpreise enthalten. Der Handel von IP ist aber weder unter GATT, noch GATS geschützt.
- 224 Drittens, folgt auch aus denjenigen Zahlungen, die grundsätzlich als BEB erfasst werden, erst bei übermässiger Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage eine BEAT-Zusatzbelastung.<sup>369</sup> Auch dies grenzt die Wirkung der Massnahme erneut massiv ein und zeigt die klare Ausrichtung auf die Verhinderung der Steuerflucht durch übermässige Zahlungen an verbundene Personen.
- 225 Avi-Yonah beschreibt BEAT deshalb als eine «long-overdue response to the BEPS by US and other multinationals and a correct application of the single tax principle to prevent double non-taxation».<sup>370</sup> Wells hebt ausserdem hervor, dass BEAT konzeptionell ähnlich wie eine Beschränkung von Zinsabzügen bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist, die auch übermässige BEPS verhindern soll.<sup>371</sup> Diese sind wiederum auch, zumindest gewohnheitsrechtlich, von der WTO akzeptiert.

<sup>363</sup> OECD, Rz.1.

<sup>364</sup> US COMMITTEE ON THE BUDGET, 115th Congress: U.S. Committee Recommendations as Submitted on the Budget Pursuant to H. Cog. Res. 71, 396.

<sup>365</sup> Vgl. AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 27 f.

<sup>366</sup> Vgl. Rz.92 f.

<sup>367</sup> Vgl. Rz.166.

<sup>368</sup> Vgl. Rz.166 ff.

<sup>369</sup> WELLS, 1024.

<sup>370</sup> AVI-YONAH, *BEAT it*.

<sup>371</sup> WELLS, 1028.

- 226 Auf der anderen Seite, scheint die Massnahme in einigen Bereich aber übermässig restriktiv zu sein, daher über das notwendige Diskriminierungsmass hinauszugehen. Erstens, ist hervorzuheben, dass prinzipiell bereits eine marktgerechte Abrechnung der Leistungen über die Transferpreise erreicht werden sollte. BEAT setzt erst nach Festlegung dieser Transferpreise am korrigierten Gewinn an, ist insofern eine Art nachträgliche Gewinnaufrechnung bzw. pauschale Korrektur der zuvor definierten Transferpreise. Allerdings liegen i.d.R. bei Geschäften zwischen verbundenen Personen gewisse Spielräume der Transferpreise vor, die von den Parteien zur Steueroptimierung genutzt werden. Es ist insofern davon auszugehen, dass die BEAT-Korrektur i.d.R. nicht «unrechtmässig» ist.
- 227 Zweitens, ist problematisch, dass das BEAT-Regime keinen Test zur Prüfung der Steuerlast im Empfängerstaat enthält. Es entspricht insofern nicht der OECD BEPS Definition, die nur Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer umfasst.<sup>372</sup> Allerdings ist hier anzumerken, dass die Steueroptimierung prinzipiell auch durch Gewinnverschiebungen in Hochsteuerländer erreicht werden kann, bspw. durch Nutzung von Verlustvorträgen. Die Erfassung von Zahlungen an Personen in Hochsteuerländer scheint sich insofern nicht der Notwendigkeit zu entziehen.
- 228 Drittens, vertritt bspw. Kumashova die Ansicht, dass das BEAT-Regime eine übermässige Restriktion darstellt, da es auf Zahlungen an verbundene Personen, nicht aber auf die durch diese Zahlungen erzielten Gewinne abstellt. Bei Aufwendungen für Verbrauchsgüter von invertierten verbundenen Unternehmen sowie Dienstleistungen, die nicht unter IRC Sec.482 fallen, wird der volle Betrag als BEB erfasst. Es wird dabei nicht zwischen einem kostendeckenden Anteil der Zahlung, einem angemessenen Profit und einem unangemessenen Überprofit unterschieden. Die Gewinnverschiebung entsteht jedoch nur durch einen übermässigen Profit, der kostendeckende Anteil der Zahlung sowie ein angemessener Profit entsprechen hingegen der wirtschaftlichen Substanz und stellen daher kein BEPS dar.<sup>373</sup>
- 229 Dabei sollte aber hervorgehoben werden, dass die ausschliessliche Erfassung eines, den angemessenen Profit übersteigenden, Zahlungsanteils in der Praxis nicht umsetzbar ist. Das Problem der Gewinnverschiebung durch übermässige Zahlungen entsteht gerade dadurch, dass nicht eindeutig ist, welcher Profit bzw. in welcher Höhe eine Zahlung angemessen ist. Wäre dies problemlos zu bestimmen, dann liessen sich einfach unmittelbar die Transferpreise ändern. Darüber hinaus gleicht sich der Umstand der Erfassung der gesamten Zahlung dadurch aus, dass BEAT den Mindestbesteuerungstest mit einem Satz von 10 Prozent vornimmt. Würden wiederum nur unangemessene Profitanteile erfasst werden, sollte dieser Satz dem regulären Steuersatz von 21 Prozent entsprechen.

#### 3.3.3.3 Fazit

- 230 Durch die aufgezeigten Argumente scheint der Verstoß des BEAT-Regimes gegen Art.III Abs.2 GATT, Art.III Abs.4 GATT und Art.XVII Abs.1 GATS durchaus als Massnahme zur Verhinderung von BEPS unter Art.XX lit.(d) GATT und Art.XIV lit.(d) GATS rechtfertigbar, da BEAT zum einen, einen deutlichen Bezug zur Verhinderung unangemessener Gewinnverschiebungen, zum anderen keine stärker als notwendig diskriminierende Wirkung besitzt. Die vorliegende Prüfung hat also gezeigt, dass das BEAT-Regime zwar grundsätzlich Verstöße gegen Art.III Abs.2 GATT, Art.III Abs.4 GATT und Art.XVII Abs.1 GATS darstellt, jedoch unter Art.XX lit.(d) GATT und Art.XIV lit.(d) GATS als Massnahme zur Verhinderung der Gewinnverschiebung gerechtfertigt werden kann. Das BEAT-Regime ist insofern nach hier vertretener Auffassung als WTO-konform zu bewerten.

<sup>372</sup> Vgl. Rz.220.

<sup>373</sup> KUMASHOVA, 645 f.

### 3.4 Global Intangible Low Tax Income (GILTI)

231 Neben dem BEAT-Regime stellt die GILTI-Besteuerung die zweite Neuerung des US-Steuersystems dar, die die Steuerflucht erschweren soll. GILTI soll die Steuerflucht durch Platzierung von IP im Ausland verhindern, indem es Gewinne ausländischer Beteiligungsgesellschaften, die unter Einsatz von IP erzielt wurden, einer Mindestbesteuerung in den USA unterwirft.<sup>374</sup>

#### 3.4.1 Technische Umsetzung

232 Nach IRC Sec.951A haben US-Shareholder von CFC das GILTI in ihrer Steuerbemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Eine CFC liegt vor, wenn mind. 50 Prozent des Buchwertes der Aktien oder der Stimmrechte der ausländischen Gesellschaften bei US-Shareholdern liegen («global domestic ownership test»). Als US-Shareholder qualifizieren wiederum US-Personen deren Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft mind. 10 Prozent des Buchwertes der Aktien oder der Stimmrechte beträgt («single ownership test»)<sup>375</sup>.

233 Als GILTI gilt die Differenz des «net CFC tested income» und des «net deemed tangible income return» des US-Shareholders.<sup>376</sup>

$$GILTI = net\ CFC\ tested\ income - net\ deemed\ tangible\ income$$

234 Unter «net CFC tested income» ist die Differenz zwischen dem pro rata Anteil des «tested income» und dem pro rata Anteil der «tested losses» des US-Shareholders über alle CFCs zu verstehen.

$$net\ CFC\ tested\ income = tested\ income - tested\ losses$$

235 Das «net CFC tested income» drückt daher die Summe aller Nettoeinkommen (inkl. negativer Nettoeinkommen) von CFCs des Shareholders aus. GILTI wird also nicht für jede einzelne Beteiligung, sondern für die Gesamtheit der Beteiligungen an CFC berechnet. Von den einzelnen Nettoeinkommen sind jeweils Einkommen das «effectively connected» zu den Geschäften der CFC in den USA ist, Subpart F Einkommen und Gewinnausschüttungen von verwandten Gesellschaften abzuziehen.<sup>377</sup>

$$\begin{aligned} &tested\ income / tested\ loss \\ &= (gross\ income - listed\ exceptions) - deductions\ allocable\ to\ such\ income \end{aligned}$$

236 Der Begriff «net deemed tangible income» meint die Differenz zwischen «deemed tangible income» und den Zinsausgaben, die in der Kalkulation des «net CFC income» einbezogen wurden.<sup>378</sup>

$$net\ deemed\ tangible\ income = deemed\ tangible\ income - interest\ expenses$$

237 Das «deemed tangible income» berechnet sich wiederum als 10 Prozent des «qualified business asset investment» (QBAI) der Gesellschaft.<sup>379</sup> Zum QBAI gehören alle Vermögensgegenstände, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Erwirtschaftung des «deduction eligible income» genutzt werden.<sup>380</sup>

$$deemed\ tangible\ income = 10\% * QBAI$$

238 Handelt es sich beim US-Shareholder um eine Corporation, gilt der Einbezug in der Steuerbemessungsgrundlage nur für 50 Prozent des errechneten GILTI, d.h. 50 Prozent des GILTI dürfen wiederum

<sup>374</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10.

<sup>375</sup> IRC Sec.957 (a); IRC Sec.951 (b); POMERLEAU, 5.

<sup>376</sup> IRC Sec.951A (b) (1).

<sup>377</sup> IRC Sec.951A (c) (2).

<sup>378</sup> IRC Sec.951A (b) (2).

<sup>379</sup> IRC Sec.951A (b) (2).

<sup>380</sup> IRC Sec.951A (d).

abgezogen werden.<sup>381</sup> Darüber hinaus ist nach IRC Sec.960 (d) für Corporations eine Anrechnung in Höhe von 80 Prozent der im Ausland abgeführten, dem GILTI zuordenbaren Steuerlast möglich. Bei der Anrechnung ist allerdings zu beachten, dass es sich um einen neuen, separaten «basket» handelt.<sup>382</sup>

### 3.4.2 Effekt & Bewertung

239 Integriert man die oben dargestellten Berechnungsschritte in eine gemeinsame Formel, vereinfacht dies die Interpretation des GILTI:

$$GILTI = net\ CFC\ tested\ income - [10\% * QBAI - interest\ expenses]$$

240 Es wird deutlich, dass das GILTI-Regime eine Erwirtschaftung von Gewinnen aus der Nutzung von IP unterstellt, sobald die jährlichen Renditen 10 Prozent des QBAI überschreiten.<sup>383</sup> Dieser Auffassung liegt die Idee zugrunde, dass 10 Prozent eine marktübliche Rendite aus materiellen Vermögenswerten darstellt. Renditen die darüber hinausgehen «müssen» aus der Nutzung von IP stammen.<sup>384</sup> Das GILTI-Regime unterwirft das Einkommen, das über diese Rendite hinausgeht der Besteuerung in den USA (vgl. Abbildung 7).

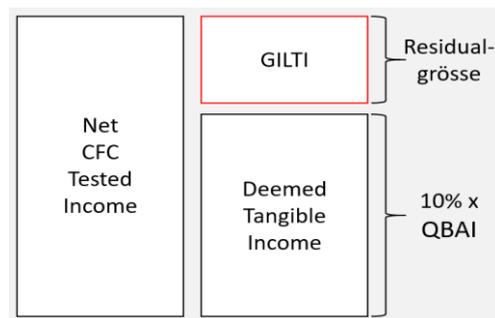


Abbildung 7: GILTI Berechnungslogik

241 Die Art und Weise in der das GILTI-Regime die Steuerflucht vermeidet wird aus Betrachtung von Abbildung 8<sup>385</sup> deutlich (s.a. Abbildung 9). Während das «net tested income» zuvor nach Ausschüttungen der ausländischen TG an die US-MG in den USA besteuert worden war, ist es nun aufgrund der Abziehbarkeit von Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen zunächst in den USA nicht mehr steuerbar. Durch die Einbeziehung von GILTI in die Steuerbemessungsgrundlage wird allerdings der mutmasslich IP zuzuordnende Anteil des «net tested income» weiterhin in der USA zum regulären Steuersatz von 21 Prozent steuerpflichtig.

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">US-Corporation</div> <div style="text-align: center; margin: 5px 0;">  100%</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Ausländische TG</div> <table border="1" style="margin: 5px auto; font-size: small;"> <tr><td>Aktive Erträge</td><td>300</td></tr> <tr><td>Aufwand</td><td>240</td></tr> <tr><td>Steuersatz</td><td>10%</td></tr> <tr><td>QBAI</td><td>160</td></tr> </table>	Aktive Erträge	300	Aufwand	240	Steuersatz	10%	QBAI	160	<p>① <b>CFC Tested Income</b></p> <table style="width: 100%; font-size: small;"> <tr><td>Ertrag</td><td style="text-align: right;">300</td></tr> <tr><td>- Aufwand</td><td style="text-align: right;">240</td></tr> <tr><td>= Ordinary Taxable Income</td><td style="text-align: right;">60</td></tr> <tr><td>x 10% Tax Rate</td><td></td></tr> <tr><td>= Regular Tax Liability</td><td style="text-align: right;">6</td></tr> <tr><td>= Reingewinn (CFC Tested Income)</td><td style="text-align: right;">54</td></tr> </table>	Ertrag	300	- Aufwand	240	= Ordinary Taxable Income	60	x 10% Tax Rate		= Regular Tax Liability	6	= Reingewinn (CFC Tested Income)	54	<p>③ <b>GILTI</b></p> <table style="width: 100%; font-size: small;"> <tr><td>CFC Tested Income</td><td style="text-align: right;">54</td></tr> <tr><td>- Deemend Tangible Income</td><td style="text-align: right;">16</td></tr> <tr><td>= GILTI vor «Gross-Up»</td><td style="text-align: right;">38</td></tr> <tr><td>+ Ausländische Steuern (GILTI Anteil*)</td><td style="text-align: right;">4,2</td></tr> <tr><td>= GILTI nach «Gross-Up»</td><td style="text-align: right;">42,2</td></tr> </table>	CFC Tested Income	54	- Deemend Tangible Income	16	= GILTI vor «Gross-Up»	38	+ Ausländische Steuern (GILTI Anteil*)	4,2	= GILTI nach «Gross-Up»	42,2
	Aktive Erträge	300																														
	Aufwand	240																														
	Steuersatz	10%																														
QBAI	160																															
Ertrag	300																															
- Aufwand	240																															
= Ordinary Taxable Income	60																															
x 10% Tax Rate																																
= Regular Tax Liability	6																															
= Reingewinn (CFC Tested Income)	54																															
CFC Tested Income	54																															
- Deemend Tangible Income	16																															
= GILTI vor «Gross-Up»	38																															
+ Ausländische Steuern (GILTI Anteil*)	4,2																															
= GILTI nach «Gross-Up»	42,2																															
<p>② <b>Deemed Tangible Income</b></p> <table style="width: 100%; font-size: small;"> <tr><td>QBAI</td><td style="text-align: right;">160</td></tr> <tr><td>x 10%</td><td></td></tr> <tr><td>= Deemed Tangible Income</td><td style="text-align: right;">16</td></tr> </table>	QBAI	160	x 10%		= Deemed Tangible Income	16	<p>④ <b>Besteuerung in USA</b></p> <table style="width: 100%; font-size: small;"> <tr><td>GILTI</td><td style="text-align: right;">42,2</td></tr> <tr><td>x 50% (Abzugsfähigkeit Corp)</td><td></td></tr> <tr><td>= GILTI nach Abzug</td><td style="text-align: right;">21,1</td></tr> <tr><td>x 21% Tax Rate</td><td></td></tr> <tr><td>= GILTI Liability</td><td style="text-align: right;">4,45</td></tr> <tr><td>- Foreign Tax Credit **</td><td style="text-align: right;">3,36</td></tr> <tr><td>= Besteuerung in USA</td><td style="text-align: right;">1,09</td></tr> </table>	GILTI	42,2	x 50% (Abzugsfähigkeit Corp)		= GILTI nach Abzug	21,1	x 21% Tax Rate		= GILTI Liability	4,45	- Foreign Tax Credit **	3,36	= Besteuerung in USA	1,09											
QBAI	160																															
x 10%																																
= Deemed Tangible Income	16																															
GILTI	42,2																															
x 50% (Abzugsfähigkeit Corp)																																
= GILTI nach Abzug	21,1																															
x 21% Tax Rate																																
= GILTI Liability	4,45																															
- Foreign Tax Credit **	3,36																															
= Besteuerung in USA	1,09																															
		<p>* = (38/54)x6    ** = 4,2 x 80%</p>																														

Abbildung 8: Beispiel GILTI Struktur & Berechnung

242 Durch die Abziehbarkeit von 50 Prozent des GILTI resultiert für Corporates bei einem Steuersatz von 21 Prozent allerdings nur eine Belastung des GILTI mit 10,5 Prozent.<sup>386</sup> Da jedoch 80 Prozent der im Ausland

<sup>381</sup> IRC Sec.250 (a) (1) (B) (i); BURNETTE-MCGRATH et al., 190; ab 2026 37,5 Prozent.

<sup>382</sup> BURNETTE-MCGRATH et al., 192; zu «baskets» siehe Rz.504.

<sup>383</sup> Unter Nichtbeachtung der Interest Expenses.

<sup>384</sup> LOOSE, *GILTI-Regulations*, 63.

<sup>385</sup> Beispiel in Anlehnung an MAYWALD/JOCHIMSEN-VON GFUG/SCHOPPE, 11.

<sup>386</sup> Im Folgenden wird daher bei Bezug auf GILTI von einer 10,5 Prozent Belastung gesprochen.

bereits abgeführten Steuern anrechenbar sind, erfolgt eine Belastung nur dann, wenn die ausländische Belastung unter 13,125 Prozent liegt ( $0,8 * 13,125 = 10,5$ ).<sup>387</sup>

243 Unternehmensplanerisch kreiert GILTI einen Anreiz, IP möglichst in den USA zu platzieren. Dies wird durch dessen bevorzugte Behandlung unter FDII zusätzlich gefördert. Der Anreiz kann allerdings auch dahingehend verstanden werden, einen möglichst hohen Wert materieller Vermögenswerte im Ausland zu platzieren, um nicht vom GILTI-Regime erfasst zu werden.<sup>388</sup>

### 3.4.3 WTO-Zulässigkeit

244 Das GILTI-Regime ist ein integraler Bestandteil der Umstellung zur DRD für Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen. Es unterwirft Gewinne, die durch diese Umstellung zunächst nicht mehr erfasst werden, u.U. einer Besteuerung in den USA. Insofern entkräftigt es die in Kapitel 3.2.3 (Rz.146 ff.) diskutierte mögliche exportsubventionierende Wirkung der DRD für ausländische Dividenden.

245 Würde ein US-Unternehmen tatsächlich durch Gründung einer TG in einem Niedrigsteuerland eine bevorzugte Besteuerung erreichen, könnten diese Gewinne neben Subpart F durch GILTI erfasst werden, soweit es sich um Gewinne handelt, die 10 Prozent der QBAI der TG überschreiten.

246 Insbesondere dann, wenn es entgegen des Arms-Length Prinzips gelingen würde, hohe Gewinnmargen von Exportgeschäften ohne ausreichende wirtschaftliche Substanz in die ausländische TG zu verschieben, müsste ein Grossteil der Gewinne von der US-Besteuerung erfasst werden. Zum einen, würde wohl bereits der Löwenanteil durch die Subpart F Gewinnzurechnung erfasst werden. Zum anderen, würden aufgrund des niedrigen QBAI einer solchen TG ohne wirtschaftliche Substanz weite Teile des Gewinns unter GILTI erfasst werden (vgl. Abbildung 9).

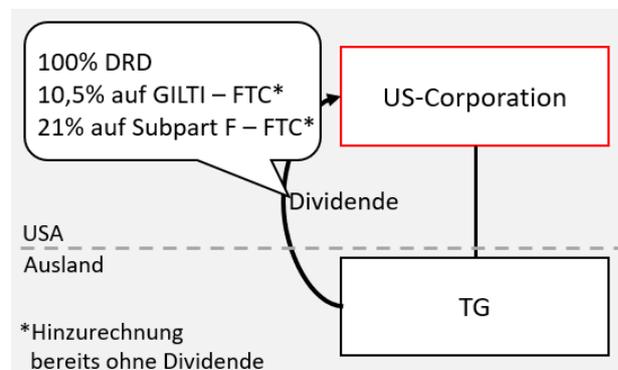


Abbildung 9: Wirkung DRD, Subpart F & GILTI

247 Darüber hinaus wird die GILTI-Besteuerung den Handel aber in keiner Weise beeinflussen, da jeglicher Bezug der Besteuerung zu Handelsgeschäften fehlt. Prinzipiell handelt es sich beim GILTI-Regime um eine neue Form der Hinzurechnungsbesteuerung. Die Systeme der Hinzurechnungsbesteuerung werden von der WTO dabei zumindest gewohnheitsrechtlich akzeptiert.<sup>389</sup> Das GILTI-Regime wird daher vorliegend als WTO-konform bewertet.

## 3.5 Foreign-Derived Intangible Income (FDII)

248 Das Steuerregime FDII stellt das direkte Gegenstück zur GILTI-Besteuerung dar. Während GILTI durch die Erfassung von Gewinnen ausländischer TG aus (mutmasslich) immateriellem Vermögen in der Steuerbemessungsgrundlage der USA, die Steuerflucht durch Platzierung von IP im Ausland bestraft, incentiviert das FDII-Regime die Platzierung von IP in der USA mittels bevorzugter Besteuerung von Gewinnen, die diesen zuzuordnen sind. Das Zusammenspiel von FDII und GILTI wird daher auch als «Zuckerbrot und Peitsche» bezeichnet.<sup>390</sup>

<sup>387</sup> LOOSE, *GILTI-Regulations*, 63.

<sup>388</sup> CHALK/KEEN/PERRY, 24.

<sup>389</sup> Es wird an dieser Stelle nur auf die «gewohnheitsrechtliche» Akzeptanz verwiesen, da z.B. FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*, 43, einen möglichen Verstoß gegen das WTO-Recht durch die Hinzurechnungsbesteuerung tatsächlich in Betracht zieht.

<sup>390</sup> CHALK/KEEN/PERRY, 21; BRÄUTIGAM et al., 9.

## 3.5.1 Technische Umsetzung

249 Das FDII-Regime ist in IRC Sec.250 geregelt. Demnach ist es einer «domestic corporation» erlaubt, einen Abzug von 37,5 Prozent des innerhalb der Steuerperiode erwirtschafteten FDII von der Steuerbemessungsgrundlage zu tätigen.<sup>391</sup>

250 Der Betrag des FDII wird durch Multiplikation des «deemed intangible income» mit dem Quotient aus «foreign-derived deduction eligible income» und «deduction eligible income» errechnet.<sup>392</sup>

$$FDII = \text{deemed intangible income} * \frac{\text{foreign derived deduction eligible income}}{\text{deduction eligible income}}$$

251 Als «deduction eligible income» gilt wiederum das Nettoeinkommen der Gesellschaft, abzüglich Subpart F Einkommen (I), Einkommen das als GILTI qualifiziert (II), Einkommen aus Finanzdienstleistungen (III), Dividenden von CFC (IV), Einkommen aus inländischer Öl- und Gasextraktion (V) sowie Einkommen aus ausländischen BS (VI).<sup>393</sup>

$$\begin{aligned} \text{deduction eligible income} \\ = (\text{gross income} - \text{listed exceptions}) - \text{deductions allocable to such income} \end{aligned}$$

252 Unter «foreign-derived deduction eligible income» ist «deduction eligible income» zu verstehen, das durch Leistungen an nicht in den USA ansässige Personen zur Nutzung im Ausland erwirtschaftet ist.<sup>394</sup> Der Betrag des «deemed intangible income» ergibt sich wiederum aus der Differenz zwischen «deduction eligible income» und «deemed tangible income».<sup>395</sup>

$$\text{deemed intangible income} = \text{deduction eligible income} - \text{deemed tangible income}$$

253 Das «deemed tangible income» beträgt 10 Prozent des QBAI der Gesellschaft.<sup>396</sup> Zum QBAI gehören alle Vermögensgegenstände, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Erwirtschaftung des «deduction eligible income» genutzt werden.<sup>397</sup>

$$\text{deemed tangible income} = 10\% * QBAI$$

254 Es ist zu beachten, dass FDII nach IRC Sec.250 (a) (1) (a) nur für «domestic corporations» gilt. Nach IRC Sec.7701 (a) (4) gilt eine Corporation dann als inländisch, wenn sie unter dem Recht der USA oder dem Recht eines US-Bundesstaates errichtet ist. US-BS ausländischer Gesellschaften könnten den FDII-Abzug also nicht geltend machen.

## 3.5.2 Effekt &amp; Bewertung

255 Durch das FDII-Regime sollen Gewinne, die im Ausland aus der Nutzung von IP erzielt werden, bevorzugt besteuert werden.<sup>398</sup> Die Berechnungslogik lässt sich am besten interpretieren, indem die oben einzeln aufgeführten Berechnungsschritte in eine gemeinsame Formel integriert werden:

$$FDII = [\text{deduction eligible income} - (10\% * QBAI)] * \frac{\text{foreign derived deduction eligible income}}{\text{deduction eligible income}}$$

<sup>391</sup> IRC Sec.250 (a) (1) (A); ab 2026 21,875 Prozent.

<sup>392</sup> IRC Sec.250 (b) (1).

<sup>393</sup> IRC Sec.250 (b) (3) (A).

<sup>394</sup> IRC Sec.250 (b) (4).

<sup>395</sup> IRC Sec.250 (b) (2) (A).

<sup>396</sup> IRC Sec.250 (b) (2) (B).

<sup>397</sup> IRC Sec.951A (d); vgl. BURNETTE-McGRATH et al., 183 ff.; SANCHIRICO, 630 ff.

<sup>398</sup> MAURY/THUMM, 2.

256 Zunächst werden im ersten Teil der Gleichung die der Nutzung von IP zuzuschreibenden Gewinne berechnet. Das FDII-Regime geht von der Erwirtschaftung der Gewinne aus der Nutzung von IP aus, sobald die jährlichen Renditen 10 Prozent des QBAI überschreiten. Dieser Auffassung liegt die Idee zugrunde, dass 10 Prozent einer üblichen, maximalen Rendite auf materielle Güter entspricht. Renditen die darüber hinausgehen «müssen» aus der Nutzung von IP stammen (vgl. Abbildung 10).<sup>399</sup> Die USA erreicht dadurch eine Quasi-Patentbox für Auslandsgewinne aus der Verwertung von heimischen IP und motiviert unternehmensplanerisch zur Platzierung von IP in den USA.<sup>400</sup>

257 Der kritische Aspekt dabei ist allerdings, dass FDII nur mutmasslich aus der Nutzung von IP entsteht, da die USA ab einer Rendite von mehr als 10 Prozent auf QBAI von der Nutzung von IP ausgeht. Inwieweit ein Unternehmen diese Gewinne aber tatsächlich aus IP erzielt, ist irrelevant. Insofern erfasst das FDII-Regime nicht nur jegliche Art von immateriellen Vermögenswerten, sondern potenziell auch Gewinne aus Waren- und Dienstleistungshandel, sofern durch diese eine Rendite von über 10 Prozent des QBAI erzielt wird.<sup>401</sup>

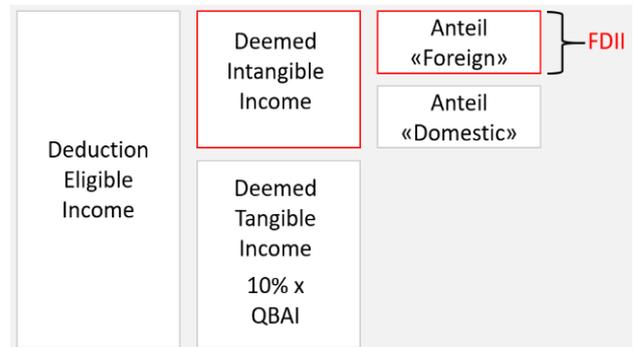
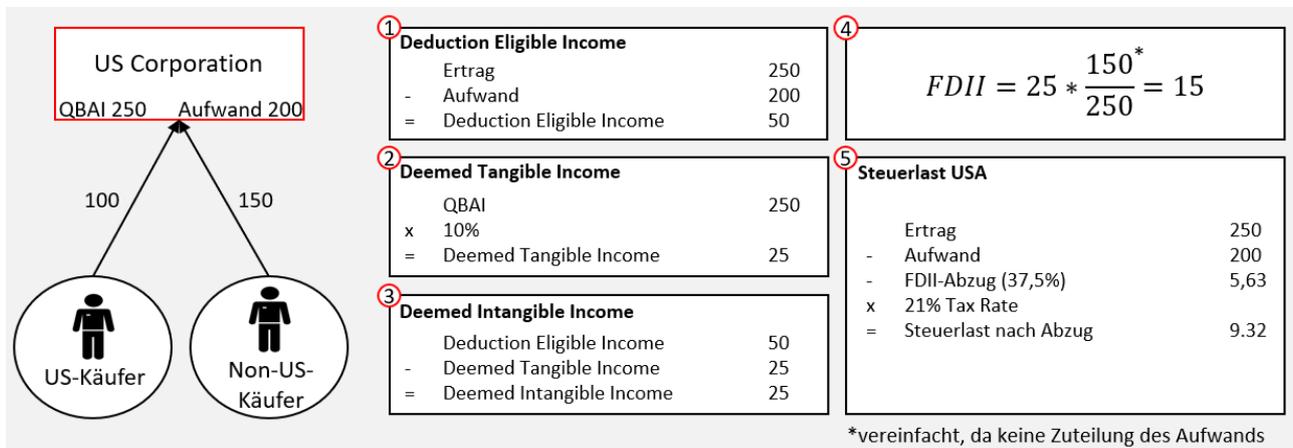


Abbildung 10: FDII Berechnungslogik

258 Im zweiten Schritt wird dann der Anteil dieser Überrenditen berechnet, der aus «foreign derived deduction eligible income» stammt. Das FDII-Regime geht hierbei davon aus, dass diese genau dem Anteil des «foreign derived deduction eligible income» vom gesamten «deduction eligible income» entspricht.<sup>402</sup> Vereinfachend kann also davon gesprochen werden, dass es sich beim FDII um den Anteil des «foreign derived deduction eligible income» handelt, der 10 Prozent des Auslandsgeschäften zuordbaren QBAI übersteigt. Eine beispielhafte Struktur und Rechnung kann Abbildung 11 entnommen werden.



\*vereinfacht, da keine Zuteilung des Aufwands

Abbildung 11: Beispiel FDII Struktur & Berechnung<sup>403</sup>

259 Aus der Nichtqualifizierung von ausländischen Dividenden, Einkommen aus ausländischen BS, GILTI Einkommen und Subpart F Einkommen als «deduction eligible income» folgt dabei, dass ein FDII-Abzug nur für Aktivitäten, die ursprünglich im Inland stattfinden, möglich ist. Da als «foreign derived deduction eligible income» weiterhin nur Einkommen qualifiziert, dass durch Leistungen an eine nicht in den

<sup>399</sup> SANCHIRICO, 636.

<sup>400</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10.

<sup>401</sup> BECKER/ENGLISCH, *BEAT the GILTI*, 10.

<sup>402</sup> AVI-YONAH, *The International Provisions of the TCJA*, 5

<sup>403</sup> Beispiel in Anlehnung an MAYWALD/JOCHIMSEN-VON GFUG/SCHOPPE, 14.

USA ansässige Person zur Nutzung im Ausland erwirtschaftet ist, muss es sich also um «Exporte» (ausgehend aus US-Aktivitäten) von Waren, Dienstleistungen oder IP handeln.<sup>404</sup>

260 Im Ergebnis wird also mutmassliches Einkommens aus IP, das mutmasslich im Ausland erzielt wurde, zu 37,5 Prozent von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. Dies führt beim Steuersatz von 21 Prozent zu einer Belastung von 13,125 Prozent dieser Gewinne ( $0,21 * [1 - 0,375] = 0,13125$ ).<sup>405</sup>

261 Der Steuersatz von 13,125 Prozent ist dabei nicht willkürlich gewählt. Wie in Rz.242 erklärt, führt das GILTI-Regime zu einer zusätzlichen US-Besteuerung, wenn der auf die Gewinne der ausländischen TG anwendbare ausländische Steuersatz unter 13,125 Prozent liegt. Da der reguläre Steuersatz der USA aber mit 21 Prozent weiterhin über dieser Belastung liegt (nur Federal Income Tax!), würde selbst bei einer GILTI-Belastung weiterhin eine Incentivierung zur Verlegung von IP ins Ausland bestehen (Subpart F ausgenommen). Entsprechend wurde die Besteuerung von FDII auf diesen Satz von 13,125 Prozent gesenkt.<sup>406</sup>

### 3.5.3 WTO-Zulässigkeit

262 Aufgrund der Wirkung und der Berechnungsweise des FDII liegt die Vermutung nahe, es handele sich um eine verbotene Exportsubvention nach Art.3 Abs.1 (a) ASCM. Diese Ansicht wurde von der Europäischen Kommission in ihrem Brief an US Treasury Secretary Steve Mnuchin vorgebracht<sup>407</sup> und in zahlreichen Publikationen geprüft.<sup>408</sup>

263 Diese Wahrnehmung scheint zunächst begründet, da unter dem FDII-Regime Gewinne, die durch Leistungen an ausländische Personen, zur Nutzung bzw. Verbrauch im Ausland, von einem US-Unternehmen mutmasslich unter Einsatz von IP erzielt werden, zu einem bevorzugten Steuersatz belastet werden, soweit es sich nicht um Einkommen handelt, das als ausländische Dividenden, Einkommen aus ausländischen BS, GILTI Einkommen und Subpart F Einkommen qualifiziert. Insofern könnte es sich um eine unzulässige Entlastung bzw. Incentivierung von Exporten handeln. (vgl. Abbildung 12)



Abbildung 12: Bevorzugte Besteuerung von Exporten durch FDII

264 Im Folgenden wird das in Kapitel 2.3.1 (Rz.102 ff.) definierte Prüfungsschema des ASCM für die Untersuchung der WTO-Konformität des FDII-Regimes angewendet. Zunächst stellt sich dabei die Frage nach der Anwendbarkeit des ASCM auf das FDII-Regime. Dabei ist zum einen zu prüfen, ob die FDII-Besteuerung überhaupt den Warenhandel betrifft, zum anderen ob es sich um eine Subvention im Sinne des Art.1 ASCM handelt. Sind diese Hypothesen zu akzeptieren, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Massnahme eine verbotene Exportsubvention gemäss Art.3 Abs.1 (a) darstellt. Wäre dies aber

<sup>404</sup> SANCHIRICO, 631 ff.

<sup>405</sup> SANCHIRICO, 630.

<sup>406</sup> AVI-YONAH/VALLESPINOS, 5.

<sup>407</sup> EUROPEAN COMMISSION, 3.

<sup>408</sup> Vgl. ALDONAS; AVI-YONAH/VALLESPINOS; KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*; KAMIN et al., SANCHIRICO; KUMASHOVA.

abzulehnen, könnte weiterhin geprüft werden, ob es sich um eine „actionable subsidy“ im Sinne des Art.5 ASCM handelt.<sup>409</sup>

### 3.5.3.1 Betroffenheit des Warenhandels

- 265 Da der sachliche Anwendungsbereich des ASCM auf den Warenhandel beschränkt ist, ist zunächst zu prüfen, ob das FDII-Regime eine Beeinflussung des Warenhandels bewirkt. Es scheint dabei sinnvoll, eingangs die von der US-Regierung ausgegebene Zielsetzung der Massnahme zu betrachten. Ziel des FDII-Regimes war es demnach, eine Incentivierung zur Platzierung von immateriellem Vermögen in den USA durch die bevorzugte Besteuerung von IP zuordbaren Gewinnen, zu erzeugen.<sup>410</sup> In der Tat werden als FDII nur Gewinne bevorzugt besteuert, die mutmasslich unter dem Einsatz von IP erzielt wurden. Insofern liesse sich argumentieren, dass die Vorzugsbesteuerung unter FDII nicht im sachlichen Anwendungsbereich des ASCM liegt, da dieses als Zusatzabkommen des GATT nur Massnahmen erfasst, die den Warenhandel betreffen, jedoch als FDII nur Gewinne aus der Nutzung von IP bevorzugt besteuert werden.<sup>411</sup>
- 266 Allerdings ist zur WTO-rechtlichen Beurteilung der Massnahme nicht auf deren Zielsetzung abzustellen, sondern vielmehr auf den tatsächlich erzeugten Verhältnissen.<sup>412</sup> Es ist daher der Bezug zur Nutzung von IP zu hinterfragen. Wie in Rz.256 deutlich herausgearbeitet, handelt es sich um eine formeltechnische Identifikation des, der Nutzung von IP zuordbaren, Gewinns, die davon ausgeht, dass Gewinne IP zuzuordnen sind, sobald diese eine Normalrendite von 10 Prozent des QBAI überschreiten. Insofern werden von der Präferenzbesteuerung als IP nicht nur Gewinne, die tatsächlich aus der Nutzung von IP erwirtschaftet werden, erfasst, sondern möglicherweise auch Gewinne aus Handel mit Waren und Dienstleistungen.<sup>413</sup>
- 267 Nun liesse sich betriebswirtschaftlich argumentieren, dass zur Erwirtschaftung von Renditen, die über 10 Prozent des QBAI hinausgehen, im Normalfall tatsächlich eine IP-Komponente (z.B. Patent- oder Markenrechte) notwendig wäre, die durch die exklusive Einsetzbarkeit durch ein Unternehmen zu erhöhten Renditen führt. Allerdings kann das Ausgehen von diesem Normalfall nicht vor einer Unzulässigkeit nach den WTO-Abkommen schützen. So gehen aus den Abkommen keine Regelungen hervor, die «Ausnahmefälle» aus der WTO-Anwendbarkeit ausschliessen.<sup>414</sup> Da es im Einzelfall denkbar ist, dass Renditen über 10 Prozent des QBAI im Warenverkauf auch ohne jeglichem Einsatz von IP erzielbar sind, qualifiziert das FDII-Regime zwingend als eine den Warenhandel betreffende Massnahme.
- 268 Selbst wenn sich allerdings argumentieren liesse, dass unter dem FDII-Regime tatsächlich nur Gewinne aus der Verwertung von IP bevorzugt besteuert werden, wäre eine Anwendbarkeit des ASCM trotzdem möglich, soweit dies *auch* den Warenhandel beeinflusst. Es ist dabei unklar, inwieweit IP überhaupt getrennt von Waren oder Dienstleistungen betrachtet werden kann, da IP vielfach einen integralen Bestandteil dieser darstellen. Werden Waren, die bspw. durch den Marken- oder Patentschutz protektiert sind, international gehandelt, ist davon auszugehen, dass ein dem Markennamen oder Patentschutz zuzuordnender Gewinnanteil trotzdem integraler Bestandteil des Waren- oder Dienstleistungshandels ist. Ein tatsächlich den Waren- oder Dienstleistungshandel nicht einschliessender IP-Handel wäre hingegen bspw. der Vertrieb oder die Lizenzierung von Markenrechten, i.e. Handelsgeschäfte, bei denen die IP

<sup>409</sup> Vgl. Rz.102 ff.

<sup>410</sup> US COMMITTEE ON THE BUDGET, 115th Congress: U.S. Committee Recommendations as Submitted on the Budget Pursuant to H. Cog. Res. 71, 375.

<sup>411</sup> Vgl. KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime, Critiquing the New International Tax Regime*, 353.

<sup>412</sup> Vgl. AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 27 f.

<sup>413</sup> Vgl. KAMIN et al, 1501; KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*, 353.; ALDDONAS, Kapitel VII (B).

<sup>414</sup> Vgl. auch Panel Report, *Philippines – Distilled Products*, Rz. 7.120; AB Report, *Philippines – Distilled Products*, Rz.221; AB Report, *US – Clove Cigarettes*, Rz.142.

selbst und unabhängig von anderen Leistungen verwertet wird. Die Relevanz von IP für den internationalen Waren- und Dienstleistungshandel wurde überdies von der WTO durch den Schutz des geistigen Eigentums über das TRIPS zweifelsohne anerkannt.<sup>415</sup> Insofern ist von einer Beeinflussung des Warenhandels durch die FDII-Besteuerung auch dann auszugehen, wenn ausschliesslich IP zuordbare Gewinne als FDII bevorzugt besteuert werden.<sup>416</sup>

269 Diese Argumentation ist auch bei Betrachtung der Spruchpraxis schlüssig. So wurde im Fall *US - Large Civil Aircraft* die Zahlungen der NASA und des US-Verteidigungsministeriums an Boeing zur Durchführung von F&E-Aktivitäten als Subventionen im Rahmen des ASCM-Übereinkommens anerkannt, obwohl diese zunächst auch keinen direkten Bezug zum Warenhandel hatten.<sup>417</sup>

### 3.5.3.2 Subventionsbegriff

270 Nachdem festgestellt wurde, dass es sich beim FDII-Regime um eine Massnahme handelt die grundsätzlich unter den Bereich des Warenhandels fällt, ist subsequent zu prüfen, ob es sich um eine Subvention im Sinne des Art.1 ASCM handelt. Dies ist dann anzunehmen, wenn zum einen ein finanzieller Beitrag eines öffentlichen Organs, zum anderen ein Vorteil für den Empfänger des finanziellen Beitrags vorliegt.<sup>418</sup>

#### 3.5.3.2.1 Finanzieller Beitrag

271 Für die Prüfung des FDII-Regimes ist wie für alle Massnahmen direkter Besteuerung vor allem Aufzählungspunkt (ii) des Art.1 Abs.1 ASCM relevant, der bei der Nichterhebung von «normalerweise» zu entrichteten Abgaben («revenue forgone otherwise due») von einem finanziellen Beitrag ausgeht. Wie in Rz.106 hervorgehoben, ist zur Beurteilung einer solchen Nichterhebung zunächst ein normativer Massstab zu definieren, der die systematischen Elemente des US-Steuersystems darstellt. Subsequent kann dann die FDII-Besteuerung mit diesem normativen Massstab verglichen werden.<sup>419</sup>

##### 3.5.3.2.1.1 Besteuerung von ausländischen Gewinnausschüttungen als normativer Massstab

272 Es besteht zunächst eine Reihe von Argumentationen, die die Besteuerung von Gewinnausschüttungen ausländischer TG als normativen Massstab vorschlagen. Diese Argumentationen beruhen massgeblich auf der Ansicht, dass für die Beurteilung des «otherwise due» auch die zu erwartenden Reaktionen der Steuerzahler miteinzubeziehen sind.<sup>420</sup>

273 So führt bspw. Sanchirico das in Rz.149 bereits erläuterte Argument an, ein US-Exportunternehmen habe zum Warenexport grundsätzlich zwei Möglichkeiten: Zum einen, kann es die Exporte direkt durch eine BS in den USA tätigen (Fall 1), zum anderen könne es eine TG im Exportzielstaat (oder jeglichem anderen Staat) gründen, die Teile der Exportwertschöpfungskette übernimmt (Fall 2). Bei Nichtbestand des FDII-Regimes würden die Gewinne im ersten Fall zum regulären US-Steuersatz von 21 Prozent besteuert werden. Im zweiten Fall würden die Gewinne der TG neu einer US-Besteuerung von maximal 10,5 Prozent unterliegen, da Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen neu in der US-Steuerbemessungsgrundlage grundsätzlich abziehbar sind, die Gewinne der TG möglicherweise aber von der Besteuerung

---

<sup>415</sup> Vgl. Rz.373.

<sup>416</sup> Vgl. KUMASHOVA, 635.

<sup>417</sup> AB Report, US – Large Civil Aircraft (2nd complaint), Rz.624; vgl. KUMASHOVA, 635.

<sup>418</sup> Vgl. Rz.105.

<sup>419</sup> Vgl. Rz.106.

<sup>420</sup> SANCHIRICO, 646.

als GILTI erfasst werden (vgl. Abbildung 13).<sup>421</sup> Durch GILTI entsteht eine Besteuerung aber nur dann, wenn der auf die Gewinne der TG anwendbare ausländische Steuersatz unter 13.125 Prozent beträgt.<sup>422</sup> Liegt der ausländische Steuersatz bei 0 Prozent, greift die volle 10.5 Prozent GILTI-Besteuerung in den USA. Liegt der ausländische Steuersatz zwischen 0 und 13.125 Prozent, sind 80 Prozent der ausländischen Steuer auf die GILTI-Besteuerung anrechenbar. Liegt der ausländische Steuersatz über 13.125 Prozent ist die Anrechenbarkeit so hoch, dass keine GILTI-Besteuerung entsteht.<sup>423</sup> Solange der ausländische Steuersatz also unter dem US-Steuersatz liegt, wird zwangsläufig eine Minderbelastung entstehen.

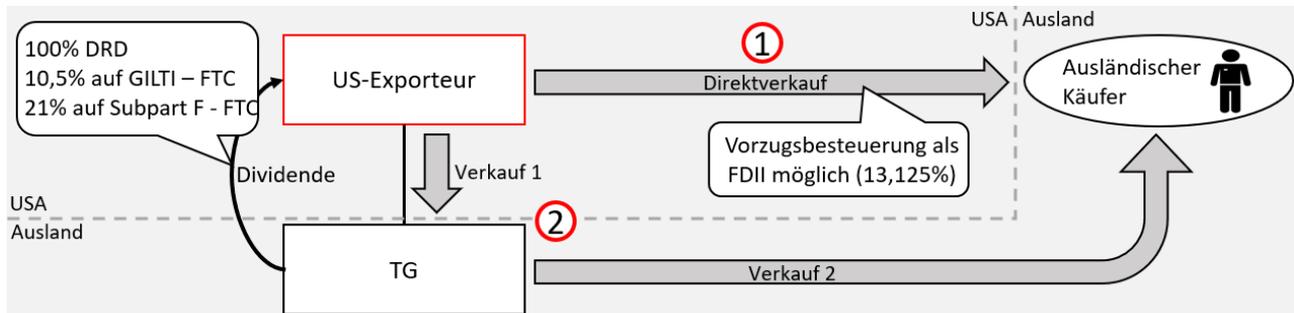


Abbildung 13: Mögliche Unternehmensstrukturen zur Durchführung von Exporten

- 274 Nach Sanchirico sei deshalb davon auszugehen, dass der Steuerzahler in Anblick der Alternativen bei Nichtbestand des FDII-Regimes aufgrund der Belastungsunterscheide die Exporte über eine TG im Ausland vornimmt.<sup>424</sup> Er verweist dabei auf das Streitschlichtungsverfahren *US – FSC* bzgl. des ETI-Regimes, bei dem von einer Anpassung des Verhaltens des Steuerzahlers ausgegangen wurde: «Clearly, a taxpayer may be expected to elect to use the rules of taxation which result in the payment of the lowest amount of tax.»<sup>425</sup>
- 275 Insofern stelle die US-Belastung des Exportfalls über ausländische TG (Fall 2) den normativen Masstab dar. Da dieser Fall zu einer US-Belastung von maximal 10,5 Prozent führt, stelle die bevorzugte FDII-Besteuerung durch einen Steuersatz von 13,125 Prozent deutlich keine Minderbelastung, folglich keine Nichterhebung von Steuern, die «otherwise due» sind, dar.<sup>426</sup> Auch ein Vorteil für den Empfänger könnte folglich nicht begründet werden.
- 276 Dieser Ansicht ist aus einer Reihe von Gründen aber nicht zu folgen. Erstens, ist es zwar richtig, dass die DRD für Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen sowie die GILTI-Besteuerung neu zu den systematischen Elementen des US-Steuersystems zählen, jedoch ignoriert Sanchirico, die für eine Umstellung zum Fall 2 der möglichen Exportstrukturen benötigte wirtschaftliche Substanz. Bei Einhaltung des Arms-Length Prinzips bzw. der Transfer-Pricing Richtlinien richtet sich der an die TG im Exportzielstaat zuordbare Umsatz/Gewinn<sup>427</sup> nach den Tätigkeiten, die in dieser TG verrichtet werden bzw. der wirtschaftlichen Substanz.<sup>428</sup> Die Gründung einer ausländischen TG daher als mögliche Reaktion auf das Nichtbestehen des FDII-Abzugs zu bezeichnen, ist unschlüssig, da dies mit einer massgeblichen Verlagerung

<sup>421</sup> Im Extremfall von  $QBAI = 0$ , da dann das volle Einkommen unter GILTI fallen würde, Subpart F Einkommen ausgenommen. Im Unterschied zur Argumentation in Rz.149 soll vorliegend nicht die Subventionierung der territorialen Besteuerung aufgrund der niedrigeren Belastung in Fall 2 als Fall 1 argumentiert werden, sondern umgekehrt das Nichtvorliegen einer Subventionierung, da Fall 1 auch nach FDII-Abzug noch höher besteuert wird als Fall 2.

<sup>422</sup> Vgl. Rz.242.

<sup>423</sup> Vgl. Rz.242.

<sup>424</sup> SANCHIRICO, 646.

<sup>425</sup> SANCHIRICO, 646 f.; AB Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.104.

<sup>426</sup> SANCHIRICO, 647 f.

<sup>427</sup> Die technische Zuordnung unterscheidet sich je nach Transfer Pricing Methode.

<sup>428</sup> IRC Sec.482.

von wirtschaftlicher Substanz einhergehen müsste.<sup>429</sup> Würde die Argumentation von Sanchirico konsequent umgesetzt werden, dürfte es prinzipiell überhaupt keine Exportunternehmen mehr in Hochsteu-erländern geben, da jeder rationale Unternehmer in Niedrigsteu-erländer abwandern würde. Daraus wird deutlich, dass wirtschaftliche Substanz eben nicht einfach verlegbar ist, insofern die dargestellten Alternativen der Exportgestaltung keine wirtschaftlich tatsächlich denkbaren Alternativen sind.

- 277 Selbst wenn die Beurteilung des «otherwise due» also die antizipierte Reaktion des Steuerzahlers einbeziehen sollte, ist nicht davon auszugehen, dass ein Wechsel auf Exporte durch ausländische TG tatsächlich eine vorstellbare Reaktion darstellt. Im Gegensatz dazu handelte es sich bei dem von Sanchirico zitierten ETI-Fall tatsächlich um Alternativen, da es sich bei der ETI-Besteuerung nur um eine «tick-the-box»-Wahl handelte, also keine wirtschaftliche Umstellung notwendig war.<sup>430</sup> Insofern ist diese Spruchpraxis nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar.
- 278 Zweitens, argumentiert Kysar darüber hinaus, dass WTO-Entscheidungen i.d.R. eben nicht die Reaktionen der Steuerzahler antizipieren. So wurde im Fall *US – FSC* die US-Besteuerung von Einkommen ausländischer TG und BS als normativer Massstab genutzt,<sup>431</sup> wobei ignoriert wurde, dass die Repartierung der Gewinne und damit die US-Besteuerung auf unbeschränkte Zeit verschoben werden konnte, wodurch effektiv eine Nichtbelastung in den USA entstand.<sup>432</sup>
- 279 Drittens, widerspricht die Verwendung der Besteuerung von Gewinnen ausländischer TG als normativer Massstab für die Beurteilung einer möglichen Minderbesteuerung von Exportgewinnen im Inland bereits der Grundlogik des Verbots von Exportsubventionen. Dies wird vor allem dann deutlich, wenn die von Sanchirico vorgebrachten Argumente auf das Steuersystem anderer Staaten angewendet werden. So stellt beispielsweise die Schweiz Gewinne aus ausländischen BS bereits unilateral von der Besteuerung frei.<sup>433</sup> Insofern würde die konsequente Anwendung der Argumentation von Sanchirico dazu führen, dass die Schweiz eine Nichtbesteuerung jeglicher Exporteinnahmen ihrer Unternehmen rechtfertigen könnte. Dies widerspricht offensichtlich dem Sinn und Zweck des Verbots von Exportsubventionen im ASCM, da in Steuersystemen, die auf der rein territorialen Ertragsbesteuerung basieren, jegliche Minderbelastung von Exporten keine «Nichterhebung von normalerweise zu erhebenden Steuern» darstellen würde.<sup>434</sup>
- 280 Im Ergebnis ist die Verwendung der Besteuerung von ausländischen TG als normativer Vergleichs-  
stab zur Beurteilung des «otherwise due» deutlich abzulehnen.

#### 3.5.3.2.1.2 Besteuerung inländischer Warenverkäufe als normativer Massstab

- 281 Zur Bestimmung des «otherwise due» ist daher ein anderer Massstab zu wählen. Um die systematischen Elemente des US-Steuersystems herauszuarbeiten, ist es zunächst sinnvoll, die Grundregeln der Erfassung von Einkommen zu betrachten. Dabei legt IRC Sec.61 fest, dass unter das «Gross Income» einer US-Corporation jedes Einkommen erfasst wird, wobei zunächst unbeachtlich ist, ob dieses Einkommen aus US-Geschäften oder anderen Geschäften erzielt wurde. Sodann lassen sich nach IRC Sec.161 ff. einige Abzüge machen, unter die auch der FDII-Abzug fällt.
- 282 Es stellt sich dann allerdings die Frage, ob hier von einem «Regel-Ausnahme-Verhältnis» ausgegangen werden kann, d.h. ob dieser Abzug als «Ausnahme» von der Regel der Besteuerung jedes Einkommens

<sup>429</sup> Vgl. KAMIN et al., 1501.

<sup>430</sup> Vgl. SANCHIRICO, 650.

<sup>431</sup> Es ist deutlich anzumerken, dass es sich beim FSC aber auch tatsächlich um eine ausländische TG handelte, weshalb dieser normative Massstab in diesem Fall gerechtfertigt ist. Vgl. Rz.120 ff.

<sup>432</sup> Vgl. KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*, 352 f.; Panel Report, *US – FSC*, Rz.7.98.

<sup>433</sup> Art.52 Abs.1 DBG (CH).

<sup>434</sup> Vgl. KUMASHOVA, 631.

angesehen werden kann.<sup>435</sup> Zunächst stellt der Abzug von Aufwandspositionen von der Steuerbemessungsgrundlage die Regel und keine Ausnahme dar. Allerdings handelt es sich bei FDII eben nicht um den Abzug eines Aufwands, sondern vielmehr um einen speziellen Sonderabzug von Anteilen von Einkommen, das durch Leistungen an ausländische Personen zur Verwertung im Ausland erzielt wurde.

283 Nun liesse sich dabei zwar argumentieren, dass auch die DRD für Gewinnausschüttungen aus dem Ausland, die in Rz.152 als systematischer Teil des Besteuerungssystems festgestellt wurde, einen aufwandsunabhängigen Sonderabzug darstellt, jedoch basiert dieser auf der Territorialität der wertschöpfenden wirtschaftlichen Aktivitäten, während der Sonderabzug für FDII auf der Territorialität des Verkaufsziels basiert. Genau diese Sonderbehandlung soll durch das Verbot von Exportsubventionen im ASCM aber geschützt werden. Es entspricht insofern dem Sinn und Zweck des Verbots von Exportsubventionen die Besteuerung von im Inland verkauften Leistungen als normativen Vergleichsmaßstab, den als FDII bevorzugt besteuerten Exporten gegenüberzustellen. Dies entspricht auch im weiteren Zusammenhang dem Sinn und Zweck aller WTO-Abkommen, die in ihrer Regelungssystematik auf Unterscheidungen, aber eben gerade nicht einer unterschiedlichen Behandlung, von im Inland verkauften inländischen Waren und im Inland verkauften ausländischen Waren (Importe) bzw. im Ausland verkauften inländischen Waren (Exporte; je nach Sichtweise der Regelung) basieren.

284 Als normativer Maßstab zur Bestimmung des «otherwise due» dient daher der reguläre Steuersatz von 21 Prozent, der auf jegliche Leistungen im Inland anwendbar ist (vgl. Abbildung 12). Zu diesem Ergebnis kommen gleichermaßen auch andere Publikationen.<sup>436</sup>

#### 3.5.3.2.1.3 Vergleich zur Benchmark

285 Unter dem FDII-Regime werden 37,5 Prozent des als FDII qualifizierenden Einkommens von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. Auf FDII entfällt daher ein bevorzugter Steuersatz von 13,125 Prozent. Es ist aber anzumerken, dass als FDII nur der Gewinnanteil qualifiziert, der eine Rendite von 10 Prozent des QBAI übersteigt.<sup>437</sup> Trotzdem stellt dies gegenüber dem Vergleichsmaßstab von 21 Prozent für einen bestimmten Teil des Einkommens eine Entlastung dar. Insofern liegt eine Nichterhebung von unter normalen Umständen zu erhebenden Steuern vor, es handelt sich also um einen finanziellen Beitrag im Sinne des Art.1 Abs.1 (ii) ASCM (vgl. Abbildung 12).<sup>438</sup>

#### 3.5.3.2.2 Vorteil

286 Steuerbelastungen stellen finanzielle Hürden dar, die die Rentabilität von Unternehmen verringern. Insofern entsteht aus der beschriebenen Entlastung der Steuerbelastung des Einkommens für Empfängerunternehmen ipso facto ein Vorteil. Da sowohl ein finanzieller Beitrag einer öffentlichen Institution als auch ein Vorteil für den Empfänger des finanziellen Beitrags besteht, handelt es sich beim FDII-Regime um eine Subvention nach Art.1 Abs.1 ASCM.<sup>439</sup>

#### 3.5.3.3 Exportabhängigkeit

287 Nachdem festgesellt wurde, dass die FDII-Besteuerung unter den sachlichen Anwendungsbereich des ASCM fällt, da es sich um eine Subvention im Sinne des Art.1 Abs.1 ASCM handelt, die potenzielle Auswirkungen auf den Warenhandel hat, stellt sich folglich die Frage nach der Einordnung der Subvention

<sup>435</sup> Vgl. Rz.124.

<sup>436</sup> Vgl. ALDONAS, Kapitel VII (A); KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*, 353; KAMIN et al., 1500; KUMASHOVA, 630.

<sup>437</sup> Vgl. Rz.256 f.

<sup>438</sup> Vgl. AVI-YONAH/VALLESPINOS, 6; ALDONAS, Kapitel VII (A); KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*, 353; KAMIN et al., 1500; KUMASHOVA, 630.

<sup>439</sup> Vgl. KUMASHOVA, 632.

in die Kategorien «Prohibited Subsidies» oder «Actionable Subsidies». Dafür wäre zunächst festzustellen, ob die Subvention spezifisch im Sinne des Art.2 ASCM ist.<sup>440</sup> Da jedoch vorliegend die Vermutung naheliegt, dass es sich um eine verbotene Exportsubvention nach Art.3 Abs.1 ASCM handelt, die gemäss Art.2 Abs.3 als spezifisch angenommen wird, werden im Folgenden zunächst die Kriterien einer Exportsubvention geprüft. Sollte sich diese Vermutung als falsch herausstellen, könnte subsequent geprüft werden, ob es sich um eine «Actionable Subsidy» handelt.

- 288 Eine Ausführsubvention liegt nach Art.3 Abs.1 (a) ASCM dann vor, wenn eine Abhängigkeit bzw. eine strikte Beziehung zwischen der Gewährung der Subvention und der Exportleistung eines Unternehmens vorliegt.<sup>441</sup> Die illustrative Liste aus Anhang 1 des ASCM verweist dabei insbesondere auf die «allowance of **special deductions directly related to exports** or export performance, over and **above those granted in respect to production for domestic consumption**, in the calculation of the base on which **direct taxes** are charged»<sup>442</sup>
- 289 Die Funktionsweise des FDII-Regimes scheint diese Voraussetzungen zu erfüllen. Erstens, handelt es sich um eine «special deduction», da 37,5 Prozent des als FDII qualifizierenden Einkommens von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar ist. Zweitens, handelt es sich um einen Abzug bei der Gewinnbesteuerung, es liegt also eine «direct tax» vor.<sup>443</sup> Drittens, ist dieser Abzug «above those granted in respect to production for domestic consumption», da kein ähnlicher Abzug für den Verkauf von Waren im Inland vorliegt und der FDII-Abzug demgegenüber eine klare Minderbelastung darstellt, wie bereits in Rz.285 festgestellt wurde.<sup>444</sup>
- 290 Viertens, ist auch eine de jure Abhängigkeit von der Exportleistung gegeben. Das zu 37,5 Prozent von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbare FDII ergibt sich als der Anteil vom Einkommen über 10 Prozent Rendite auf QBAL, der dem Verhältnis des „foreign deduction eligible income“ zum „deduction eligible income“ entspricht. Da als «foreign derived deduction eligible income» nur Einkommen qualifiziert, dass durch Leistungen an eine nicht in den USA ansässige Person zur Nutzung im Ausland erwirtschaftet ist, muss es sich also um «Exporte» (ausgehend aus US-Aktivitäten) von Waren, Dienstleistungen oder IP handeln.<sup>445</sup>
- 291 Eine Berufung auf die, aufgrund des 10 Prozent QBAL Kriteriums, stark eingeschränkte Anwendbarkeit des FDII-Abzugs ist auszuschliessen. Zwar wird nicht jeder Export durch FDII bevorzugt besteuert, allerdings wird es sich immer dann wenn eine bevorzugte Besteuerung durch FDII stattfindet, um Gewinne aus Exportgeschäften handeln. Für die Exporte liegt also keine generelle Subventionierung vor, soweit das Unternehmen *insgesamt* keine Renditen über 10 Prozent QBAL erzielt.<sup>446</sup> Art.III Abs.1 (a) ASCM hebt aber deutlich hervor, dass die Exportabhängigkeit auch nur eine von mehreren Voraussetzungen zur Gewährung der Subvention sein kann («whether solely or as one of several other conditions»).
- 292 Erzielt das Unternehmen insgesamt einen Gewinn von mehr als 10 Prozent des QBAL, wird der Teil des Gewinns bevorzugt besteuert, der die 10 Prozent Hürde übersteigt und formelhaft dem Anteil aus Exporten entspricht. Umso höher dieser Exportanteil nun ist, desto mehr Gewinnanteil wird als FDII

<sup>440</sup> Vgl Rz.109.

<sup>441</sup> Vgl. Rz.114 ff.

<sup>442</sup> Anhang 1 (f) ASCM.

<sup>443</sup> Vgl. Definition der «direct taxes» in Fussnote 58 ASCM.

<sup>444</sup> Vgl. Rz.285.

<sup>445</sup> Vgl. Rz.259.

<sup>446</sup> Der Begriff «insgesamt» ist in dieser Formulierung deutlich hervorzuheben, da diese Renditen aufgrund der formelhaften Berechnung eben nicht durch Exportgeschäfte, sondern über das gesamte «deduction eligible income» erzielt werden müssen.

bevorzugt besteuert. Selbst wenn der Exportanteil konstant bleibt, die Gesamtumsätze aber steigen, steigt der abziehbare Gewinn absolut (vgl. Abbildung 10). Das bedeutet, sobald die 10 Prozent Hürde zur Qualifikation für den FDII-Abzug erreicht ist, werden für jeden Dollar, der aus Exportgeschäften erzielt wird, 37,5 Cent von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen. Es liegt also die vom AB im Fall *Canada – Aircraft* geforderte strikte Verbindung vor.<sup>447</sup> Insofern handelt es sich um eine klare de jure Abhängigkeit des gewährten Bemessungsgrundlagenabzugs von der Exportleistung des Unternehmens, da die Abhängigkeit bereits aus der Regelung selbst hervorgeht. Zu diesem Ergebnis kommen gleichermassen auch andere Publikationen.<sup>448</sup>

293 Aldonas hat in seiner Publikation die Meinung vertreten, dass keine de jure Exportabhängigkeit bestehe, weil die FDII-Vorzugsbesteuerung *auch* im Fall des Exports von Dienstleistungen und IP greift. Wie in Rz.290 festgestellt wurde, wird der FDII-Abzug tatsächlich auch bei «Exporten» von Dienstleistungen und IP gewährt. Der Argumentation von Aldonas ist trotzdem nicht zu folgen. Kann bspw. ein US-Warenexporteur durch Exportsubventionen komparative Kostenvorteile erzielen, die er durch Preissenkungen zur Erweiterung des Marktanteils nutzt, verzerrt dies den Handel der vom US-Exporteur gehandelten Waren. Es ist dabei völlig irrelevant, ob ein US-Dienstleister diese Exportsubventionen auch für Dienstleistungen erhält oder nicht.<sup>449</sup> Eine Massnahme muss folglich schon dann unzulässig sein, wenn ein Teil der Massnahme als unzulässig zu betrachten ist.<sup>450</sup> Der mögliche FDII-Abzug bei Warenexporten (d.h. die Unzulässigkeit) geht dabei aus den Regelungen der IRC Sec.250 selbst hervor – es liegt insofern deutlich eine *de jure* Exportabhängigkeit vor.

294 Zuletzt ist anzumerken, dass die Massnahme ausdrücklich nicht durch Bezug auf die in Fussnote 59 des ASCM erlaubte Vermeidung der Doppelbesteuerung gerechtfertigt werden kann. Dies versuchte die USA jeweils bei den ETI und FSC Regimen.<sup>451</sup> Wie in Rz.259 herausgearbeitet, besteht die bevorzugte Besteuerung durch FDII aber nur für Exporte, die ursprünglich aus Wertschöpfung in den USA entstanden sind. Insofern handelt es sich gar nicht erst um einen Fall der Doppelbesteuerung, da andere Steuerhoheiten keinen Anknüpfungspunkt zur Besteuerung des Einkommens haben.

#### 3.5.3.4 Fazit

295 Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gezeigt, dass es sich beim FDII-Regime um einen Verstoß gegen das Verbot von Exportsubventionen aus Art.3 Abs.1 ASCM handelt. Aufgrund der formelhaften Bestimmung der IP zuzuordnenden Gewinne betrifft die Massnahme zunächst u.a. den Warenhandel. Sodann liegt eine Subvention im Sinne des Art.1 ASCM vor, da im Vergleich zur Besteuerung von Gewinnen aus US-Geschäftstätigkeiten eine geringere Steuer erhoben wird, weshalb ein finanzieller Beitrag eines öffentlichen Organs vorliegt, der ipso facto zu einem Vorteil für den Empfänger führt. Zuletzt liegt deutlich eine Exportabhängigkeit der Gewährung der Subvention vor, da ab Erreichen einer bestimmten Schwelle für jeden durch Exportgeschäfte erzielten Dollar ein Abzug von 37,5 Cent genehmigt wird.

<sup>447</sup> Vgl. Rz.114.

<sup>448</sup> Vgl. AVI-YONAH/VALLESPINOS, 6; KYSAR, *Critiquing the New International Tax Regime*, 352; KUMASHOVA, 632 f.; KAMIN et al., 1500.

<sup>449</sup> Vgl. KUMASHOVA, 634.

<sup>450</sup> Vgl. AB Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, 113 f.: Der AB stellte hier fest, dass die ETI-Besteuerung sowohl bei Warenverkäufen im Ausland, die auf Aktivitäten im Inland zurückzuführen sind, als auch bei solchen Verkäufen, die auf Aktivitäten im Ausland zurückzuführen sind, anwendbar ist. Der AB hielt dabei fest, dass beide Fälle getrennt betrachtet werden müssten und eine mögliche Zulässigkeit eines Falls nicht die Zulässigkeit des anderen Falls begründet.

<sup>451</sup> Panel Report, *US – FSC*, Rz.7.36; Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.8.81.

## 4 Schlussbetrachtung

### 4.1 Zusammenfassung der Ergebnisse

- 296 Die vorliegende Arbeit untersuchte die im Rahmen des TCJA in den USA umgesetzte Steuerreform bezüglich ihrer Konformität mit den Abkommen der WTO. Hierfür wurde zunächst mit Hilfe einer Literaturrecherche ermittelt, welche Normen des WTO-Rechts auf die ertragssteuerlichen Reformen des TCJA anwendbar sind. Es hat sich dabei herausgestellt, dass die Regelungen des ASCM und die Pflicht zur Inländergleichbehandlung aus Art.XVII GATS, Art.III Abs.4 GATT sowie unter bestimmten Bedingungen Art.III Abs.2 GATT auf Massnahmen betreffend direkte Besteuerung anwendbar sind.<sup>452</sup>
- 297 Daraufhin wurden die Massnahmen der US-Steuerreform nach diesen Regelungen bewertet. Dabei zeigten sich die folgenden Ergebnisse: Der verringerte Steuersatz, die Möglichkeit der 100-Prozent-Sofortabschreibung sowie die verschärfte Beschränkung des Zinsabzugs und der Nutzung von Verlustvorträgen stellen deutlich keine Verstösse gegen die Abkommen der WTO dar. Dies sind vielmehr Gestaltungen des nationalen Steuersystems, die in der Souveränität jedes Staates liegen. Eine WTO-relevante Verzerrung des internationalen Handels erfolgt durch diese Massnahmen nicht.<sup>453</sup>
- 298 Auch die DRD für Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen bei Beteiligungen über 10 Prozent stellt keinen Verstoß gegen das Recht der WTO dar. Dies wird zum einen aus dem Gewohnheitsrecht der WTO deutlich, das die Freistellung von Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen und Gewinnen ausländischer BS seit Jahren akzeptiert,<sup>454</sup> zum anderen aus den Ausführungen in Fussnote 59 des ASCM, die deutlich eine Zulässigkeit der gängigen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Einhaltung des Arms-Length Prinzips vorsehen.<sup>455</sup>
- 299 Die WTO-Konformität des BEAT-Regimes stellt ein grösseres Problem dar. Es konnte festgestellt werden, dass es sich im Grundsatz um einen Verstoß gegen Art.III Abs.2 GATT, Art.III Abs.4 GATT und Art.XVII Abs.1 GATS handelt, da Importe z.T. mit einer Zusatzbelastung gegenüber inländischen Waren belegt werden.<sup>456</sup> Allerdings ist das Ausmass der Zusatzbelastung extrem eingeschränkt und ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis zwischen den Importen und inländischen Waren zu bezweifeln. Da das BEAT-Regime zudem einen deutlichen Zuschnitt auf die Erfassung von unangemessenen Gewinnverschiebungen ins Ausland besitzt, ist davon auszugehen, dass der Verstoß gegen die Pflicht zur Inländergleichbehandlung unter Art.XX lit.(d) GATT und Art.XIV lit.(d) GATS ausnahmsweise gerechtfertigt werden kann.<sup>457</sup>
- 300 Das GILTI-Regime enthält keinerlei Ansatzpunkte zur Begründung einer WTO-Unzulässigkeit. Es handelt sich um eine Massnahme, die die Steuerflucht aus den USA verhindern soll, im Unterschied zur BEAT aber keine Auswirkung auf den Handel besitzt. Sie kann ausserdem mit den zumindest gewohnheitsrechtlich akzeptierten Hinzurechnungsbesteuerungssystemen verglichen werden.<sup>458</sup>
- 301 Das FDII-Präferenzregime stellt einen deutlichen Verstoß gegen das Verbot von Exportsubventionen aus Art.3 Abs.1 ASCM dar. Unter FDII werden im Ausland erwirtschaftete Gewinne im Vergleich zu Gewinnen aus inländischer Geschäftsaktivität bevorzugt besteuert.<sup>459</sup> Zwar dient FDII zunächst nur der

---

<sup>452</sup> Vgl. Rz.25 ff.

<sup>453</sup> Vgl. Rz.136 f.

<sup>454</sup> Vgl. Rz.147.

<sup>455</sup> Vgl. Rz.153 ff.

<sup>456</sup> Vgl. Rz.206, Rz.210, Rz.215.

<sup>457</sup> Vgl. Rz.230.

<sup>458</sup> Vgl. Rz.247.

<sup>459</sup> Vgl. Rz.285.

bevorzugten Besteuerung von Gewinnen aus der Nutzung von IP, allerdings werden tatsächlich, durch die formelhafte Bestimmung der IP-Gewinne, auch Gewinne aus Waren- und Dienstleistungshandel erfasst.<sup>460</sup> Eine Exportabhängigkeit der Präferenzbesteuerung liegt wiederum vor, da ab Erreichen einer 10 Prozent Rendite auf QBAI, pro erwirtschaftetem Dollar aus Exportgeschäften 37,5 Cent von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar sind.<sup>461</sup>

## 4.2 Folgen des Prüfungsergebnisses

- 302 Obwohl die FDII-Vorzugsbesteuerung juristisch einen deutlichen Verstoss gegen das ASCM darstellt, ist fraglich, ob dies zukünftig tatsächlich zu Konsequenzen für die USA führt. Zur Prüfung eines möglichen Verstosses des FDII-Regimes gegen die Abkommen der WTO, ist formal ein Streitschlichtungsverfahren notwendig. Ein solches Streitschlichtungsverfahren ist aber nur auf Klage eines WTO-Mitgliedsstaates zu eröffnen.<sup>462</sup> Es scheint dabei möglich, dass die Mitgliedsstaaten aufgrund von politischen Überlegungen auf eine Anfechtung des FDII-Regimes verzichten werden. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass die WTO-Streitschlichtung von der US-Administration schon seit Jahren kritisiert wird. Unter der Trump Regierung wird dabei sogar die Neubesetzung von Richterstellen im AB blockiert.<sup>463</sup> Die politische Reaktion auf eine erneute Einschränkung von Steuergestaltungen der USA durch die WTO ist daher unklar.<sup>464</sup> Zusätzlich scheint die tatsächliche ökonomische Wirkung des FDII-Regimes zurzeit nur sehr eingeschränkt.<sup>465</sup>
- 303 Sollte es bzgl. des FDII-Regimes in der Zukunft aber doch zu einem Streitschlichtungsverfahren kommen, würde ein Panel bzw. der AB und folglich der DSB voraussichtlich die Unzulässigkeit der FDII-Vorzugsbesteuerung als verbotene Exportsubvention unter Art.3 Abs.1 ASCM feststellen und folglich den Widerruf des FDII-Regimes empfehlen. Gemäss Art.4 Abs.7 ASCM würde das DS-Panel dann einen Zeitraum definieren, während dessen die USA die FDII-Besteuerung unter IRC Sec.250 für die Zukunft und rückwirkend zu widerrufen hätte. Folgt die USA der Empfehlung des DSB nicht innerhalb des definierten Zeitraums, wird der DSB Gegenmassnahmen der klagenden Mitgliedsstaaten autorisieren.<sup>466</sup>
- 304 Unter der Pflicht zur Widerrufung müsste die USA folglich Einkommen, das unter IRC Sec.250 fiel, nachträglich regulär besteuern, d.h. eine nachträgliche Gewinnaufrechnung aufgrund des FDII-Abzugs vornehmen.<sup>467</sup> Dies kann allerdings ein Problem des innerstaatlichen Rechts der USA darstellen, da die Gewährung der Subvention aufgrund ihres Gesetzescharakters prinzipiell eine Verpflichtung der USA gegenüber US-Unternehmen darstellt.<sup>468</sup> Insbesondere könnte eine rückwirkende Gewinnaufrechnung bei

<sup>460</sup> Vgl. Rz.266.

<sup>461</sup> Vgl. Rz.291.

<sup>462</sup> Zum Streitschlichtungsverfahren siehe Anhang I (Rz.353 ff.).

<sup>463</sup> BLENKINSOP, PHILLIP, U.S. Trade Offensive Takes out WTO as Global Arbitrator, Reuters Business News, 10.12.2019, <https://www.reuters.com/article/us-trade-wto/us-trade-offensive-takes-out-wto-as-global-arbitrator-idUSKBN1YE0YE>; DEUTSCHE PRESSE AGENTUR, USA blockieren Kernstück der WTO – keine Einigung in Sicht, Neue Zürcher Zeitung, 4.12.2019, <https://www.nzz.ch/wirtschaft/usa-blockieren-kernstueck-der-wto-keine-einigung-in-sicht-ld.1526224>; PACKARD, CLARK, Trump's Real Trade War is Being Waged on the WTO, Foreign Policy, 2.1.2020, <https://foreignpolicy.com/2020/01/09/trumps-real-trade-war-is-being-waged-on-the-wto/>; SCHLESINGER, JACOB, Will the U.S. Bring Down the WTO?, The Wall Street Journal, 28.November 2019, <https://www.wsj.com/articles/will-the-u-s-bring-down-the-wto-11574953201>; SWANSON, ANNA, Trump Cripples W.T.O. as Trade War Rages, The New York Times, 8.12.2019, <https://www.nytimes.com/2019/12/08/business/trump-trade-war-wto.html>.

<sup>464</sup> AVI-YONAH/VALLESPINOS, 10 f.; BALLAN, 15 f.

<sup>465</sup> FINLEY, 744 ff.

<sup>466</sup> Art.4 Abs.10 ASCM.

<sup>467</sup> ROBBA, 43.

<sup>468</sup> TIETJE, *Current Developments under the ASCM*, 11 f.

bereits ohne Vorbehalt akzeptierten Steuerbescheiden problematisch sein.<sup>469</sup> Es wäre folglich nach innerstaatlichem Recht zu prüfen, ob eine rückwirkende Steueranpassung überhaupt möglich ist.

305 Nationales Recht kann aber keinen Verstosses gegen WTO-Recht rechtfertigen.<sup>470</sup> Bzgl. der rückwirkenden Anpassung bei verbotenen Subventionen hielt der AB im Fall *US – FSC* im Besonderen fest:

«a member's obligation to withdraw prohibited subsidies without delay is unaffected by contractual obligations that the member itself may have assumed under municipal law. Likewise, a Member's obligation to withdraw prohibited export subsidies [...] cannot be affected by contractual obligations which private parties may have assumed inter se in reliance on laws conferring prohibited export subsidies.»<sup>471</sup>

306 Es liegt also ein Spannungsverhältnis zwischen den Pflichten der USA aus der WTO-Mitgliedschaft und Pflichten in nationaler Gesetzgebung vor. Das Unterlassen von rückwirkenden Anpassungen der Steuerbelastung aufgrund innerstaatlichen Rechts könnte nicht im WTO-Recht gerechtfertigt werden und würde daher eine Nichterfüllung der Empfehlung des DSB darstellen. In der Folge würde es daher wohl zur Autorisierung von Gegenmassnahmen der anderen WTO-Mitglieder kommen.

### 4.3 Bedeutung der Umsatzsteuer

307 Das FDII-Regime ist nicht der erste Versuch der USA Exportsubventionen in ihrem Steuersystem zu etablieren – bereits bei den Steuerregimen DISC, FSC und ETI handelte es sich um WTO-unzulässige Exportsubventionen.<sup>472</sup> Um diese Versuche einer bevorzugten Einkommensbesteuerung ökonomisch zu rechtfertigen, wurden regelmässig zwei Umstände angeführt, die die Exportwirtschaft der USA massgeblich gegenüber anderen WTO-Mitgliedsstaaten benachteilige. Zum einen, entstehe ein Nachteil aus dem in den USA weitgehend durchgesetztem Welteinkommensprinzip, das eine Besteuerung der Gewinne von BS und Beteiligungsunternehmen im Ausland vorsah. Im Sinne der Kapitalexporthneutralität erlaube dies US-Unternehmen keine Steuerersparnisse durch BS oder TG in den Exportzielländern. Diese Benachteiligung wurde nun zumindest teilweise durch die DRD für Gewinnausschüttungen ausländischer Quellen reduziert.<sup>473</sup>

308 Darüber hinaus entstehe eine Benachteiligung der USA aber aufgrund der Befreiung von der Umsatzsteuer bei Exporten, die in anderen WTO-Mitgliedsstaaten vorgesehen ist.<sup>474</sup> Bei Umsatzsteuern wird i.d.R. ein Vorsteuerabzug auf jeder Handelsebene vorgenommen, wodurch effektiv nur der finale Konsument einer Leistung besteuert wird.<sup>475</sup> Sobald der Handel auf einer Ebene aber die Grenzen einer Steuerhoheit überschreitet, wird keine Umsatzsteuer erhoben, während der Vorsteuerabzug beim Leistungserbringer weiterhin zulässig ist. Es entsteht insofern eine steuerliche Entlastung von Exporten.<sup>476</sup> Im Unterschied zu Ertragssteuerentlastungen, wie durch das FDII-Regime, stellt diese steuerliche Entlastung von Exporten allerdings keine Exportsubvention dar, da sie nach Fussnote 1 des ASCM ausdrücklich nicht als finanzieller Beitrag verstanden wird.

309 Das Steuersystem der USA sieht hingegen keine Umsatzsteuer auf Bundesebene vor. Die Staatsfinanzierung der USA ist daher in grösserem Masse auf die Ertragsbesteuerung angewiesen – reguläre

<sup>469</sup> ROBRA, 43.

<sup>470</sup> Zum Verhältnis von WTO-Recht und nationalem Recht siehe Anhang I (Rz.333 ff.).

<sup>471</sup> AB Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz.230.

<sup>472</sup> Vgl. zu FSC Rz.120; zu DISC und ETI Rz.418.

<sup>473</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.39 ff.

<sup>474</sup> DEAL, 649 ff.; GIBBONS, 8 f.; SEINER, 395 ff.

<sup>475</sup> DEAL, 651.

<sup>476</sup> SEINER, 397 f.

Ertragssteuersätze müssen im Vergleich zu einem System mit vorgesehener Umsatzsteuer naturgemäss höher sein. Insofern stellt die Ertragssteuer eine relativ höhere Grundbelastung dar.<sup>477</sup> Während dies für innerstaatlichen Leistungsaustausch im Ergebnis nicht nachteilig ist, stellt dies einen massgeblichen Nachteil für den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch dar. Während für Unternehmen in Steuersystemen mit gesetzlicher Umsatzsteuer ein Teil der Belastung bei Exporten ausgenommen wird, bleibt bei Steuersystemen ohne gesetzliche Umsatzsteuer die vollständige Steuerbelastung vorhanden.<sup>478</sup> Eine ertragssteuerliche Vorzugsbesteuerung wie durch FDII führt jedoch aufgrund des ASCM schnell zu einer WTO-Unzulässigkeit.

310 Diese nachteilige Behandlung der USA wurde durch die Reformen des TCJA nicht verändert. Es bleibt aus Sicht der USA insofern weiterhin die benachteiligte Behandlung von Exporten vor allem gegenüber europäischen Staaten vorhanden. Insofern sind auch weiterhin Vorstösse der USA für eine Exportentlastung zu erwarten. Vorstellbar wäre aber auch, dass die USA sich langfristig für die Einführung einer gesetzlichen Umsatzsteuer entscheiden.

---

<sup>477</sup> GIBBONS, 8 f.

<sup>478</sup> DEAL, 652 f.; SEINER, 395 ff.

## Anhang

### I. Ad Mögliche Kollisionen von WTO-Recht und Ertragssteuerrecht: WTO Grundlagen

#### 1. Entstehungsgeschichte der WTO

##### a. Ökonomische Vorüberlegungen

- 311 Der Ursprung der klassischen Handelstheorie findet sich bereits im Jahre 1776 in dem von Adam Smith veröffentlichten Buch «The Wealth of Nations». <sup>479</sup> Smith demonstrierte, dass ein rationaler Unternehmer niemals Güter selbst anfertigen würde, die er von anderen Unternehmern günstiger als zu den eigenen Produktionskosten erwerben kann. Unternehmer sollten daher nur Güter produzieren, für die sie selbst absolute Kostenvorteile haben. Diese Theorie sei nach Smith kongruent auf den Warenhandel zwischen Staaten anzuwenden. <sup>480</sup>
- 312 Die Theorie von Adam Smith wurde im Jahr 1817 von David Ricardo in seinem Buch «The Principles of Political Economy and Taxation» weiterentwickelt. Nach Ricardos Theorie sollten Staaten auch dann Handel betreiben, wenn diese keine absoluten Kostenvorteile haben. Vielmehr ginge es um komparative Kostenvorteile. <sup>481</sup> Ein Staat sollte seine volkswirtschaftliche Kraft zur Produktion von Gütern nutzen, für die komparative Kostenvorteil vorliegen, i.e. die Opportunitätskosten für die Produktion, ausgedrückt in anderen Gütern, in diesem Staat niedriger sind als in anderen Staaten. <sup>482</sup> Es sollten daher alle Staaten, unabhängig von absoluten Kostenvorteilen, gegenseitigen Handel betreiben, um die ökonomische Gesamtwohlfahrt zu steigern. <sup>483</sup> Diese Theorien sind bis heute zwar in Teilen immer wieder umstritten, jedoch herrscht Einigkeit über die wohlfahrtsoptimierende Wirkung des Handels. <sup>484</sup>

##### b. Vorgeschichte

- 313 Aufgrund der frühen Erkenntnisse des Nutzens von grenzübergreifendem Warenhandel gab es bereits 50 Jahre vor dem Ersten Weltkrieg stark ausgebreiteten internationalen Handel. <sup>485</sup> Vergleicht man heute den Anteil des BIPs von Grossbritannien, der aus Handelsgeschäften erwirtschaftet wird, mit dem gleichen Anteil im Jahre 1913, ist letzterer nur leicht niedriger als der heutige. Der Aussenhandel brach jedoch zu Anfang des Ersten Weltkriegs im Jahre 1914 abrupt ein. <sup>486</sup>
- 314 Zum Wiederaufbau der während des Ersten Weltkriegs stark unter Mitleidenschaft gezogenen Ökonomie, wendeten in den 30er Jahren viele Staaten vermeintlich hilfreiche protektionistische Massnahmen an, <sup>487</sup> vor allem in Form hoher Einfuhrzölle. Erst die Weltwirtschaftskrise 1929, die durch eben diesen Protektionismus massgeblich verstärkt wurde, führte wieder zum Umdenken einiger Staaten. <sup>488</sup> Die USA, die sich in den kommenden Jahren immer wieder als treibende Kraft der Liberalisierung der

<sup>479</sup> VAN DEN BOSSCHE, 19.

<sup>480</sup> SMITH, 478 ff.

<sup>481</sup> HELPMAN, 20 ff.; TREBILCOCK, 2.

<sup>482</sup> RICARDO, 120 ff.

<sup>483</sup> TIETJE, *Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung*, Rz.9.

<sup>484</sup> Robra, 34.

<sup>485</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.17; VANGRASSTEK, 4.

<sup>486</sup> VAN DEN BOSSCHE, 5.

<sup>487</sup> Die protektionistischen Massnahmen können als «vermeintlich hilfreich» betitelt werden, da eine langfristige positive Wohlfahrtswirkung dieser ökonomisch nicht zu erklären ist; TIETJE, *Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung*, Rz.10 ff.

<sup>488</sup> GRINOLS/PERELLI, 235; YÜKSEL, 25.

Weltmärkte bewiesen, erstellte das sog. «Cordell Hull Program», das als früheste Form bilateraler Handelsabkommen, Handelspartnern Zollvorteile gewährte, soweit diese im Sinne der Reziprozität auch den USA geboten wurden.<sup>489</sup>

- 315 In den Folgejahren des Zweiten Weltkriegs waren es erneut die USA, die den Aufbau einer freiheitlichen, stabil organisierten Weltwirtschaftsordnung vorantrieben. Neben der, im Rahmen des Bretton-Woods-Ansatzes vorgesehenen Errichtung des Internationalen Währungsfonds (IMF) und der Weltbank, sollte daher auf Basis des Cordell Hull Programms eine Welthandelsorganisation, namentlich International Trade Organization (ITO), geschaffen werden.<sup>490</sup>
- 316 Um die Errichtung der ITO voranzutreiben, tagten Anfang 1948 über 50 UNO Länder in Havanna. Am 24. März 1948 unterzeichneten 53 Staaten die sog. Havanna Charta, die grundlegende Regeln bezüglich des Welthandels sowie die Absichtserklärung zur Gründung der ITO enthielt. Die Unterzeichnung erfolgte zunächst jedoch im Sinne einer Authentisierung, d.h. im Sinne der Öffnung des Vertrages zur Ratifizierung.<sup>491</sup> Obwohl die Havanna Charta weitgehend auf die Initiative der USA zurückging, kam sie schliesslich durch die Ablehnung des US-Kongresses zu Fall. Durch die Ablehnung der USA verzichteten auch alle weiteren Handelspartner auf die Gründung der ITO.<sup>492</sup>

c. GATT

- 317 Bereits vor der Havanna Konferenz und des folgenden Scheiterns der ITO, wurde innerhalb einer Londoner Vorkonferenz im Oktober 1947 eine grundlegende Zollordnung im Rahmen eines multilateralen Vertrages, namentlich General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) verabschiedet.<sup>493</sup> Aufgrund der Befähigung der US-Regierung zum eigenständigen Abschliessen multilateraler Verträge, konnte GATT auch von den USA unterzeichnet werden. Der Form des Vertragsprovisoriums lag ursprünglich jedoch die Absicht zugrunde, zu einem späteren Zeitpunkt diesen Handelsvertrag mit der ITO zusammenzufügen.<sup>494</sup> Da die Gründung der ITO Anfang der 50er Jahre jedoch scheiterte, verblieb GATT in der Folge weiterhin in seiner provisorischen Rechtsform als völkerrechtlicher Vertrag. GATT war demnach formell keine Organisation und hatte nicht den Status als Völkerrechtssubjekt.<sup>495</sup> Das ursprüngliche GATT, auch GATT 1947 genannt, bestand zunächst im Januar 1948 aus acht und folgend ab Februar 1949 aus 23 Staaten. Wesentliches Ziel des GATT 1947 war der substantielle Abbau der Zölle und anderer Handelsschranken sowie die Absicherung und Gestaltung freier, ungehinderter internationaler Handelsbeziehungen. Es beinhaltete daher fast ausschliesslich Regelungen zur Verringerung von Einfuhrzöllen.<sup>496</sup>
- 318 Die weitere Ausgestaltung und Fortentwicklung der Welthandelsordnung erfolgte in erster Linie in den sog. Handelsrunden. In der Zeit des GATT von 1948 bis 1995 gab es insgesamt acht Handelsrunden. Die ersten fünf Runden befassten sich hauptsächlich mit dem Abbau der Zölle und der Aufnahme neuer Vertragspartner. Die Weiterentwicklung der Regelungen zur Verhinderung andersartiger Handelshemmnisse begann in der sechsten Runde (Kennedy Runde) mit Regelungen bezüglich des Preisdumpings. In der siebten Runde (Tokio Runde) standen Zollpräferenzen zugunsten von

---

<sup>489</sup> SENTI, *Welthandelsorganisation*, 2.

<sup>490</sup> ROLLAND, 64.

<sup>491</sup> BEISE, 36 ff.

<sup>492</sup> KRENZLER, Rz.11.

<sup>493</sup> SENTI, *Welthandelsorganisation*, 8.

<sup>494</sup> SENTI, *WTO – Die heute geltende Welthandelsordnung*, 12.

<sup>495</sup> SENTI, *WTO – Die heute geltende Welthandelsordnung*, 13.

<sup>496</sup> VANGRASSTEK, 44.

Entwicklungsländern, sowie mehrere Zusatzabkommen über technische Handelshemmnisse, Subventionen etc. im Fokus. Diese Zusatzabkommen wurden zunächst als Anhang an GATT angefügt.<sup>497</sup>

d. Erichtung der heutigen WTO

- 319 Der ursprüngliche Plan, die Welthandelsordnung innerhalb einer Welthandelsorganisation umzusetzen, wurde erst in der achten Runde (Uruguay Runde) durch eine inhaltliche Neuausrichtung des GATT umgesetzt. Anstelle des provisorischen GATT Vertrages trat nun die Welthandelsorganisation (WTO) als vollwertige internationale Organisation mit eigenen Organen und ausdrücklicher eigenständiger Rechtspersönlichkeit.<sup>498</sup> Durch die Gründung der WTO ist eine institutionalisierte Verselbstständigung des Welthandelsrechts eingetreten.<sup>499</sup> Diese wurde durch das Übereinkommen zur Errichtung der WTO (ÜWTO) beschlossen. Alle Vertragspartner des GATT 1947 mussten dieser Organisation neu beitreten und nach dem «single-undertaking» Ansatz alle Abkommen unter dem ÜWTO annehmen.<sup>500</sup> Insofern unterscheidet sich die WTO massgeblich vom GATT 1947, dessen institutionelles Recht vertraglich unterentwickelt war und sich erst aufgrund späterer Praxis herausbildete.<sup>501</sup>
- 320 Auch inhaltlich wurde die Welthandelsordnung während der Uruguay Runde massgeblich weiterentwickelt. Auf den wachsenden internationalen Dienstleistungshandel wurde im Rahmen des General Agreement on Trade in Services (GATS) eingegangen. Regelungen bezüglich handelsrelevanter Rechte geistigen Eigentums wurde im sog. Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPS) aufgenommen. Das Regelungsspektrum des Welthandelsrecht hat sich damit seit dem ursprünglichen GATT 1947 massgeblich weiterentwickelt.<sup>502</sup>
- 321 Nach dem Beschluss trat die WTO in ihrer heutigen Form zum 1. Januar 1995 in Kraft.<sup>503</sup> Seit Juli 2016 sind 164 Mitgliedsstaaten Teil der WTO (Stand Januar 2020), die gemeinsam 98% des Welthandelsvolumens darstellen. Wie bereits zu Zeiten des GATT, sitzt das Sekretariat der WTO in Genf.<sup>504</sup>

## 2. Einordnung des Rechts der WTO

- 322 Das Recht der WTO sollte nicht isoliert betrachtet werden. Es ist einerseits in das Völkerrecht, andererseits im Verhältnis zum nationalen Recht einzuordnen. In diesem Unterkapitel erfolgt zunächst eine Abgrenzung des Rechts der WTO zu den Begriffen des Welthandelsrecht und des internationalen Wirtschaftsrechts. Daraufhin erfolgt die Einordnung in das Völkerrecht sowie nationale Gesetzgebungen, insbesondere die der USA.

a. Begriff des Welthandelsrecht und des internationalen Wirtschaftsrechts

- 323 Der Begriff des Welthandelsrecht meint in erster Linie die Übereinkommen der WTO-Rechtsordnung, kann i.w.S. allerdings auch andere regionale oder bilaterale Abkommen bzgl. Handelsfragen umfassen.<sup>505</sup> In der vorliegenden Arbeit wird Welthandelsrecht als Synonym für die Rechtsordnung der WTO verwendet.

<sup>497</sup> SENTI, *Welthandelsorganisation*, 11; PREEG, 123 ff.

<sup>498</sup> WORLD TRADE ORGANIZATION, *WTO at 20*, 11; VANGRASSTEK, 45.

<sup>499</sup> TIETJE, *Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung*, Rz.26; Art.II (1) ÜWTO [Scope of the WTO].

<sup>500</sup> KRENZLER, Rz.32; Art.II (2) ÜWTO.

<sup>501</sup> SCHÖBENER/HERBST/PERKAMS, 135.

<sup>502</sup> BEISE, 62 ff.; WORLD TRADE ORGANIZATION, *20 Years of the WTO*, 8.

<sup>503</sup> WORLD TRADE ORGANIZATION, *WTO in Brief*, 4.

<sup>504</sup> WORLD TRADE ORGANIZATION, *WTO in Brief*, 10.

<sup>505</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, 1 ff.; HOFMANN, *Internationales Wirtschaftsrecht*, 1.

- 324 Das Welthandelsrecht ist Teil des internationalen Wirtschaftsrechts. I.e.S. umfasst dieses nur die durch völkerrechtliche Verfahren erzeugten Normen und ist daher deckungsgleich mit dem Begriff des Wirtschaftsvölkerrechts.<sup>506</sup> I.w.S. beinhaltet es auch das einzelstaatliche Recht für grenzüberschreitenden Wirtschafts- und Handelsverkehr.<sup>507</sup>
- b. Einordnung in das Völkerrecht
- i. *Welthandelsrecht als völkerrechtlicher Vertrag*
- 325 Wie bereits erläutert, ist das Welthandelsrecht Teil des Wirtschaftsvölkerrecht. Zum Wirtschaftsvölkerrecht bzw. dem internationalen Wirtschaftsrecht i.e.S. gehören auch die Kernbereiche der internationalen Investitionen und des Währungs- und Finanzverkehrs.<sup>508</sup>
- 326 Das Wirtschaftsvölkerrecht ist ein Teilbereich des Völkerrechts und knüpft daher an die völkerrechtliche Rechtsquellenlehre an.<sup>509</sup> Das Völkerrecht ist eine überstaatliche Rechtsordnung, durch die Beziehungen zwischen Völkerrechtssubjekten geregelt werden. Quellen des Völkerrechts sind nach Art.38 Abs.1 IGH völkerrechtliche Verträge (lit.a), Völkergewohnheitsrecht (lit.b) und allgemeine Rechtsgrundsätze (lit.c).<sup>510</sup>
- 327 Wirtschaftsvölkerrechtliche Normen finden sich fast ausschliesslich in völkerrechtlichen Verträgen. Völkerrechtliche Verträge stellen bilaterale oder multilaterale Willenseinigungen zwischen Völkerrechtssubjekten, mit dem Ziel das Verhältnis zwischen den beteiligten Parteien zu regeln, dar.<sup>511</sup> Die Rechtsvorschriften völkerrechtlicher Verträge sind im «Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge» (WVK) vom 23.Mai 1969 kodifiziert.<sup>512</sup>
- 328 Es wird darüber hinaus über eine Konstitutionalisierung des Welthandelsrechts diskutiert. Die WTO hat durch ihre umfassende Rechtsordnung und Mitgliederstärke in mancher Hinsicht den Status einer übergeordneten Rechtsordnung mit Regelungsinhalten, die als Staatsgemeinschaftsinteresse bezeichnet werden können, erreicht.<sup>513</sup>
- ii. *Status als Völkerrechtssubjekt*
- 329 Internationale Organisationen sind nach dem zweiten Weltkrieg ein wichtiger Bestandteil der Völkerrechtsordnung geworden. Prinzipiell existiert kein geschlossenes Recht internationaler Wirtschaftsorganisationen. Vielmehr ergibt sich das Recht i.d.R. konkret aus dem Gründungsvertrag der Organisation, im Falle der WTO dem ÜWTO, der der Organisation den Status als Völkerrechtssubjekt zusprechen kann.<sup>514</sup>
- 330 Als Völkerrechtssubjekte sind die Organisationen im Vertragsrecht durch die «Wiener Konvention über das Recht der Verträge zwischen Staaten und Internationalen Organisationen oder zwischen

---

<sup>506</sup> HOFMANN, *Kolloquium Völkerrecht*, 1.

<sup>507</sup> SCHÖBENER/HERBST/PERKAMS, 14.

<sup>508</sup> HOFMANN, *Kolloquium Völkerrecht*, 2.

<sup>509</sup> Das Recht der WTO als völkerrechtliche Teilordnung wurde auch vom AB in *US – Gasoline* bestätigt. AB Report, *US – Gasoline*, 17; s.a. AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 10 f.; AB Report, *India – Patents*, Rz.46.

<sup>510</sup> SCHIEDERMAIR, 1807; SCHÖBENER/HERBST/PERKAMS, 47.

<sup>511</sup> SCHÖBENER/HERBST/PERKAMS, 48.

<sup>512</sup> BAUMGARTNER et al., 129.

<sup>513</sup> Siehe dazu e.g. TIETJE, *Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung*, Rz.24 ff.; TIETJE, CHRISTIAN/NOWROT, KARSTEN, *Verfassungsrechtliche Dimensionen des Internationalen Wirtschaftsrechts*, Stuttgart 2006; VON BOGDANDY, ARMIN, *Verfassungsrechtliche Dimensionen der Welthandelsorganisation*, *Kritische Justiz* 2001, 264 ff.

<sup>514</sup> BEISE, 157.

Internationalen Organisationen» vom 21.2.1986 den Staaten in weiten Teilen gleichgestellt. Sie genießen Privilegien und Immunitäten und besitzen das aktive und passive Gesellschaftsrecht.<sup>515</sup>

331 Die Rechtspersönlichkeit der WTO als Völkerrechtssubjekt ergibt sich aus Art.VIII ÜWTO [Status of the WTO]. Die WTO erhält danach Rechtspersönlichkeit, wobei die WTO-Mitgliedsstaaten ihr die nötigen Rechte und Pflichten sowie Immunitäten zusprechen müssen, die zur Ausführung ihrer Funktionen notwendig sind.<sup>516</sup>

332 Die WTO ist allerdings nur partielles Völkerrechtssubjekt, da ihre Persönlichkeit funktionell auf die zugewiesenen Kompetenzen beschränkt ist. Sie ist ausserdem nur partikuläres Völkerrechtssubjekt, weil ihre Rechtspersönlichkeit zunächst nur für die eigenen Mitgliedsstaaten gilt.<sup>517</sup>

c. Verhältnis zum nationalen Recht

333 Zwischen WTO-Recht und innerstaatlichem Recht besteht ein wechselseitiges Verhältnis. Einerseits geht es um die Stellung des nationalen Rechts im WTO-Recht, andererseits um die Umsetzung des WTO-Rechts im nationalen Recht.

i. Nationales Recht im WTO-Recht

334 Im Grundsatz sind die Abkommen der WTO nach Art.II Abs.2 ÜWTO [Scope of the WTO] für alle Mitglieder verbindlich. Nach Art.XVI Abs.4 ÜWTO [Miscellaneous Provisions] haben Mitglieder die Konformität ihrer Gesetze, Regelungen und Verwaltungsverfahren mit den in den Anhängen enthaltenen materiellen Verpflichtungen sicherzustellen.<sup>518</sup>

335 Nationalem Recht kommt dabei im Grundsatz keine besondere Stellung zu. Nach Art.27 Abs.2 WKV [Innerstaatliches Recht und Einhaltung von Verträgen] können sich Vertragsparteien internationaler Verträge nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen.<sup>519</sup>

ii. WTO-Recht im nationalem Recht

336 Art.XVI Abs.4 ÜWTO verpflichtet die WTO-Mitgliedsstaaten zu Sicherstellung der Konformität ihrer Gesetze mit den Abkommen der WTO. Das ÜWTO enthält darüber hinaus allerdings keine Regelung über dessen genauen Effekt auf die nationale Rechtsordnung. Daher ist jedes Mitglied zwar verpflichtet, die eingegangenen Verpflichtungen in vollem Umfang zu erfüllen, doch steht es ihm frei, die zur Erreichung dieses Ziels geeigneten rechtlichen Mittel in seinem innerstaatlichen Rechtssystem zu bestimmen.<sup>520</sup>

337 Ein Mitgliedsstaat kann daher frei entscheiden, ob das Recht der WTO direkten Effekt auf das nationale Recht hat. Hat das Recht der WTO direkten Effekt auf das nationale Recht, könnte die Rechtsgültigkeit einer Bestimmung des nationalen Rechts, die potenziell mit dem WTO-Recht unvereinbar ist, vor nationalen Gerichten angefochten werden.<sup>521</sup>

<sup>515</sup> BEISE, 162; PERNICE, 2 ff.

<sup>516</sup> Art.VIII:2 & VIII:3 ÜWTO; TIETJE, *Die institutionelle Ordnung der WTO*, Rz.9 ff.; VAN DEN BOSSCHE, 157.

<sup>517</sup> BEISE, 162.

<sup>518</sup> BHAGIRATH, 50.

<sup>519</sup> MATSUSHITA et al., 31; Es erfolgt hier die Anwendung des WKV, da das WTO-Recht nach Art.3 (2) DSU zur Normenauslegung das WKV anwendet (siehe Ausführung in Kapitel 8, Rz.395 ff.). Das WKV kann daher angewendet werden, obwohl die WTO selbst, als auch einige Mitgliedsstaaten der WTO, nicht Vertragspartei des WKV sind.

<sup>520</sup> PRIEBß/BERRISCH, Rz.20; VAN DEN BOSSCHE, 74.

<sup>521</sup> VAN DEN BOSSCHE, 72.

iii. *Umsetzung im nationalen Recht der USA*

- 338 Ein völkerrechtlicher Vertrag kann nach nationalem US-Recht zunächst entweder als Vertrag («Treaty») oder als Exekutivabkommen («Executive Agreement») abgeschlossen werden. Im Unterschied zu Treaties müssen Executive Agreements nicht durch den Senat ratifiziert werden, sondern können vom Präsident selbstständig abgeschlossen werden. Handelsabkommen werden nahezu immer als Exekutivabkommen abgeschlossen, so auch die ÜWTO.<sup>522</sup>
- 339 Völkerrechtliche Verträge konstituieren nach Art.VI der US-Verfassung «Supreme Law», d.h. sie sind gleichbedeutend mit nationalem US-Recht. Das US-Recht unterscheidet darüber hinaus aber zwischen selbstausführenden, i.e. unmittelbar von US-Gerichten anwendbaren, und nicht-selbstausführenden Vereinbarungen. Die USA hat somit ein System der Anwendung völkerrechtlicher Verträge, das partiell dualistisch, zumindest aber nicht vollständig monistisch ist.<sup>523</sup> Sowohl Treaties als auch Executive Agreements können entweder selbstausführend oder nicht-selbstausführend sein, die jeweilige Wirkung richtet sich grundsätzlich nach dem Inhalt der Vereinbarung.<sup>524</sup>
- 340 Im Falle des ÜWTO erfolgte die innerstaatliche Umsetzung jedoch durch den Uruguay Rounds Agreement Act (URAA), der auch die Stellung der WTO-Abkommen in der US-Rechtsordnung sowie Fragen ihrer unmittelbaren Anwendbarkeit regelt. Nach Sec.102 (a) (1) URAA [Relationship of the Agreements to United States Law and State Law] hat keine Regelung des ÜWTO Effekt, falls sie inkonsistent mit nationalem US-Recht ist. Darüber hinaus kann nach Sec.102 (c) (1) kein privater Kläger, nur die US-Regierung selbst, direkt Rechte unter einem WTO-Abkommen vor einem US-Gericht geltend machen. Aus Sec.102 URAA ergibt sich daher, dass das Recht der WTO keinen direkten Effekt auf US-Recht hat. Der Internationale Handelsgerichtshof der USA ist darüber hinaus zu dem Schluss gekommen, dass die WTO-Streitschlichtungsberichte keine verbindliche Wirkung für US-Gerichte haben.<sup>525</sup>
- 341 Da weder die WTO-Vereinbarungen noch die Entscheidungen von Streitschlichtungsverfahren das bestehende US-Recht direkt beeinflussen können, folgt daraus, dass ein vom Kongress nach dem WTO-Abkommen und dem URAA verabschiedetes Gesetz im innerstaatlichen Recht und vor US-Gerichten in vollem Umfang wirksam wird, selbst wenn es einen Konflikt zwischen diesen Gesetzen und einem WTO-Abkommen gibt. Es liegt in der Verantwortung des Kongresses und des Präsidenten, die Konformität zwischen dem US-Recht und dem WTO-Recht sicherzustellen.<sup>526</sup>

### 3. Formelles Recht der WTO

- 342 Die World Trade Organization trat in ihrer heutigen Form zum 1.Januar 1995 in Kraft.<sup>527</sup> Die WTO-Rechtsordnung stellt sich als institutioneller und materiellrechtlicher Rahmen des internationalen Handelssystems dar.<sup>528</sup> Sie unterwirft Weltwirtschaftsbeziehungen einer rechtlichen Ordnung. Rechtsordnungen weisen regelmässig formelle und materielle Elemente auf, so auch die WTO. Während die formellen Elemente den institutionellen Rahmen der WTO bestimmen, definieren die materiellen Elemente die Rechte und Pflichten der Mitgliedsstaaten.<sup>529</sup>

<sup>522</sup> MATSUSHITA et al., 43 f.

<sup>523</sup> BRAND, 560 ff.

<sup>524</sup> MATSUSHITA et al., 44.

<sup>525</sup> KEARNS/OHLHOFF, 2 ff.

<sup>526</sup> MATSUSHITA et al., 45.

<sup>527</sup> COLLINS, 1.

<sup>528</sup> TIETJE, *Grundlagen und Perspektiven der WTO-Rechtsordnung*, Rz.8.

<sup>529</sup> GÖTTSCHE, 54 f.

- 343 Die zentrale Rechtsquelle der WTO ist das während der Uruguay Runde abgeschlossene ÜWTO, das aus multilateralen und plurilateralen Abkommen besteht. Die multilateralen Abkommen sind für alle WTO-Mitglieder verpflichtend – ohne deren Ratifizierung kann ein Staat die WTO-Mitgliedschaft nicht erreichen.<sup>530</sup> Die plurilateralen Abkommen binden hingegen nur die ratifizierungswilligen WTO-Mitglieder – auch ohne deren Ratifizierung ist die Erlangung einer vollen WTO-Mitgliedschaft möglich.<sup>531</sup>
- 344 Strukturell besteht das ÜWTO aus einem Grundabkommen von 16 Artikeln und 4 Anhängen. Das ÜWTO selbst definiert die Errichtung der WTO.<sup>532</sup> Die Anhänge sind gemäss Art.II Abs.2 ÜWTO [Scope of the WTO] integrale Bestandteile des ÜWTO – ihnen kommt (mit Ausnahme von Anhang 4)<sup>533</sup> die gleiche Bedeutung wie dem ÜWTO selbst zu. Anhang 1 besteht selbst wiederum aus 3 Bestandteilen: Anhang 1A enthält das GATT sowie 12 Zusatzabkommen für den Warenhandel. Anhang 1B enthält das GATS, Anhang 1C das TRIPS. Anhang 2 enthält die Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Schlichtung von Streitigkeiten («Dispute Settlement Understanding», DSU). Anhang 3 bildet der Mechanismus zur Überprüfung der Handelspolitik («Trade Policy Review Mechanism», TPRM). Bei den bis anhin genannten Abkommen handelt es sich um die multilateralen Vereinbarungen. Die plurilateralen Abkommen über den Handel mit zivilen Luftfahrzeugen und über das öffentliche Beschaffungswesen befinden sich in Anhang 4.<sup>534</sup>
- 345 Das formelle Recht der WTO wird im ÜWTO selbst, sowie in Anhang 2 (DSU) und 3 (TPRM) geführt. Es folgt eine Einführung in die Funktionen und Ziele der WTO sowie die Organe und Beschlussfassung nach dem ÜWTO. Darüber hinaus wird der Prozess von Streitschlichtungsverfahren nach DSU erläutert.
- a. Funktionen & Ziele
- 346 Die Funktionen und Ziele der WTO sind dem ÜWTO zu entnehmen. Die übergeordneten Ziele der WTO sind nach der Präambel des ÜWTO die Steigerung des Lebensstandards, das Erreichen von Vollbeschäftigung, steigende reale Einkommen sowie die Expansion der Produktion. Diese ökonomischen Ziele sollen konkret durch das Abschliessen von Freihandelsabkommen zur Liberalisierung des Welthandels durch Senkung bzw. Abschaffung von Zöllen und anderen Handelshemmnissen erreicht werden.<sup>535</sup>
- 347 Neben der Zielsetzung in der Präambel des ÜWTO, sind der WTO in Art.3 ÜWTO [Functions of the WTO] explizit fünf Funktionen zugesprochen, für die sie als Institution in Form ihrer Organe zuständig ist. Diese umfassen die Implementierung und Administration der WTO-Abkommen, die Funktion als Forum für Handelsrechtsverhandlungen, die Streitschlichtung, die fortlaufende Überprüfung von Handelspolitiken sowie die Kooperation mit IMF und Weltbank.
- b. Organe und Beschlussfassung
- 348 Auch die Organstruktur sowie die Beschlussfassung sind dem ÜWTO selbst zu entnehmen. Die WTO hat die organisatorische Grundstruktur des GATT 1947 übernommen und diese im Hinblick auf neue Vertragsinhalte erweitert.<sup>536</sup> Im Grundsatz hat jeder WTO-Mitgliedsstaat Einsitz in alle Komitees der WTO. Die Ministerkonferenz («Ministerial Conference») aus Art.IV Abs.1 ÜWTO [Structure of the WTO]

<sup>530</sup> Art.II (2) ÜWTO; SENTI, *Welthandelsorganisation*, 15.

<sup>531</sup> Art.II (2) ÜWTO; SENTI, *Welthandelsorganisation*, 15.

<sup>532</sup> Art.I ÜWTO [Establishment of the Organization].

<sup>533</sup> Art.II (3) ÜWTO.

<sup>534</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.105 ff.; JACKSON/CHARNOVITZ, 391 f.; KRENZLER, Rz.34.

<sup>535</sup> Präambel ÜWTO; BOHNE, 47.

<sup>536</sup> SENTI, *Welthandelsorganisation*, 21.

ist das höchste Organ der WTO und besteht aus Vertretern der WTO-Mitglieder, die sich mindestens im Abstand von 2 Jahren treffen. Sie besitzt eine abkommensübergreifende Entscheidungskompetenz.<sup>537</sup>

349 Der Allgemeine Rat («General Council») nach Art.IV Abs.2 ÜWTO ist für anfallende Arbeiten zwischen den Treffen der Ministerkonferenz zuständig. Er setzt sich aus Repräsentanten der einzelnen WTO-Mitgliedsstaaten zusammen und berichtet der Ministerkonferenz.<sup>538</sup> Tagt der Allgemeine Rat bezüglich Streitschlichtungsverfahren (Dispute Settlement) bezeichnet er sich auch als Dispute Settlement Body. Werden nationale Handelspolitiken ausserhalb eines Streitschlichtungsverfahrens überprüft, tritt er als Trade Policy Review Body auf.<sup>539</sup>

350 Dem Allgemeinen Rat unterstehen gemäss Art.IV Abs.5 ÜWTO drei weitere Räte, die sich jeweils mit einem Bereich des Handels beschäftigen: Goods Council, Services Council und TRIPS Council.<sup>540</sup> Die Aufgabe dieser Räte ist die Bearbeitung von Sachfragen bezüglich GATT, GATS und TRIPS. Darüber hinaus unterstehen dem Allgemeinen Rat eine Reihe weiterer Ausschüsse, Verhandlungs- und Arbeitsgruppen, die jeweils auf bestimmte Themen des Welthandels spezialisiert sind.<sup>541</sup>

351 Der Generaldirektor ist der Vorsitzende des Sekretariats der WTO.<sup>542</sup> Er trägt die Verantwortung für die Ausführung der Beschlüsse der Ministerkonferenz und des General Councils.<sup>543</sup> Die Aufgabe des Sekretariats liegt in der administrativen Vorbereitung und Durchführung von Verhandlungen zwischen WTO-Mitgliedern, der Beratung der Handelspartner (vor allem der Entwicklungsländer), der Analyse und Darstellung der Welthandelsentwicklung sowie der Organisation von Streitschlichtungsverfahren.<sup>544</sup> Das Sekretariat wird gemeinsam durch die Mitgliedsstaaten finanziert.<sup>545</sup>

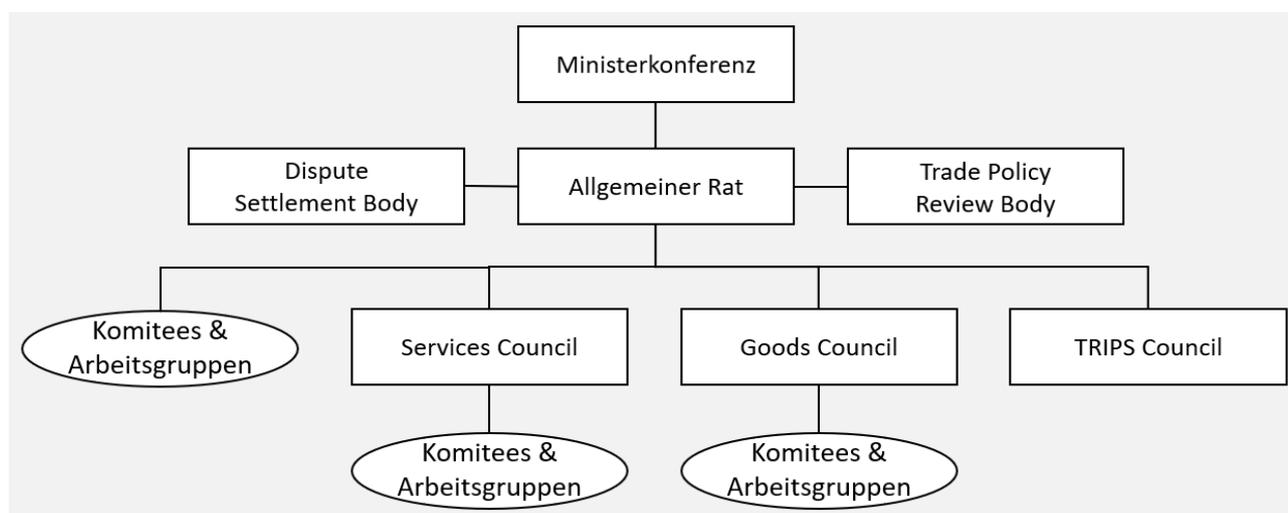


Abbildung 14: Organstruktur der WTO<sup>546</sup>

352 Die Beschlussfassung der WTO ist in Art.IX ÜWTO [Decision-Making] geregelt. Zur Beschlussfassung in der Ministerkonferenz erhält jeder Mitgliedsstaat eine Stimme. Grundsätzlich werden die

<sup>537</sup> MARCEAU, 71.

<sup>538</sup> BHAGIRATH, 432.

<sup>539</sup> TIETJE, *Die institutionelle Ordnung der WTO*, Rz.23; WTO, *Understanding the WTO*, 102.

<sup>540</sup> BHAGIRATH, 432.

<sup>541</sup> Art.IV (6) & (7) ÜWTO; WTO, *Understanding the WTO*, 102.

<sup>542</sup> Art.VI ÜWTO [The Secretariat].

<sup>543</sup> COLLINS, 20.

<sup>544</sup> TIETJE, *Die institutionelle Ordnung der WTO*, Rz.35.

<sup>545</sup> Art.VII (4) ÜWTO [Budget and Contributions].

<sup>546</sup> In Anlehnung an WTO, *Understanding the WTO*, 103.

Stimmerfordernisse nach Art des Beschlusses unterschieden. In der Praxis werden allerdings alle Beschlüsse der Ministerkonferenz im Konsens getroffen. Diese Praxis wurde in Art.IX Abs.1 ÜWTO als «übliche Praxis der Beschlussfassung» festgehalten.<sup>547</sup> Konsens ist danach vorhanden, wenn kein anwesendes Mitglied formell Einspruch erhebt.<sup>548</sup>

c. Dispute Settlement und Rechtsdurchsetzung

353 Die WTO stellt durch ihre Abkommen nicht nur Regeln für den Welthandel auf, sondern bietet auch selbst das Framework zur Lösung möglicher Streitigkeiten.<sup>549</sup> Problematisch sind aber die begrenzten Durchsetzungsmöglichkeiten der Entscheidungen dieser Streitschlichtungsverfahren.<sup>550</sup> Die Regelungen bezüglich des Streitschlichtungsverfahrens sind dem DSU zu entnehmen.

i. *Das Streitschlichtungsverfahren der WTO*

354 Das Streitschlichtungsverfahren der WTO ist ein entscheidender Faktor für die fortschreitende Liberalisierung des Welthandels.<sup>551</sup> Vor Zeiten des GATT 1947 wurde auf protektionistische Massnahmen eines Handelsstaates generell mit eigenen protektionistischen Massnahmen reagiert.<sup>552</sup> Obwohl das GATT 1947 nach der Tokio Runde bereits ein formelles Verfahren zur Streitschlichtung enthielt,<sup>553</sup> wurden Streitigkeiten teilweise weiterhin durch unilaterale Gegenmassnahmen geregelt.<sup>554</sup>

355 Während der Uruguay Runde wurde das Streitschlichtungsverfahren weiter formalisiert und verbessert. Neu waren WTO-Mitglieder nach Art.22 DSU [Strengthening of the Multilateral System] nun dazu verpflichtet, bei Uneinigkeiten über Verstösse gegen WTO-Abkommen, den formellen Streitschlichtungsmechanismus zu verwenden. An einem Streitschlichtungsverfahren sind der DSB, einzelne Panels sowie der, in der Uruguay Runde als neue Instanz gegründete,<sup>555</sup> sog. Appellate Body (AB) beteiligt.<sup>556</sup>

356 Die grundlegende Voraussetzung für eine Beschwerde im WTO-Streitschlichtungsverfahren ist die Annullierung oder Beeinträchtigung («nullification or impairment») von in den Abkommen zugesprochenen Begünstigungen eines Mitgliedsstaates. Allerdings hat sich bereits zu Beginn der Sechziger durchgesetzt, dass ein Verstoss gegen die Abkommen prima facie diese Wirkung hat, i.e. liegt ein Verstoss gegen Regelungen aus den WTO-Abkommen vor, wird die Beeinträchtigung von zugesprochenen Begünstigungen angenommen. Diese Praxis wurde während der Uruguay Runde in Art.3 Abs.8 DSU kodifiziert.<sup>557</sup>

357 Darüber hinaus ist die Jurisdiktion des DSB bzw. der DS-Panels und des AB zu beachten. Zunächst ist die Jurisdiktion der DS-Panels und des AB auf Streite zwischen WTO-Mitgliedsstaaten bezüglich der Regelungen in den Abkommen der WTO (Anhang 1, 2 und 3) beschränkt, d.h. nur bei Streitigkeiten bezüglich dieser Abkommen kann ein WTO-Streitschlichtungsverfahren nach DSU eröffnet werden.<sup>558</sup>

<sup>547</sup> NARLIKAR, 44; JACKSON/CHARNOVITZ, 393.

<sup>548</sup> BABU, *Decision-Making in the WTO*, 491.

<sup>549</sup> BOHNE, 54.

<sup>550</sup> BELLO, 416.

<sup>551</sup> ELSIG/PAUWELY/BERNAUER, 485.

<sup>552</sup> BOHNE, 54.

<sup>553</sup> SHAFFER/ELSIG/PUIG, 3.

<sup>554</sup> ELSIG/PAUWELY/BERNAUER, 487; SHAFFER/ELSIG/PUIG, 4.

<sup>555</sup> OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*, Rz.9.

<sup>556</sup> MATSUSHITA, *The Dispute Settlement Mechanism*, 510.

<sup>557</sup> OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*, Rz.11.

<sup>558</sup> Art.1 (1) DSU [Coverage and Application]; Art.7 DSU [Terms of Reference of Panels]; Art.17 Abs.6 DSU [Appellate Review]; VAN DAMME, *Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation*, 299 f.

- Die primäre Rechtsquelle der Streitschlichtungsverfahren ist daher das materielle Recht der WTO.<sup>559</sup> Es ist darüber hinaus zu betonen, dass die Legislation von WTO-Recht weder in der Jurisdiktion von DS-Panels noch in der des AB liegt. Vielmehr sind DS-Panels und AB innerhalb der Streitschlichtungsverfahren darauf beschränkt, das bestehende Welthandelsrecht anzuwenden und zu interpretieren.<sup>560</sup>
- 358 Das DSU betont in Art.3 Abs.7 die Erwünschtheit, Uneinigkeiten im Rahmen bilateraler Konsultation zu lösen.<sup>561</sup> Ist ein WTO-Mitglied der Auffassung ein anderes Mitglied habe gegen ein Abkommen der WTO verstossen, ist daher zunächst eine Konsultation zwischen den beiden Parteien einzurichten.<sup>562</sup>
- 359 Kommt es zwischen den Parteien innerhalb von 60 Tagen zu keiner einvernehmlichen Lösung, kann die klagende Partei nach Art.4 Abs.7 DSU die Einrichtung eines Panels durch den DSB fordern. Der Panelprozess der Untersuchung von WTO-Streitigkeiten ist quasi-gerichtlich.<sup>563</sup> Das Panel besteht aus drei Personen, die nicht aus den in den Streitfall involvierten Parteien stammen dürfen.<sup>564</sup>
- 360 Zunächst hinterlegt jede Partei eine schriftliche Stellungnahme zu Händen des Panels und der Gegenpartei.<sup>565</sup> Nach Studium der Berichte und Anhörung der mündlichen Stellungnahmen verfasst das Panel einen Zwischenbericht. In diesem erfolgt eine Einschätzung des Sachverhalts inkl. aller relevanten Fakten.<sup>566</sup> Trifft während einer fallabhängig vorgegebenen Frist keine Stellungnahme zum Zwischenbericht ein, wird dieser zum Schlussbericht des Panels.<sup>567</sup> Der Panelbericht ist soweit nicht verbindlich, es handelt sich lediglich um eine Empfehlung zu Händen des DSB. Der Schlussbericht des Panels kann vom DSB aber nur in negativem Konsens abgelehnt werden, d.h. er gilt als übernommen, sofern der DSB nicht innerhalb von 60 Tagen einstimmig ablehnt.<sup>568</sup>
- 361 Ist eine der Streitparteien nicht mit der Entscheidungen des Panels einverstanden, hat sie nach Art.16 Abs.4 DSU die Möglichkeit vor der Übernahme durch den DSB, im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens, Rekurs einzulegen. Dies ist inzwischen eher die Regel als die Ausnahme.<sup>569</sup> Das Gesuch zum Rekurs richtet sich an das ständige Berufungsgremium AB.<sup>570</sup> Der AB ist ein permanentes Gremium, das aus 7 Mitgliedern besteht, die hohe Expertise in juristischen Fragestellungen gezeigt haben.<sup>571</sup> Die Revision des AB ist nach Art.17 Abs.6 DSU ausschliesslich auf Rechtsfragen («legal issues»), z.B. die Interpretation von Abkommen der WTO, beschränkt. Es werden also keine weiteren ökonomischen Beweise oder neue Streitpunkte eröffnet.<sup>572</sup> Der AB hat nun innert 60 Tagen eine Empfehlung an den DSB einzureichen. Der DSB hat erneut die Möglichkeit, den Bericht durch negativen Konsens abzulehnen.<sup>573</sup> Die vergangenen Entscheidungen der Panels wurden nur selten vom AB verändert, jedoch wurden häufig massgebliche Schwächen in der Auslegung der WTO-Abkommen festgestellt.<sup>574</sup>

---

<sup>559</sup> Vgl. Rz.381 f.

<sup>560</sup> VAN DAMME, *Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation*, 301.

<sup>561</sup> ELSIG/PAUWELY/BERNAUER, 486.

<sup>562</sup> Art.XXII GATT 1947 [Consultation] i.V.m. Art.3 (1) DSU; Art.4 DSU [Consultations]; MATSUSHITA, *The Dispute Settlement Mechanism*, 510.

<sup>563</sup> STOIBER, 37.

<sup>564</sup> Art.8 DSU [Composition of Panels].

<sup>565</sup> Art.12 (6) DSU [Panel Procedures].

<sup>566</sup> Art.11 DSU [Function of Panels]; BARTELS, 43 ff.

<sup>567</sup> Art.15 DSU [Interim Review Stage].

<sup>568</sup> Art.16 DSU [Adoption of Panel Reports].

<sup>569</sup> HUDEC, 28.

<sup>570</sup> Art.17 DSU [Appellate Review]; STOIBER, 109.

<sup>571</sup> Art.17 (1) – (3) DSU.

<sup>572</sup> SHAFFER/ELSIG/PUIG, 8.

<sup>573</sup> Art.17 Abs.14 DSU; MATSUSHITA, *The Dispute Settlement Mechanism*, 511.

<sup>574</sup> HUDEC, 29.

ii. *Rechtsdurchsetzung von DS-Empfehlungen*

- 362 Ein vom DSB übernommener Panel- bzw. AB-Bericht stellt eine verbindliche Entscheidung dar, die von den Streitparteien vorbehaltlos akzeptiert werden muss. Es liegt allerdings nicht in der Jurisdiktion des DSB zu entscheiden, wie die Entscheidungen national umzusetzen sind. Vielmehr ist dies, im Sinne der Souveränität, den Mitgliedsstaaten selbst überlassen.<sup>575</sup>
- 363 Gemäss Art.21 Abs.3 DSU [Surveillance of Implementation of Recommendations and Rulings] müssen Mitglieder, deren Massnahmen vom DSB als unzulässig erklärt wurden, den DSB über ihre Absichten hinsichtlich der Umsetzung der Entscheidung informieren. Die Massnahmen müssen innerhalb eines angemessenen Zeitraums in Einklang mit den WTO-Abkommen gebracht werden.<sup>576</sup> Eine Entschädigung für die geschädigte Partei ist grundsätzlich zunächst nicht vorgesehen.<sup>577</sup>
- 364 Kommt ein WTO-Mitglied der Verpflichtung zur Behebung der Inkonsistenz mit WTO-Abkommen nicht nach, können nach Art.22 DSU [Compensation and the Suspension of Concessions] zwei «second-best» Möglichkeiten greifen. Die beteiligten Parteien können sich demnach bilateral auf eine Kompensation für die entstandenen Schäden einigen. Alternativ kann der DSB der geschädigten Partei Vergeltungsmassnahmen («retaliation measures»), i.e. die Aussetzung von Verpflichtungen gegenüber der anderen Partei, genehmigen.<sup>578</sup>
- 365 Die «second-best» Möglichkeiten werden stellenweise kritisiert, da sie mitunter als faktisch gleichwertige Alternativen interpretiert werden und daher prinzipiell die Abweichung von WTO-Verpflichtungen erlauben – die WTO sei daher auf das freiwillige Einverständnis des Mitgliedsstaates angewiesen.<sup>579</sup> Darüber hinaus wird die fehlende Entschädigung bei Inkonsistenz mit WTO-Abkommen kritisiert, da dies ungestrafte kurzzeitige Verstösse ermöglicht.<sup>580</sup>

## 4. Materielles Recht der WTO

- 366 Das materielle Recht der WTO wird im GATT inkl. dessen 12 Zusatzabkommen, im GATS und im TRIPS geführt, die auch als «3 Säulen des Welthandelsrechts» bezeichnet werden. Es folgt ein Überblick über die Abkommen GATT, GATS und TRIPS.

## a. GATT

- 367 Das GATT 1994 beinhaltet die allgemeinen Grundsätze des Freihandels und die Regeln bezüglich des internationalen Warenhandels.<sup>581</sup> GATT 1994 ist strukturell kein klassischer eigenständiger Vertrag. Das eigentliche Dokument des GATT 1994 stellt nur eine Einleitung mit drei Ziffern dar, in denen es auf andere Dokumente verweist.<sup>582</sup> Hauptbestandteil sind nach Ziff.1 (a) die Normen des GATT 1947. Der Verweis auf das bestehende GATT 1947 wurde primär gewählt um den Verhandlungsaufwand eines neuen GATT zu minimieren.<sup>583</sup> Art.II Abs.4 ÜWTO weist allerdings darauf hin, dass GATT 1994 und GATT 1947 trotzdem rechtlich unterschiedlich sind.

---

<sup>575</sup> VAN DAMME, *Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation*, 301.

<sup>576</sup> MATSUSHITA et al., 111 f.

<sup>577</sup> BRONCKERS/BATETENS, 76 f.

<sup>578</sup> MATSUSHITA, *The Dispute Settlement Mechanism*, 511; BRONCKERS/BATETENS, 77.

<sup>579</sup> BELLO, 416 f.; SYKES, 560 ff.; s.a. HOEKMAN; JACKSON, *International Law Status of WTO Dispute Settlement Reports*; JACKSON, *The WTO Dispute Settlement Understanding*; TIETJE, *A Comment*.

<sup>580</sup> MATSUSHITA et al., 152.

<sup>581</sup> WIMMER/MÜLLER, 67.

<sup>582</sup> BERRISCH, Rz.3.

<sup>583</sup> VAN DEN BOSSCHE, 45.

- 368 Darüber hinaus sind nach Ziff.1 (b) der Einleitung des GATT 1994 insbesondere Protokolle und Bestätigungen von Zollzugeständnissen, Beitrittsprotokolle sowie Beschlüsse über Befreiungen gemäss Art.XXV Abs.5 GATT 1947 [Joint Action by the Contracting Parties], die bei der Gründung der WTO noch in Kraft waren, Bestandteile des GATT 1994. Nach Ziff.1 (c) und (d) sind ausserdem das Marrakesch Protokoll sowie Auslegungsvereinbarungen materieller Bestandteil des GATT.
- 369 Die bedeutendste Form der Handelshemmnisse für den Warenhandel sind die tarifären Beschränkungen, insbesondere die direkten Importzölle. Es scheint daher zunächst kontraintuitiv, dass diese nicht im Mittelpunkt der Verbote des GATT stehen. Dieser Umstand ergibt sich allerdings aus dem Prinzip der Transparenz in der WTO: Während tarifäre Handelshemmnisse übersichtlich sind, stellen nicht-tarifäre Handelshemmnisse deutlich intransparentere Formen der Verzerrung des Freihandels dar. Ziel des GATT ist es daher, nicht-tarifäre Beschränkungen gänzlich zu verhindern, während tarifäre Beschränkungen in geregelter Masse erlaubt sind. Es wird dabei auch vom sog. Tariffs-Only Prinzip gesprochen.<sup>584</sup> Die Sätze der Importzölle wurden im GATT transparent mittels Listen, die die für jede Warenklasse erlaubten Zollsätze festlegen, geregelt.<sup>585</sup>
- 370 Zusätzlich zum GATT 1994 enthält Anhang 1A der ÜWTO eine Reihe von multilateralen Abkommen über den Warenhandel. Diese Abkommen beziehen sich entweder auf eine bestimmte Warenklasse oder auf eine bestimmte Art der Handelshemmnisse.<sup>586</sup> Sie enthalten meist genauere Regelungen zu Bereichen, die bereits im GATT selbst aufgenommen sind.<sup>587</sup>

b. GATS

- 371 Nach Verabschiedung des GATT 1947 entwickelte sich vermehrt der internationale Handel von Dienstleistungen.<sup>588</sup> Während der Uruguay Runde wurde daher das GATS verabschiedet, das erstmals den internationalen Handel von Dienstleistungen regelte.<sup>589</sup> Die Dienstleistungen werden als Geltungsbereich in Art.I Abs.1 GATS [Scope and Definition] festgehalten. Weder das GATT, noch das GATS definieren jedoch den Begriff der «Ware» bzw. der «Dienstleistung». Als wesentliches Abgrenzungskriterium wird i.d.R. die physische Fassbarkeit (Stofflichkeit, Berührbarkeit) verwendet, u.U. kann es aber zu Abgrenzungsproblemen kommen.<sup>590</sup>
- 372 Unter den Handel von Dienstleistungen fallen nach Art.I Abs.2 GATS vier Fälle: Erstens, die Erbringung einer Dienstleistung durch einen Akteur aus einem Mitgliedsstaat in einem anderen Mitgliedsstaat («cross-border supply», aktive Dienstleistungsfreiheit).<sup>591</sup> Zweitens, die Erbringung einer Dienstleistung in einem Mitgliedstaat bei gleichzeitiger Nutzung durch einen Dienstleistungsnachfrager in einem anderen Mitgliedsstaat («consumption abroad», passive Dienstleistungsfreiheit).<sup>592</sup> Drittens, die Erbringung einer Dienstleistung durch einen Anbieter eines Mitgliedsstaates in einem anderen Mitgliedsstaat durch dort vorhandene kommerzielle Präsenz («commercial presence», Niederlassungsfreiheit).<sup>593</sup> Viertens, die Erbringung einer Dienstleistung durch einen Anbieter eines Mitgliedsstaates in einem anderen

<sup>584</sup> ENDERS, 139; HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.373.

<sup>585</sup> Art.II (7) GATT 1947 [Schedules of Concessions].

<sup>586</sup> WIMMER/MÜLLER, 67.

<sup>587</sup> SENTI, *Welthandelsorganisation*, 72; Zu Kollisionen siehe Rz.409.

<sup>588</sup> SENTI, *WTO – Die heute geltende Welthandelsordnung*, 95.

<sup>589</sup> Sinclair, 361.

<sup>590</sup> BERRISCH, Rz.6 f.; Zu Kollisionen siehe Rz.410.

<sup>591</sup> Art.I (2) (a) GATS.

<sup>592</sup> Art.I (2) (b) GATS.

<sup>593</sup> Art.I (2) (c) GATS.

Mitgliedsstaat durch die dortige Präsenz einer natürlichen Person («presence of natural persons», Personenfreizügigkeit).<sup>594</sup>

c. TRIPS

373 Das TRIPS ist kein Abkommen, das den Handel bzw. Handelsmassnahmen als solche betrifft. Der Wert von Waren und Dienstleistungen ergibt sich aber vielfach aus Design, Marke, Funktionsweise etc., die durch das Immaterialgüterrecht geschützt sind. Sind diese Rechte im internationalen Handel nicht geschützt, stellt dies eine starke Beeinträchtigung von grenzüberschreitenden Geschäften dar.<sup>595</sup> Aus diesem Grund wurden im Rahmen von TRIPS Mindeststandards von Immaterialgüterrechten und deren Durchsetzung festgelegt,<sup>596</sup> insbesondere bzgl. Urheberrechten, Markenzeichen, Herkunftsangaben, Designs, Patenten, Topographien und Handelsgeheimnissen.<sup>597</sup>

d. Plurilaterale Abkommen

374 Alle bisher genannten Anhänge des ÜWTO sind bindend für alle WTO-Mitgliedsstaaten. Ihre Akzeptanz ist obligatorisch für die Mitgliedschaft in der WTO.<sup>598</sup> Anhang 4 enthält hingegen plurilaterale Abkommen. Dies sind Abkommen, die nur dann bindend für WTO-Mitgliedsstaaten sind, wenn sie explizit akzeptiert wurden.<sup>599</sup> Es gibt zwei plurilaterale Abkommen: Erstens, das Abkommen über den Handel von zivilen Luftfahrzeugen und zweitens das Abkommen über das öffentliche Beschaffungswesen. Die USA hat beide dieser Abkommen explizit akzeptiert.<sup>600</sup>

## 5. Prinzipien im WTO-Recht

375 Das materielle Recht der WTO lässt sich durch die Menge der Abkommen sowie der hohen Detaildichte kaum zusammenfassen. Es ist allerdings möglich das materielle Recht der WTO anhand einiger Rechtsprinzipien darzustellen. Diese Prinzipien gehen nicht nur aus den einzelnen WTO-Abkommen hervor, sondern werden auch in den Berichten von DS-Panels und des AB regelmässig zitiert. Da die Prinzipien allerdings nicht als solche in den Abkommen zitiert werden, gibt es einige verschiedene Lösungsansätze bezüglich der Einteilung in Rechtsprinzipien. Berrisch erwähnt bspw. die folgenden Prinzipien: Nichtdiskriminierung, Offene Märkte, Souveränität, Solidarität mit Entwicklungsländer und friedliche Streitbeilegung.<sup>601</sup>

376 Für die Besteuerung grenzüberschreitender Tätigkeiten ist vor allem das Prinzip der Nichtdiskriminierung relevant.<sup>602</sup> Darüber hinaus geniesst dieses Prinzip die Anerkennung von praktisch allen Autoren, die die Rechtsprinzipien der WTO konzeptualisiert haben.<sup>603</sup> Dieses mag vor allem daran liegen, dass das Prinzip der Nichtdiskriminierung sich in Form des Prinzips der Meistbegünstigung und der Inländergleichbehandlung direkt aus Art.I GATT, Art.II GATS, Art.4 TRIPS, respektive Art.III GATT, Art.XVII

<sup>594</sup> Art.I (2) (d) GATS; ENDERS, 142; PITSCHAS, *Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen*, Rz.14.

<sup>595</sup> PREUBE, 3 f.; TAYLOR, 361; WIMMER/MÜLLER, 68.

<sup>596</sup> SMITH/CORREA/OH, 684.

<sup>597</sup> STOLL/RAIBLE, Rz.16 ff.

<sup>598</sup> Art.II Abs.2 ÜWTO.

<sup>599</sup> Art.II Abs.3 ÜWTO; PRIEB, Rz.14 f.

<sup>600</sup> OHLHOFF, *Das Übereinkommen über den Handel mit Zivilluftfahrzeugen*, Rz.1 ff.; PRIEB, Rz.1 ff.

<sup>601</sup> BERRISCH, Rz.12 ff.;

<sup>602</sup> Vgl. Rz.26.

<sup>603</sup> Vgl. BERRISCH Rz.12 ff.; GÖTTSCHE, 195 ff.; MATSUSHITA et al., 155 ff.; SENTI, *Welthandelsorganisation*, 37 ff.; VAN DEN BOSSCHE, 38 ff.

GATS und Art.3 TRIPS ergibt. Die Nichtdiskriminierung wird darüber hinaus in der Präambel des ÜWTO als ein Ziel der WTO erwähnt. Es steht damit im Mittelpunkt der WTO.<sup>604</sup>

## 6. Meistbegünstigungsprinzip

377 Es ist jedem Staaten grundsätzlich gestattet, andere Staaten zu bevorzugen oder zu benachteiligen.<sup>605</sup> Die WTO räumt im Meistbegünstigungsprinzip allerdings eine Pflicht zur Gleichbehandlung in Handelsfragen ein. Im Grundsatz geht aus einem Meistbegünstigungsprinzip eine Verpflichtung eines Staates hervor, in seinen Rechtsetzungs- oder Verwaltungsmassnahmen einen anderen Staat genau so zu behandeln, wie es der günstigsten Behandlung entspricht, die er irgendeinem dritten Staat in gleicher Beziehung und unter gleichen Prämissen gewährt.<sup>606</sup>

378 Im Rahmen des Welthandelsrecht bedeutet dies konkret, dass Mitgliedsstaaten alle Vorteile, die sie im Handel mit Gütern oder Dienstleistungen oder im Zusammenhang mit handelsrelevanten Aspekten der geistigen Eigentumsrechte einem anderen Land zugestehen, allen anderen WTO-Mitgliedern für gleiche und gleichartige Güter, Dienstleistungen und Rechte des geistigen Eigentums unverzüglich und bedingungslos auch zu gewähren haben.<sup>607</sup> Das MFN-Prinzip führt also nicht zu einem originären Recht auf Handelsvergünstigungen, sondern gewährt dieses Recht mittelbar, nur dann, wenn gleichgestellten anderen Staaten Handelsvergünstigungen gewährt wurden, die über die eigenen hinausgehen.<sup>608</sup> Insbesondere ist anzumerken, dass ein WTO-Mitglied andere Mitgliedsstaaten nicht gegenüber nicht-WTO-Mitgliedern schlechter stellen darf. Dagegen ist jedes WTO-Mitglied in der Weitergabe der den WTO-Mitgliedern gewährten Vorteile an Nicht-WTO-Mitglieder frei.<sup>609</sup>

379 Durch das MFN-Prinzip wird sichergestellt, dass gleiche kompetitive Umstände für vergleichbare Güter aus allen Mitgliedsstaaten hergestellt werden, d.h. eine Gleichstellung aller WTO-Mitglieder hinsichtlich der vom sachlichen Anwendungsbereich des Prinzips erfassten Güter erreicht wird. Waren werden daher vom günstigsten Hersteller, die Importeure einschliessend, bezogen werden, wodurch Wohlfahrtsgewinne aufgrund der Förderung komparativer Kostenvorteile entstehen.<sup>610</sup>

## 7. Rechtsquellen in Streitschlichtungsverfahren

380 In Streitschlichtungsverfahren haben Panels und der AB die vom DSU erfassten Übereinkommen auszuliegen. Das DSU besitzt allerdings keine Regelung, die explizit die anwendbaren Rechtsquellen festlegt.<sup>611</sup> Die stärkere Verrechtlichung des Streitschlichtungsverfahrens verglichen zu GATT 1947 Zeiten hat jedoch zu zunehmenden Fragen bzgl. des anwendbaren Rechts geführt.<sup>612</sup> Es ist daher zu diskutieren, welche Normen in Streitschlichtungsverfahren anwendbares Recht konstituieren.

### a. Covered Agreements

381 Art.1 Abs.1 DSU [Coverage and Application] beschränkt zunächst die Jurisdiktion von Streitschlichtungsverfahren auf Uneinigkeiten unter den sog. «Covered Agreements». Die Covered Agreements sind die in Anhang 1 des DSU aufgeführten Abkommen der WTO, namentlich das ÜWTO, GATT inkl.

<sup>604</sup> ENDERS, 135.

<sup>605</sup> BERRISCH, Rz. 80.

<sup>606</sup> VANDENBORRE/FRESE, 588.

<sup>607</sup> Art.I GATT 1947; Art.II GATS; Art.4 TRIPS; GÖTTSCHE, 203 f.

<sup>608</sup> BERRISCH, Rz. 80.

<sup>609</sup> DAVEY, 169.

<sup>610</sup> SCHMAHL, 394 f.; GATSIOS, 365 ff.;, vgl. WALLACE, 462 ff.

<sup>611</sup> OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*, Rz.22.

<sup>612</sup> GÖTTSCHE, 147.

Zusatzabkommen, GATS, TRIPS, DSU sowie die plurilateralen Abkommen.<sup>613</sup> Eine Beschränkung auf die Referenz der Covered Agreements findet sich darüber hinaus in Art.7 Abs.1 & 2 DSU [Terms of Reference of Panels] sowie Art.17 Abs.6 DSU [Appellate Review], die die Aufgaben von DS-Panels, respektive des AB festlegen.<sup>614</sup>

382 Folglich sind die primären Rechtsquellen im Streitschlichtungsverfahren die Covered Agreements.<sup>615</sup> Die Inhalte dieser Abkommen erfassen die spezifischen Rechte und Pflichten, die im DS durchgesetzt werden können. Nur durch Bezug auf diese Rechtsquellen kann ein Streitschlichtungsverfahren eröffnet werden.<sup>616</sup>

b. Weiteres Völkerrecht

383 Aus dem auf die Covered Agreements beschränkten Mandat von DS-Panels und AB, ergibt sich allerdings nicht die ausschliessliche Anwendbarkeit dieser Covered Agreements im Streitschlichtungsverfahren – die Jurisdiktion der DS-Panels und des AB ist prinzipiell vom anwendbaren Recht zu unterscheiden.<sup>617</sup> Das bedeutet, Streitschlichtungsverfahren können nur aufgrund eines möglichen Verstosses gegen Rechte und Pflichten aus den Covered Agreements eröffnet werden, sobald das Streitschlichtungsverfahren aber eröffnet ist, ist prinzipiell auch die Anwendung anderer Normen denkbar.<sup>618</sup> Es ist aber zu betonen, dass diese Rechtsquellen nicht auf dem gleichen Fundament wie die Regelungen des ÜWTO bestehen, da sie isoliert keinen Beweis für spezifische, einklagbare Rechte oder Verpflichtungen darstellen. Sie helfen jedoch bei der Auslegung und Interpretation der Abkommen der WTO.<sup>619</sup> Es stellt sich insbesondere die Frage der Anwendbarkeit von weiterem Völkerrecht.<sup>620</sup>

384 Als Hauptschnittstelle zum Völkerrecht gilt zunächst Art.3 Abs.2 DSU [General Provisions], gemäss dem die vom DSU erfassten Übereinkommen im Einklang mit den herkömmlichen Auslegungsregeln des Völkerrechts auszulegen sind.<sup>621</sup> Der Ausdruck «herkömmliche Regeln der Auslegung des Völkerrechts» bezieht sich auf die völkergewohnheitsrechtlich anerkannten Auslegungsgrundsätze, welche in den Art. 31 bis 33 des «Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge» (WVK) weitgehend kodifiziert sind. Zwar verweist Art. 3 Abs.2 DSU nicht ausdrücklich auf das WVK, allerdings haben DS-Panels und AB sich in der Praxis wiederholt an diesem orientiert.<sup>622</sup>

385 Fraglich ist aber, inwiefern Art.3 Abs.2 DSU darüber hinaus als generelle Bezugnahme auf das Völkerrecht gilt.<sup>623</sup> Bei der Betrachtung von Art.7 Abs.2 DSU erfolgt ausdrücklich der Hinweis, dass DS-Panels sich neben den Covered Agreements auf alle Regelungen beziehen können, die von den Streitparteien in ihren Anträgen zitiert wurden. Daraus würde folgen, dass Streitschlichtungsorgane auch unterliegendes Völkerrecht heranziehen könnten.<sup>624</sup> Dieses Ergebnis wurde auch von Berichten des AB bestätigt, die

<sup>613</sup> Anhang 1 DSU; OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*, Rz.23.

<sup>614</sup> GÖTTSCHE, 147; Eine Beschränkung des Mandats des AB wird in Art.17 Abs.6 DSU nicht explizit genannt, ergibt sich jedoch aufgrund der Kombination mit Art.7 Abs.1 & 2 DSU. Die Beschränkung des Mandats des AB auf Rechtsfragen aus den Panelberichten bei gleichzeitiger Beschränkung der Panelberichte auf die Covered Agreements, muss folglich auch zu einer Beschränkung des AB auf die Covered Agreements führen.

<sup>615</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.340.

<sup>616</sup> VAN DEN BOSSCHE/PREVOST, 7.

<sup>617</sup> KOSKENNIEMI, Rz.45; VAN DAMME, *Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation*, 315.

<sup>618</sup> VAN DAMME, *Jurisdiction, Applicable Law and Interpretation*, 315.

<sup>619</sup> VAN DEN BOSSCHE/PREVOST, 7.

<sup>620</sup> OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*, Rz.22.

<sup>621</sup> s.a. Kapitel 8: Auslegung des WTO-Rechts.

<sup>622</sup> GÖTTSCHE, 167 f.; u.a. AB Report, *EC – Computer Equipment*, Rz.84 ff.; AB Report, *India – Patents*, Rz.45 ff.; *Korea – Various Measures on Beef*, Rz.96; AB Report, *US – Shrimp*, Rz.114; AB Report.

<sup>623</sup> GÖTTSCHE, 159.

<sup>624</sup> GÖTTSCHE, 160.

gelegentlich auch sonstiges Völkerrecht angewandt haben.<sup>625</sup> Dies gilt für Völkervertragsrecht, Völkergewohnheitsrecht sowie allgemeine Rechtsprinzipien.

386 Völkervertragsrecht ist im Übrigen besonders deutlich dann anwendbar, wenn das WTO-Recht selbst auf dieses Bezug nimmt. In diesem Fall sind sie als Teil der Covered Agreements zu verstehen und daher unmittelbare Rechtsquelle. Dies ist beispielsweise im TRIPS durch die Verweise auf das Pariser Übereinkommen zum Schutz des gewerblichen Eigentums der Fall.<sup>626</sup>

387 Bezüglich des Völkergewohnheitsrechts hat das DS-Panel in *Korea – Procurement* festgestellt, dass das Völkergewohnheitsrecht in dem Masse gilt, in dem die WTO-Abkommen sich nicht explizit aus diesem «herauskontraktieren», d.h. nicht ausdrücklich die Nichtanwendbarkeit des Völkergewohnheitsrechts nennen.<sup>627</sup>

388 Wie das Völkergewohnheitsrecht sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze Teil des allgemeinen Völkerrechts. Sowohl die Panels als auch der AB haben sich in der Vergangenheit auf allgemeine Rechtsprinzipien als eine Grundlage für ihre Urteile bezogen.<sup>628</sup>

#### c. Gewohnheitsrecht der WTO

389 Aus der Anwendung von Art.31 Abs.3 (b) WVK [Allgemeine Auslegungsregel] geht hervor, dass das Gewohnheitsrecht der WTO anwendbares Recht darstellt bzw. bei der Auslegung berücksichtigt werden muss.<sup>629</sup> Gewohnheitsrecht muss dabei ausreichende Regelmässigkeit und Zustimmung demonstrieren. In *Japan – Alcoholic Beverages II* definierte der AB das anwendbare Gewohnheitsrecht wie folgt: «A concordant, common and consistent sequence of acts or pronouncements which is sufficient to establish a discernible pattern implying agreement of the parties regarding interpretation»<sup>630</sup>

#### d. DS-Reports

390 Zuletzt stellt sich die Frage nach der Bedeutung von DS-Entscheidungen auf nachfolgende Fälle. Die Entscheidungen aus Streitschlichtungsverfahren haben auch in den folgenden Fällen durchaus eine Bedeutung. Zwar handelt es sich in der WTO prinzipiell nicht um ein Präjudizienystem, allerdings erfolgt in Streitschlichtungsverfahren regelmässig der Bezug zu vorangegangenen Entscheidungen.<sup>631</sup> Zur Begründung ist zunächst zwischen DS-Reports unter GATT 1947 und unter DSU bzw. dem ÜWTO zu unterscheiden.

391 Nach Anhang 1 des DSU gehört das GATT 1994 zu den Covered Agreements. Letzteres nimmt in seiner Einleitung in Ziff.1 (b) (iv) wiederum alle Entscheidungen der Vertragsparteien des GATT 1947 als seinen Bestandteil auf.<sup>632</sup> Der kritische Faktor ist aber der Ausdruck der «Entscheidungen der Vertragsparteien». Obwohl Panel Berichte grundsätzlich vom GATT-Rat, der aus Vertretern der Vertragsparteien bestand, angenommen wurden, trat der GATT-Rat in diesem Fall nicht formal als Vertragsparteien nach Art.XXV GATT 1947 [Joint Action by the Contracting Parties] auf. Es handelt sich daher formell nicht um

<sup>625</sup> e.g. AB Report, *Australia – Salmon*, Rz.223; AB Report, *Canada – Autos*, Rz.114 ff.; AB Report, *US – Shirts and Blouses*, 19.

<sup>626</sup> OHLHOFF, *Die Streitbeilegung in der WTO*, Rz.40.

<sup>627</sup> Panel Report, *Korea – Procurement*, Rz.7.96; VAN DEN BOSSCHE, 60.

<sup>628</sup> VAN DEN BOSSCHE, 61; e.g. AB Report, *US – FSC*, Rz.166; AB Report, *US – Shrimp*, Rz.158.

<sup>629</sup> VAN DEN BOSSCHE, 55 ff.

<sup>630</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, Rz.114 f.; s.a. AB Report, *Chile – Price Band System*, Rz.213 f.; AB Report, *EC – Chicken Cuts*, Rz.265 f.; AB Report, *US – Gambling*, Rz.192 f.

<sup>631</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.334.

<sup>632</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.334.

Entscheidungen von Vertragsparteien, weshalb die GATT Panel Berichte prinzipiell keine Rechtsquelle der WTO darstellen.<sup>633</sup>

- 392 Auch in der späteren WTO liegt nach Art.1 Abs.1 DSU die Legislation von WTO-Recht nicht in der Jurisdiktion von DS-Panels und AB. Entscheidungen im Rahmen des Streitschlichtungsverfahrens sind grundsätzlich nur für die direkt beteiligten Parteien bindend. Es besteht also keine Wirkung der Entscheidungen auf andere Mitgliedsstaaten.<sup>634</sup>
- 393 Den Berichten der DS-Panels und des AB kommt aber eine wichtige Bedeutung in der Interpretation des WTO-Rechts zu. Sie sind Teil des WTO-acquis, weil sie legitime Erwartungen erzeugen, die zur Sicherheit und Vorhersehbarkeit der Handelsbeziehungen beitragen, wie es wiederum in Art.3 Abs.2 DSU gefordert wird. Der AB im Fall *US - Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews* formulierte dies wie folgt: «Following the Appellate Body's conclusion in earlier Disputes is not only appropriate, but is what would be expected from Panels, especially where the issues are the same».<sup>635</sup> In *US-Stainless Steel* führte der AB aus, dass in Abwesenheit triftiger Gründe ein DS-Panel bzw. der AB dieselbe Rechtsfrage in einem späteren Fall auf dieselbe Weise lösen wird.<sup>636</sup> Die Schaffung bzw. Förderung der legitimen Erwartungen sind darüber hinaus Ausfluss der Auslegung nach Treu und Glauben, wie das Art.31 Abs.1 WVK sie vorsieht.<sup>637</sup>
- 394 Von den Entscheidungen in Streitschlichtungsverfahren, die die sog. judizielle Auslegung des WTO-Rechts darstellen, ist die sog. authentische Auslegung unter Artikel IX Abs.2 ÜWTO [Decision-Making] zu unterscheiden. Diese stellt offizielle Interpretationen der Abkommen der WTO durch die Vertragsparteien dar, die nach Art.IX Abs.2 ÜWTO ausdrücklich eine Rechtsquelle darstellen, die Rechte und Pflichten begründet.<sup>638</sup>

## 8. Auslegung des WTO-Rechts

- 395 Wie zuvor erläutert, verweist Art.3 Abs.2 DSU auf Art.31 – 33 WVK. Diese Nennung der völkerrechtlichen Auslegungsprinzipien ist insbesondere relevant, weil nicht alle Vertragsparteien der WTO auch Vertragsparteien des WVK sind,<sup>639</sup> obwohl sich die Nutzung dieser Auslegungsprinzipien wohl auch durch den Status von Art.31 bis 33 WVK als Völkergewohnheitsrecht rechtfertigen liesse, was u.a. in *US – Gasoline* festgestellt wurde.<sup>640</sup>
- 396 Die in der WVK kodifizierten Regeln zur Auslegung völkerrechtlicher Verträge entsprechen prinzipiell den gängigen Auslegungsmethoden: Auslegung nach dem Wortlaut (grammatikalische Auslegung), Auslegung nach der Gesetzessystematik (systematische Auslegung), Auslegung nach dem Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) sowie die Auslegung nach der Entstehungsgeschichte einer Norm (historische Auslegung).<sup>641</sup>
- 397 Nach der allgemeinen Auslegungsregel des Art.31 Abs.1 WVK [Allgemeine Auslegungsregel] ist ein völkerrechtlicher Vertrag «nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks

<sup>633</sup> HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.334.

<sup>634</sup> FUKUNAGA, 800 f.; VAN DEN BOSSCHE, 55 ff.

<sup>635</sup> AB Report, *US - Oil Country Tubular Goods Sunset Reviews*, Rz.188.

<sup>636</sup> AB Report, *US-Stainless Steel*, Rz.160; s.a. AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, Rz.108.

<sup>637</sup> ZIEGLER/BAUMGARTNER, 17.

<sup>638</sup> VAN DAMME, *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*, 61.

<sup>639</sup> VAN DAMME, *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*, 60.

<sup>640</sup> AB Report, *US-Gasoline*, 7; VAN DAMME, *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*, 619; LENG LIM, 97

<sup>641</sup> GÖTTSCHE, 168 f.

auszulegen». Der Artikel ordnet diese Faktoren in einer logischen Abfolge, es handelt sich aber ausdrücklich nicht um eine Hierarchie.<sup>642</sup> In Ergänzung können gemäss Art.32 WVK [Ergänzende Auslegungsmittel] vorbereitende Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses als Auslegungsmittel herangezogen werden, wobei es sich dabei nur um untergeordnete Methoden handelt (die Hierarchie zu Abs.1 ist hier also gegeben).

a. Treu und Glauben

398 Oberstes Gebot der völkerrechtlichen Vertragsauslegung ist die Interpretation bona fides. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz und – da er keinen eigenen Zugang zum Verstehen eines Textes eröffnet – gerade keine Auslegungsregel. Vielmehr ist dieser Grundsatz bei der Anwendung der einzelnen Auslegungsmethoden zu beachten und wird dahingehend verstanden, dass jede Auslegung in vertragstreuer Absicht zu erfolgen hat.<sup>643</sup> Der AB in *US – Anti-Dumping and Countervailing Duties (China)* hat die Bedeutung der Interpretation nach Treu und Glauben wie folgt erklärt: «terms of a treaty are not to be interpreted based on the assumption that one party is seeking to evade its obligations and will exercise its rights so as to cause injury to the other party».<sup>644</sup>

b. Wortlaut

399 Ausgangspunkt für die Interpretation einer Vertragsnorm ist nach Art.31 Abs.1 stets ihr Wortlaut.<sup>645</sup> Diesem Ansatz wird auch in der WTO-Streitbeilegungspraxis grundsätzlich gefolgt.<sup>646</sup> Neben der englischen Bedeutung eines Begriffes kann nach Art.33 WVK [Auslegung von Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachen] hierbei mitunter auch die Begriffsbedeutung in einer anderen der übrigen offiziellen Versionen der WTO-Abkommen relevant werden.

400 Der AB hat in *US – Gambling* allerdings betont, dass die Auslegung nach dem Wortlaut im Sinne eines Wörterbuchs i.d.R. nicht ausreicht, um komplexe Fragestellung im Rahmen der WTO-Abkommen zu lösen.<sup>647</sup> Zu beachten ist darüber hinaus, dass der gewöhnliche Sprachgebrauch durchaus dem zeitlichen Wandel unterliegen kann.<sup>648</sup> Im Fall *US – Shrimp* kam der AB bspw. zu dem Ergebnis, dass der Begriff der «erschöpflichen Naturschätze» aus Art.XX lit.(g) GATT [General Exceptions] dynamisch, im Lichte der gegenwärtigen Belange des Umweltschutzes auszulegen ist.<sup>649</sup>

c. Systematik

401 Bei der systematischen Auslegung wird der auszulegende Begriff grundsätzlich in den Zusammenhang des durch den Gesamttext begründeten Systems gestellt. Gemäss Art.31 Abs.2 ist der Begriff des Zusammenhangs i.w.S. zu verstehen: Nicht nur der operative Vertragstext, die Präambel sowie etwaige Anlagen des völkerrechtlichen Vertrages sind zu berücksichtigen, sondern auch jede sich auf diesen Vertrag beziehende Übereinkunft.<sup>650</sup>

<sup>642</sup> LENG LIM, 101.

<sup>643</sup> DE BRABANDERE/VAN DAMME, 39; DE BRABANDERE/VAN DAMME, 42.

<sup>644</sup> AB Report, *US – Anti-Dumping and Countervailing Duties (China)*, Rz.326; DE BRABANDERE/VAN DAMME, 39.

<sup>645</sup> BABU, *Interpretation of the WTO Agreements*, 55.

<sup>646</sup> GÖTTSCHE, 170.

<sup>647</sup> AB Report, *US-Gambling*, Rz.164; QURESHI, *Interpreting WTO Agreements*, 27.

<sup>648</sup> GÖTTSCHE, 171.

<sup>649</sup> AB Report, *US-Shrimp*, Rz.130.

<sup>650</sup> BABU, *Interpretation of the WTO Agreements*, 56; QURESHI, *Interpreting WTO Agreements*, 31.

402 Die Auslegung nach der Systematik ist regelmässig in der Auslegung des AB anzufinden.<sup>651</sup> Insbesondere kommt auch die Präambel zur Anwendung.<sup>652</sup> Bezüglich der Präambel hat der AB in *US – Shrimp* insbesondere festgestellt, dass diese nicht nur bei der Auslegung des ÜWTO selbst, sondern auch bei der Interpretation der Anhänge relevant ist.<sup>653</sup>

403 Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass der AB bei der Auslegung eines Begriffs auf die Bedeutung des gleichen Begriffs in einem anderen WTO-Abkommen zurückgegriffen hat.<sup>654</sup> Allerdings hat der AB in *Japan – Alcoholic Beverages* ausdrücklich darauf hingewiesen, dass gleiche Begriffe in unterschiedlichen Abkommen durchaus auch unterschiedliche Bedeutungen haben könnten.<sup>655</sup>

#### d. Ziel & Zweck

404 Zuletzt ist auch Ziel und Zweck der WTO-Abkommen bei der Auslegung zu beachten. Ziel und Zweck eines Vertrages müssen dabei stets im Vertragstext selbst Niederschlag gefunden haben (Präambel, Grundsatzartikel, Einzelbestimmungen).<sup>656</sup> Die Ermittlung von Ziel und Zweck im Rahmen der Auslegung nimmt in der Praxis der WTO Streitschlichtung einen zentralen Stellenwert ein und erfolgt nicht nur in Bezug auf einzelne Bestimmungen der Übereinkommen, sondern auch auf die Übereinkommen als Ganzes. Mehrfach hat der AB aber ausgeführt, Ziel und Zweck müssten regelmässig in Wechselbeziehung zum Vertragslaut stehen und bilden nicht etwa eine eigenständige Grundlage der Auslegung.<sup>657</sup>

#### e. Ergänzende Auslegungsmittel

405 Falls die Auslegung nach wie vor mehrdeutig oder unklar bleibt oder zu unvernünftigen, sinnwidrigen Ergebnissen führt, können nach Art.32 WVK ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden.<sup>658</sup> Art.32 WVK nennt dafür beispielhaft die den Vertragsabschluss vorbereitenden Arbeiten sowie die Umstände des Vertragsabschlusses.<sup>659</sup>

406 Problematisch ist in der WTO allerdings, dass es keine formal festgehaltenen Verhandlungsaufzeichnungen gibt, weshalb die DS-Panels und der AB diesen Auslegungsmitteln nur stark begrenztes Gewicht beigemessen haben.<sup>660</sup>

### 9. Kollisionen im WTO-Recht

407 Die bisherige Spruchpraxis zeigt die Tendenz vermeintliche Kollisionen über eine harmonisierende und einzelfallorientierte Auslegung aufzulösen und einen Konflikt auf diese Weise gar nicht erst entstehen zu lassen. Die Kollisionsregeln werden stets dann relevant, wenn ein Konflikt tatsächlich festgestellt werden konnte. Gerade im Hinblick auf potentielle Konfliktfälle innerhalb des WTO-Rechts stellen die verschiedenen WTO-Übereinkommen eine Reihe spezieller Kollisionsregeln bereit.<sup>661</sup>

---

<sup>651</sup> e.g. AB Report, *Canada – Aircraft*, Rz.155; AB Report, *EC – Bananas*, Rz.200; AB Report, *Chile – Price Band System*, Rz.211.

<sup>652</sup> e.g. AB Report, *Australia – Salmon*, Rz.251; AB Report, *EC – Bananas*, Rz.197.

<sup>653</sup> AB Report, *US – Shrimp*, Rz.129; GÖTTSCHE, 173.

<sup>654</sup> AB Report, *US – FSC*, Rz.136.

<sup>655</sup> AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, 20.

<sup>656</sup> AB Report, *EC – Chicken Cuts*, Rz.238; QURESHI, *Interpreting WTO Agreements*, 28.

<sup>657</sup> VAN DAMME, *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*, 631; u.a. AB Report, *Japan – Alcoholic Beverages II*, Rz.3.

<sup>658</sup> BABU, *Interpretation of the WTO Agreements*, 56.

<sup>659</sup> GÖTTSCHE, 182.

<sup>660</sup> VAN DEN BOSSCHE, 64.

<sup>661</sup> GÖTTSCHE, 187.

- 408 So bestimmt etwa Art.XVI Abs.3 ÜWTO [Miscellaneous Provisions], dass im Falle einer Normenkollision die Bestimmungen des ÜWTO Vorrang gegenüber den Bestimmungen im Anhang geniessen. Dem ÜWTO kommt im WTO-Recht mithin Verfassungsqualität zu (*lex superior derogat legi inferiori*).<sup>662</sup>
- 409 Auch für den Bereich des Warenhandels existiert eine klare Konfliktregel. Gemäss der Allgemeinen Auslegungsregel zu Anhang 1A des ÜWTO sind im Falle eines Widerspruchs zwischen Bestimmungen des GATT 1994 und den Bestimmungen eines anderen multilateralen Abkommens zum Warenhandel die Bestimmungen dieses anderen Übereinkommens anzuwenden (*lex specialis*).<sup>663</sup>
- 410 GATT und GATS haben zunächst einen unterschiedlichen Anwendungsbereich. Normative Überschneidungen sind daher eigentlich nicht denkbar, weshalb es keine Kollisionsregel gibt. Es kann aber Handelsmassnahmen geben, die sowohl Waren als auch Dienstleistungen betreffen.<sup>664</sup> Im Fall *EC – Bananas III* hat der AB festgestellt, dass die Anwendung von GATT und GATS in solchen Fälle auf einer Case-by-Case Basis festgelegt werden muss.<sup>665</sup> Darüber hinaus sind AB und Panel im Fall *Canada – Periodicals* zu dem Ergebnis gekommen, das GATS könne Pflichten aus dem GATT nicht verdrängen, sondern die Übereinkommen seien parallel anzuwenden.<sup>666</sup> Kollisionen zwischen GATT/GATS und TRIPS ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen Regelungsmaterie grundsätzlich nicht.<sup>667</sup>

---

<sup>662</sup> GÖTTSCHE, 189; HERRMANN/WEISS/OHLER, Rz.353.

<sup>663</sup> BERRISCH, Rz.11; BHAGIRATH, 11.

<sup>664</sup> PITSCHAS, *Allgemeines Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen*, Rz.7.

<sup>665</sup> AB Report, *EC – Bananas III*, Rz.221; VAN DEN BOSSCHE, 50.

<sup>666</sup> AB Report, *Canada – Periodicals*, 19; GÖTTSCHE, 190.

<sup>667</sup> BERRISCH, Rz.10.

## II. Ad Mögliche Kollisionen von WTO-Recht und Ertragssteuerrecht: Konzeptmatrix zur Literaturrecherche

Publikation	MFN	NT	Subventionen
AMIEL/MENUCHIN	X	X	X
AVI-YONAH <sup>668</sup>		X	X
AVI-YONAH <sup>669</sup>		X	X
BOBEK/HAUPTMAN/BEOGLAVEC	X	X	X
BRAUNER <sup>670</sup>	X	X	X
BRAUNER <sup>671</sup>	X	X	X
CAPPADONA	X	X	X
DALY <sup>672</sup>	X	X	X
DALY <sup>673</sup>	X	X	X
ECKER/KOPPENSTEINER	X	X	X
FALIS	X	X	
FALZON	X		
FARELL	X	X	X
FISCHER-ZERNIN <sup>674</sup>	X	X	X
GARCIA PRATS/ MARSILLA	X	X	X
HAUSER		X	X
HINTSANEN	X	X	X
HOFBAUER <sup>675</sup>	X		
HOFBAUER <sup>676</sup>	X		
HORN/MAVROIDIS		X	
ISENBAERT	X	X	X
JACKSON/SMITH	X	X	X
KABBAJ/SADOWSKY	X	X	
KRONGBERGER/ROSENMAYR		X	X
LEEGAARD	X	X	X
LENNARD		X	

<sup>668</sup> AVI-YONAH, *Tax, Trade and Harmful Tax Competition*.

<sup>669</sup> AVI-YONAH, *Treating Tax Issues through Trade Regimes*.

<sup>670</sup> BRAUNER, *International Trade and Tax Agreements*.

<sup>671</sup> BRAUNER, *National Report United States*.

<sup>672</sup> DALY, *Is the WTO a World Tax Organization?*

<sup>673</sup> DALY, *WTO Rules on Direct Taxation*.

<sup>674</sup> FISCHER-ZERNIN, *Internationale Ertragssteuern und Welthandelsordnung*.

<sup>675</sup> HOFBAUER, *Meistbegünstigungsprinzip in DBA*.

<sup>676</sup> HOFBAUER, *To what Extent does the OECD Harmful Tax Competition Violate WTO Law?*

LISZICZA	X	X	X
MCDANIEL <sup>677</sup>			X
MCDANIEL <sup>678</sup>			X
MONROY			X
MOSQUERA	X	X	X
MOTA/DA PALMA BORGES	X	X	X
NEUFELDT	X	X	X
NOGUERA/ STEICHEN			X
OLSEN		X	
PETERS	X	X	X
PETRITZ	X	X	X
PITSILIS/STOUGIANNOU	X	X	X
REIMER	X		
ROBRA	X	X	X
SCHÖN	X	X	X
SCHYLE	X		
SINGH		X	
SLEMROD/AVI-YONAH			X
STOKHOLM	X	X	X
STRICKER <sup>679</sup>	X	X	X
STRICKER <sup>680</sup>			X
TROTTMANN <sup>681</sup>	X	X	X
TROTTMANN <sup>682</sup>	X	X	X
URETA	X	X	X
VALJEMARK	X	X	X
VAN THIEL	X	X	X

---

<sup>677</sup> MCDANIEL, *Trade Agreements and Income Taxation*.

<sup>678</sup> MCDANIEL, *Trade and Taxation*.

<sup>679</sup> STRICKER, *National Report Germany*.

<sup>680</sup> STRICKER, *Die Vereinbarkeit des Internationalen Steuerrechts mit dem Subventionsrecht*.

<sup>681</sup> TROTTMANN, *Ertragssteuerrecht und Inländergleichbehandlung*.

<sup>682</sup> TROTTMANN, *Gleichbehandlung im Internationalen Ertragssteuerrecht*.

### III. Ad Mögliche Kollisionen von WTO-Recht und Ertragssteuerrecht: Actionable Subsidies

- 411 Seit dem Auslaufen der Kategorie «Non-Actionable Subsidies» bildet die Kategorie der «Actionable Subsidies» die Gegenkategorie zu den «Prohibited Subsidies», zu der alle spezifischen Subventionen gehören, die nicht unter die verbotenen Subventionen fallen und sich nachteilig auf die Interessen anderer WTO-Mitgliedsstaaten auswirken («adverse effects»)<sup>683</sup>. Nachdem also etabliert wurde, dass eine Subvention vorliegt, die spezifisch ist und nicht unter die ausdrücklich verbotenen Subventionen fällt, ist zu prüfen, ob die Subvention «adverse effects» im Sinne des Art.5 ASCM bewirkt. Der Begriff der «adverse effects» wird in Art.5 illustrativ in drei Fallgruppen präzisiert, wobei «adverse effects» auch anders entstehen können.<sup>684</sup> Die Fallgruppen werden folgend diskutiert.
- 412 Erstens, ist nach Art.5 lit.(a) ASCM von einer nachteiligen Auswirkung auf die Interessen anderen Mitgliedsstaaten dann auszugehen, wenn die Subvention die inländische Industrie des anderen Mitgliedsstaates schädigt. Während Art.5 dies nicht weiter definiert, verweist Fussnote 11 auf den Schädigungsbegriff im fünften Teil des ASCM, der in Art.15 genauere Voraussetzungen definiert.<sup>685</sup> Demnach ist bei der Prüfung einer möglichen Schädigung der inländischen Industrie des anderen Mitglieds zum einen das Volumen subventionierter Importe und deren Effekt auf die Marktpreise für vergleichbare Produkte, zum anderen der Einfluss der Importe auf die inländischen Warenproduzenten, einzubeziehen.<sup>686</sup> Die weiteren Absätze des Art.15 ASCM definieren diese Faktoren weiterhin genauer.
- 413 Zweitens ist von einer nachteiligen Auswirkung nach lit.(b) dann auszugehen, wenn die Subvention zum Zunichtemachen oder zur Schmälerung («nullification or impairment») von Vorteilen, die anderen Mitgliedsstaaten nach dem GATT zustehen, führen. Fussnote 12 verweist dabei darauf, dass «nullification or impairment» im gleichen Sinne wie im GATT zu verstehen ist. Damit verweist sie auf Art.XVIII GATT.<sup>687</sup>
- 414 Drittens, ist die Voraussetzung der nachteiligen Auswirkungen auf die Interessen anderer Mitgliedsstaaten dann erfüllt, wenn ein ernsthafter Nachteil für die Mitglieder entsteht («serious prejudice»)<sup>688</sup>. Der Begriff des ernsthaften Nachteils wird wiederum in Art.6 ASCM weiter definiert.
- 415 Art.6 Abs.1 ASCM sah für bestimmte Konstellationen eine widerlegbare Vermutung des Eintritts von nachteiligen Auswirkungen vor. Diese Vermutung ist jedoch zu Beginn des Jahres 2000 ausgelaufen. Trotzdem können die Umstände aus Abs.1 weiterhin zur Auslegung verwendet werden, müssen allerdings in Verbindung mit einem der in Abs.3 genannten Tatbestände auftreten.<sup>689</sup> Nach Abs.3 ist von einem ernsthaften Schaden in den folgenden Situationen auszugehen:
- (a) the effect of the subsidy is to **displace or impede the imports of a like product** of another Member into the market of the subsidizing Member
  - (b) the effect of the subsidy is to **displace or impede the exports of a like product** of another Member from a third country market
  - (c) the effect of the subsidy is a **significant price undercutting** by the subsidized products compared with the price of a like product of another Member in the same market [...]

<sup>683</sup> Art.5 ASCM; PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.90.

<sup>684</sup> ZHOU, 321 ff.

<sup>685</sup> PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.91.

<sup>686</sup> Art.15 Abs.1 ASCM.

<sup>687</sup> PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.92.

<sup>688</sup> Art.5 (c) ASCM.

<sup>689</sup> PITSCHAS, *Übereinkommen über Subventionen*, Rz.96.

(d) the effect of the subsidy is an **increase in the world market share** of the subsidizing Member in a particular subsidized primary product [...] <sup>690</sup>

416 Darüber hinaus bestimmt Art.6 Abs.7 einige Umstände unten denen Verdrängung und Behinderung («displacement or impediment») nach Abs.3 lit.(a) und lit.(b) gerechtfertigt werden kann. Anhang V enthält darüber hinaus Prozessbestimmungen zur Feststellung von «serious prejudice».

417 Geht aus der Prüfung hervor, dass die Interessen anderer WTO-Mitglieder durch eine Subvention eingeschränkt werden, durch Schädigung der inländischen Industrie, Zunichtemachen oder Schmälerung zugesprochener Vorteile oder Entstehung ernsthafter Nachteile, liegt eine Subvention vor die nach A.7 ASCM [Remedies] im Rahmen eines Streitschlichtungsverfahrens anfechtbar ist.

---

<sup>690</sup> Art.6 Abs.3 ASCM

## IV. Ad Mögliche Kollisionen von WTO-Recht und Ertragssteuerrecht: ASCM Spruchpraxis

### 1. Domestic International Sales Corporation (DISC)

418 Im Rahmen des Revenue Acts 1971 verabschiedete die USA das sog. DISC-Regime, unter dem Gesellschaften eine Steueraufschiebung von Gewinnen, die aus Exportgeschäften erzielt wurden, gewährt wurde.<sup>691</sup>

#### a. Funktionsweise

419 Unter dem DISC-Regime konnte eine exportierende Gesellschaft eine TG gründen, die zu einer Behandlung als DISC optieren konnte, wenn sie die folgenden zwei Voraussetzungen erfüllte<sup>692</sup>: Zum einen, mussten 95 Prozent der Umsätze der Corporation aus «export-related receipts» stammen.<sup>693</sup> Zum anderen, mussten 95 Prozent ihrer Vermögenswerte «qualified export assets» sein (Produktion durch eine juristisch andere US-Person; Bestimmung zum Verkauf, Vermietung etc. im Ausland; Marktwert unter 50 Prozent aus importierten Waren).<sup>694</sup>

420 Die TG vertrieb dabei zumindest theoretisch Exporte im Sinne eines Ankauf-Verkauf bzw. eines Kommissionärs.<sup>695</sup> In der Praxis konnte die MG ihr im Rahmen einer Save-Harbour Regel aber entweder 4 Prozent der «qualified export receipts» zzgl. 10 Prozent «export promotion expenses» oder alternativ 50 Prozent des Gewinns entstehend aus «qualified export receipts» zzgl. 10 Prozent «export promotion expenses» zuweisen.<sup>696</sup> Wirtschaftliche Substanz war somit nicht wirklich notwendig, das Arms-Length Prinzip ausser Kraft gesetzt.<sup>697</sup>

421 Auf Ebene der DISC gab es keine Besteuerung der Gewinne, die Gewinne wurden direkt dem Shareholder zugewiesen.<sup>698</sup> Dabei wurden 50 Prozent des Gewinns der DISC als «deemed distributed income» verstanden, d.h. sie wurden zwangsläufig als an die MG ausbezahlte Dividende behandelt und auf deren Ebene besteuert.<sup>699</sup> Für die weiteren 50 Prozent des Gewinns der DISC wurde eine zeitlich unbeschränkte, unverzinsten Steueraufschiebung gewährt, bis die Gewinne tatsächlich als Dividenden an die MG ausgezahlt wurden.<sup>700</sup>

422 Praktisch konnten die Gewinne allerdings durch Darlehen an die MG zurückgeführt werden, wobei vor allem hervorzuheben ist, dass Darlehen und Zinsen als «qualified export assets», respektive «export-related activities» qualifiziert wurden.<sup>701</sup>

423 Im Ergebnis ergab sich also eine Befreiung von 25% der i.d.R. zu steuernden Gewinne aus Exporten.

---

<sup>691</sup> QURESHI, *United States Subsidies under DISC, FSC and ETI*, 1; SCHMALZ, 99.

<sup>692</sup> JACKSON, *The DISC Case in GATT*, 747.

<sup>693</sup> IRC Sec.992 (a) (1) (A) [1954].

<sup>694</sup> IRC Sec.992 (a) (1) (B) [1954]; IRC Sec.993 (c) (1) [1954].

<sup>695</sup> SCHMALZ, 99.

<sup>696</sup> IRC Sec.994 (a) [1954].

<sup>697</sup> STEHMANN, 127 f.

<sup>698</sup> IRC Sec.991 [1954].

<sup>699</sup> IRC Sec.995 (b) [1954].

<sup>700</sup> IRC Sec.995 (b) [1954].

<sup>701</sup> IRC Sec.992 (b) (5) [1954]; IRC Sec.993 (a) (1) (F) [1954]; vgl. RICHARDS, 442 f.

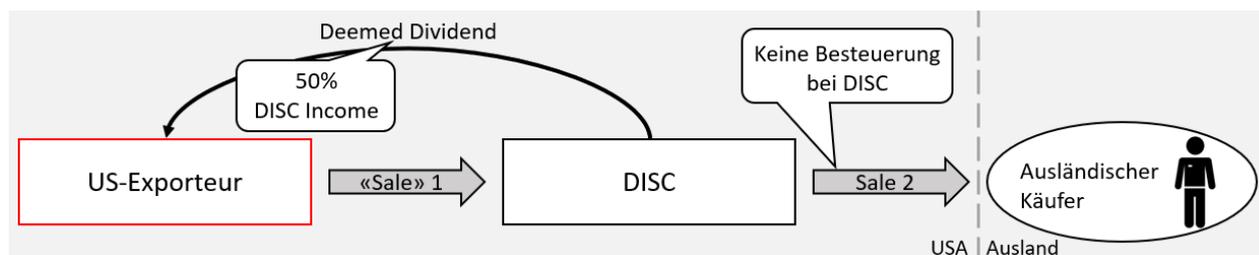


Abbildung 15: DISC-Struktur

## b. GATT-Zulässigkeit

- 424 Kanada und die Staaten der EC fühlten sich von dieser Regelung besonders betroffen. Sie sahen in der DISC-Gesetzgebung eine nach Art. XVI:4 GATT unzulässige Exportsubvention.<sup>702</sup> Die folgende Argumentation basiert auf den Regelungen des GATT, da das ASCM bzw. sein Vorgänger zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestand.
- 425 Das DS-Panel prüfte zunächst ob es sich um eine Subvention im Sinne des Art.XVI handelte. Es bezog sich dabei auf eine illustrative Liste, die 1960 von einer Working Party veröffentlicht wurde.<sup>703</sup> Diese definierte unter lit.(c) die «remission» und unter lit.(d) die «exemption» einer Steuer als eine Subvention.<sup>704</sup> Das Panel ging zunächst davon aus, dass es sich nicht zwangsläufig um eine «remission» oder «exemption» handelt, da die Besteuerung im DISC nur aufgeschoben wird. Der Charakter einer Subvention ergäbe sich allerdings aus der fehlenden Zinszahlung, weshalb es sich um eine «partial exemption» handele, die wohl auch von lit.(c) und (d) der Liste abgedeckt wäre.<sup>705</sup>
- 426 Es handele sich darüber hinaus um eine Exportsubvention, da die Vorteile aus dem DISC-Regime eine Funktion der Höhe von Exportprofiten sei.<sup>706</sup> Das Panel hielt ausserdem fest, dass die ökonomische Wirkung von Exportsubventionen i.d.R. Preissenkungen, Umsatzsteigerung und Margenerhöhungen seien.<sup>707</sup>
- 427 Im Ergebnis entschied das Panel daher, dass es sich um eine Exportsubvention handele, die in Preissenkungen resultierte und daher im Hinblick auf Art.XVI Abs.4 GATT eine Beeinträchtigung von Rechten anderer Vertragsparteien darstelle.<sup>708</sup>

## 2. Extraterritorial Income Exclusion (ETI)

- 428 Nachdem das FSC-Regime wiederum als inkonsistent mit dem ASCM beurteilt wurde, verabschiedete die USA im Extra-Territorial Income Exclusion Act 2000 das ETI-Regime, unter dem gemäss IRC Sec.114 (a) sog. «extraterritorial income» (ETI) vom steuerbaren Einkommen einer Gesellschaft ausgenommen war.<sup>709</sup>

<sup>702</sup> Art.XVI Abs.4: «contracting parties shall cease to grant either directly or indirectly any form of **subsidy on the export** of any product other than a primary product which subsidy **results in the sale of such product for export at a price lower than the comparable price** charged for the **like product** to buyers in the domestic market.».

<sup>703</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.70.

<sup>704</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.70.

<sup>705</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.71.

<sup>706</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.69.

<sup>707</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.73.

<sup>708</sup> Panel Report, *US – DISC*, Rz.79.

<sup>709</sup> IRC Sec.114 (a); YODER/WAIMON, 26 f.

## a. Funktionsweise

429 Mit ETI wurde eine Umkehrung des im FSC-Fall beanstandeten Regel-Ausnahme-Verhältnis vorgenommen. Nach IRC Sec.114 (a) war ETI nun grundsätzlich nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten, es sei denn es qualifiziert *nicht* als «qualifying foreign trade income» nach IRC Sec.941 ff.<sup>710</sup> Es handelte sich also nicht mehr um eine besondere Gesellschaftsform, sondern vielmehr eine neue Form der Einkommensbesteuerung.<sup>711</sup>

430 «Qualifying foreign trade income» waren der höchste Betrag aus 1,2 Prozent der «foreign trading cross receipts», 15 Prozent des «foreign trade income» oder 30 Prozent des «foreign sale and leasing income».<sup>712</sup> Als «foreign trade income» galten Gewinne, die aus «foreign trading cross receipts» erzielt wurden.<sup>713</sup> «Foreign trading cross receipts» waren wiederum Umsätze aus Verkauf, Vermietung, direktem Einsatz etc. von «qualifying foreign trade property».<sup>714</sup> Unter «qualifying foreign trade property» fielen Vermögenswerte, die primär zum Verkauf, Vermietung, Nutzung im Rahmen von Leistungen etc. ausserhalb der USA gehalten wurden und deren Marktwert zu unter 50 Prozent aus «foreign content» inkl. direkter Lohnkosten stammt.<sup>715</sup> Um als «foreign trading cross receipts» zu qualifizieren mussten nach IRC Sec.942 (b) ausserdem ähnliche Substanzvoraussetzungen erfüllt werden wie bereits unter dem FSC-Regime.<sup>716</sup>

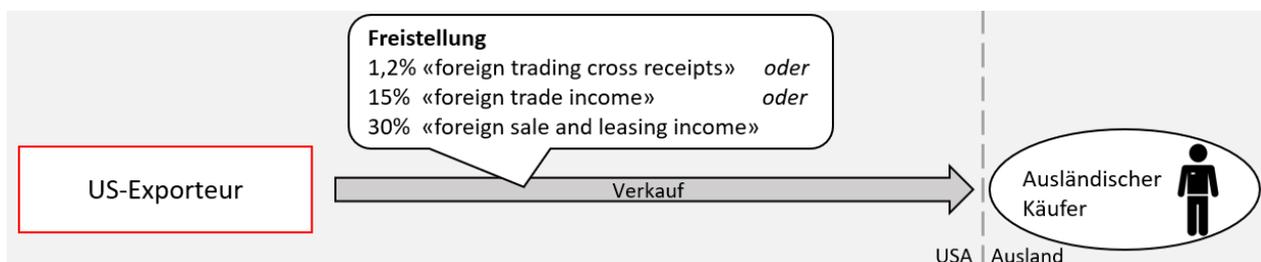


Abbildung 16: ETI-Struktur

## b. WTO-Zulässigkeit

431 Das Panel ging davon aus, dass es sich erneut um einen finanziellen Beitrag im Sinne des Art.1 Abs.1 (a) (1) (ii) ASCM handle, da Einkommen von der Besteuerung ausgenommen wird, das in Abwesenheit des ETI-Regimes besteuert werden würde. Zwar wäre ETI als Grundregel von der Besteuerung ausgenommen, um allerdings tatsächlich als abziehbares ETI zu qualifizieren, müssten stark selektive qualitative und quantitative Kriterien erfüllt werden. Aus diesem Grund ist das ETI als spezifische Ausnahme der allgemeinen Gewinndefinition aus IRC Sec.61 zu verstehen. Qualifiziere es nicht unter den ETI-Kriterien sei es Teil des steuerbaren Gewinns nach IRC Sec.61. ETI sei daher eine Ausnahme vom «prevailing domestic standard». Es handle sich daher um «forgoing of revenue otherwise due».<sup>717</sup>

432 Es handle sich sodann um einen Benefit, da ein Unternehmen ETI von der Besteuerung ausnehmen kann und von daher «better off» ist, als wenn dies nicht der Fall wäre, da die Steuerlast kleiner ausfällt.<sup>718</sup> Im Ergebnis handelt es sich also um eine Subvention unter der Definition von Art.1 ASCM.

<sup>710</sup> IRC Sec.114 (b); ROBRA, 48.

<sup>711</sup> QURESHI, *United States Subsidies under DISC, FSC and ETI*, 5.

<sup>712</sup> IRC Sec.941 (a).

<sup>713</sup> IRC Sec.941 (b).

<sup>714</sup> IRC Sec.942 (a).

<sup>715</sup> IRC Sec.943 (a).

<sup>716</sup> THOMPSON, 3.

<sup>717</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz. 8.21 ff.

<sup>718</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz. 8.46.

433 Weiterhin kam das Panel zu dem Ergebnis, dass die Subvention abhängig von Exportleistungen ist, da das ausgenommene ETI sich als Anteil der «foreign trading gross receipts», also Verkauf, Vermietung etc. von «qualifying foreign trade property» ergibt, das als solches nur qualifiziert sofern es für die Verwertung im Ausland vorgesehen ist.<sup>719</sup>

---

<sup>719</sup> Panel Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, Rz. 8.58.

## V. Ad WTO-Konformität der steuerlichen Reformen des TCJA: Grundlagen der internationalen Besteuerung

- 434 Bei der Realisierung grenzüberschreitender Sachverhalte können Unternehmen unter die Steuerhoheit anderer Nationen fallen und werden damit mit deren Steuerrecht konfrontiert. In diesen Fällen müssen sich die betroffenen Unternehmen mit dem internationalen Steuerrecht auseinandersetzen.<sup>720</sup>
- 435 Bei grenzüberschreitenden Unternehmensaktivitäten sind für die vorliegende Arbeit vor allem folgende 3 steuersystematische Fragen relevant, die nach einer kurzen Einführung in die Quellen des internationalen Steuerrechts im Folgenden nacheinander besprochen werden:
- 1) Steuerliche Anknüpfung: Welche Staaten haben ein Recht auf Besteuerung? («Wo?»)
  - 2) Steuersubstrat: In welchem Umfang dürfen die Staaten jeweils besteuern? («Was?»)
  - 3) Vermeidung der Doppelbesteuerung: Durch welche Methoden wird die Doppelbesteuerung vermieden?
- 436 Darüber hinaus stellt sich in internationalen Sachverhalten ausserdem die wichtige Frage der Gewinnabgrenzung. Diese wird aufgrund der nachrangigen Relevanz für die US-Steuerreform jedoch nicht Teil der nachfolgenden Erläuterungen sein. Nachdem durch die Bearbeitung dieser drei Fragestellungen die Grundlagen zum Verständnis des internationalen Steuerrechts gelegt wurde, folgt die Darstellung der möglichen Besteuerungsformen von Direktinvestitionen im Ausland.

### 1. Quellen internationalen Steuerrechts

- 437 Der Begriff des internationalen Steuerrechts bezieht sich auf die Gesamtheit aller Normen, die die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte regeln.<sup>721</sup> Prinzipiell gibt es kein einheitliches internationales Steuerrecht.<sup>722</sup> Das internationale Steuerrecht setzt sich zusammen aus Teilen des Völkerrechts inkl. völkerrechtlicher Verträge (vor allem DBA) sowie dem nationalen Aussensteuerrecht (allgemeines und spezielles) eines Staates.<sup>723</sup>
- 438 Da durch diese Normenvielfalt eine gewisse Ambivalenz zwischen dem internationalen Steuerrecht verschiedener Staaten entsteht, wird im vorliegenden Kapitel primär auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) zurückgegriffen. Dieses stellt zwar kein eigentliches, bindendes Vertragsrecht dar, dient jedoch als Vertragsmuster für zahlreiche DBA bzw. deren Auslegung.<sup>724</sup>
- 439 Entsprechend dieser Normenvielfalt ist immer die Frage des Vorrangs zu beantworten. Dabei lässt sich unilaterales Recht als die Steuerpflicht begründendes Recht, bilaterales Rechts als die Steuerpflicht begrenzendes Recht definieren.<sup>725</sup> Das bedeutet, dass ein Besteuerungsanspruch unter einer Steuerhoheit nur durch dessen nationales Recht begründet werden kann, jedoch unter Umständen durch bilaterales Recht (i.d.R. DBA) begrenzt wird. Umgekehrt muss ein in einem DBA erteiltes Recht zur Besteuerung von den jeweiligen Steuerhoheiten im unilateralen Recht nicht zwingend wahrgenommen werden.<sup>726</sup>

---

<sup>720</sup> BRÄHLER, 1.

<sup>721</sup> REK et al., 19.

<sup>722</sup> COCKFIELD/HELLERSTEIN, 39.

<sup>723</sup> RUPP et al., 4 f.

<sup>724</sup> BRÜLISAUER, 1 f.; SCHREIBER, 14.

<sup>725</sup> BÄCHLE/OTT/RUPP, 9; BRÄHLER, 3; RUPP et al., 20.

<sup>726</sup> BRÜLISAUER, 3 f.

## 2. Steuerliche Anknüpfung

440 Aufgrund des Souveränitätsprinzip sind die Staaten in der Bestimmung des Steuergegenstands frei.<sup>727</sup> Diese Gestaltungsfreiheit der Gesetzgeber wird allerdings durch das völkerrechtliche Willkürverbot beschränkt. Demnach ist eine Besteuerung nur zulässig, sofern inländische Anknüpfungspunkte vorhanden sind, d.h. wenn der besteuerte Sachverhalt eine hinreichende Beziehung zum steuernden Staat aufweist.<sup>728</sup> Die folgenden Anknüpfungsmerkmale sind in der Praxis für die Besteuerung des Einkommens juristischer Personen relevant:

### a. Anknüpfung an die Person des Steuerpflichtigen

441 Bei der Anknüpfung an die Person stützt sich die Begründung des Besteuerungsrechts auf subjektive Merkmale bzw. eine persönliche Beziehung des Steuerpflichtigen.<sup>729</sup> Art.4 Abs.1 OECD-MA knüpft bei juristischen Personen hier an den Sitz sowie den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung an.<sup>730</sup> In der Schweiz wird auch von der sog. persönlichen Zugehörigkeit gesprochen.<sup>731</sup>

### b. Anknüpfung an das Steuergut

442 In Abgrenzung zu den zuvor genannten persönlichen Anknüpfungsmerkmalen, kann ein Staat sein Besteuerungsrecht auch an sachliche Merkmalen bzw. einer sachlichen Beziehung zum Inland knüpfen.<sup>732</sup> In der Schweiz spricht man in diesem Zusammenhang auch von der sog. wirtschaftlichen Zugehörigkeit.<sup>733</sup> Als sachliche Anknüpfungsmerkmale gelten nach dem Quellenprinzip inländische Einkunftsquellen sowie nach dem Belegenheitsprinzip alle auf dem Staatsgebiet befindlichen Vermögensgegenstände.<sup>734</sup> I.d.R ist das Vorhandensein einer BS dabei das relevante Abgrenzungskriterium für Unternehmensgewinne.<sup>735</sup> Art.5 OECD-MA definiert eine BS als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zumindest teilweise ausgeübt wird.<sup>736</sup> Dies umfasst insbesondere Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstelle und Werkstätte.<sup>737</sup>

## 3. Steuersubstrat

443 Bezüglich des sachlichen Umfangs der Besteuerung werden typischerweise die unbeschränkte Steuerpflicht und die beschränkte Steuerpflicht unterschieden.<sup>738</sup>

### a. Unbeschränkte Steuerpflicht

444 Eine unbeschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass das gesamte im In- und Ausland erwirtschaftete Einkommen einer Person grundsätzlich im Inland steuerpflichtig ist. Man spricht dabei auch vom Welteinkommensprinzip bzw. dem Universalitätsprinzip.<sup>739</sup> Eine unbeschränkte Steuerpflicht resultiert

<sup>727</sup> CAVELTI/JAAG/ROHNER, 353.

<sup>728</sup> NIKLAUS, 11 f.

<sup>729</sup> BÄCHLE/OTT/RUPP, 13; LYMER/HASSELLDINE, 6.

<sup>730</sup> RASMUSSEN, 28.

<sup>731</sup> Art. 51 DBG (CH); STOCKER/GIESEN, 79; ALTENBURGER, 2.

<sup>732</sup> BÄCHLE/OTT/RUPP, 13; BRÄHLER, 4; LYMER/HASSELLDINE, 6; RUPP et al., 23.

<sup>733</sup> Art. 52 DBG (CH); STOCKER/GIESEN, 79; ALTENBURGER, 10.

<sup>734</sup> BRÄHLER, 4.

<sup>735</sup> FROTSCHER, Rz.260.

<sup>736</sup> Art.5 Abs.1 OECD-MA; DITZ, 109.

<sup>737</sup> Art.5 Abs.2 OECD-MA.

<sup>738</sup> JACOBS, 6 f.

<sup>739</sup> BRÄHLER, 5 f.; RUPP et al., 20.

typischerweise aus Ansässigkeit bzw. persönlicher Zugehörigkeit.<sup>740</sup> Art.7 Abs.1 OECD-MA spricht einem Ansässigkeitsstaaten prinzipiell ein unbeschränktes Besteuerungsrecht aus.

b. Beschränkte Steuerpflicht

445 Eine beschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass der Steueranspruch eines Staates lediglich die innerhalb seines Staatsgebietes verwirklichten Tatbestände erfasst. Das heisst, dass die steuerliche Erfassung auf innerhalb des Staatsgebiets belegenes Vermögen sowie aus inländischen Quellen stammendes Einkommen begrenzt ist. Man spricht daher auch vom Quellenprinzip oder dem Territorialitätsprinzip.<sup>741</sup> Eine beschränkte Steuerpflicht knüpft typischerweise an sachlichen Merkmale, also der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, an.<sup>742</sup> Art.7 Abs.1 OECD-MA spricht BS-Staaten ein, auf die Gewinne der BS beschränktes, Besteuerungsrecht aus.

#### 4. Vermeidung der Doppelbesteuerung

446 Die besondere Brisanz grenzüberschreitender Unternehmensaktivitäten besteht in der potentiellen Besteuerungsmöglichkeit durch mehrere Steuerhoheiten.<sup>743</sup> I.d.R. ergibt sich diese aus der Kombination der unbeschränkten Steuerpflicht eines Staates und der beschränkten Steuerpflicht eines anderen Staates.<sup>744</sup> Obwohl auch andere Umstände zu einer möglichen Doppelbesteuerung führen können, erfolgt vorliegend aufgrund der Relevanz nur die Darstellung dieses Regelfalls.

a. Begriff der Doppelbesteuerung

447 Zunächst ist der Begriff der Doppelbesteuerung zu klären. Dabei ist zwischen der juristischen und der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu unterscheiden. Juristisch liegt eine Doppelbesteuerung vor, wenn mehrere selbstständige Steuerhoheiten das selbe Steuerobjekt bei dem selben Steuersubjekt zu einer gleichartigen Steuer heranziehen. Im Unterschied zu dieser Definition fordert der Begriff der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung das wirtschaftlich (nicht juristisch) gleiche Steuersubjekt. Der Begriff geht also davon aus, dass juristisch unabhängige, aber verbundene Gesellschaften, wirtschaftlich das gleiche Steuersubjekt darstellen.<sup>745</sup>

448 Sowohl der juristische als auch der wirtschaftliche Begriff enthält zwei Elemente. Die materielle Komponente beschreibt die Erhebung der Steuer durch beide Steuerhoheiten, während die formelle Komponente die Notwendigkeit formeller Pflichten im Bereich beider Steuerhoheiten repräsentiert. Es wird weiterhin zwischen der realen Doppelbesteuerung und der virtuellen Doppelbesteuerung, also der aufgrund vorhandener Gesetze möglichen, jedoch faktisch nicht eintretenden Doppelbesteuerung, unterschieden.<sup>746</sup>

b. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

449 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind die technische Art und Weise, mittels derer die Doppelbesteuerung vermieden bzw. gegebenenfalls gemindert wird. I.d.R erfolgt die Anwendung dieser

---

<sup>740</sup> vgl. z.B. Art.52 Abs.1 DBG (CH).

<sup>741</sup> BRÄHLER, 5 f.; RUPP et al., 23.

<sup>742</sup> vgl. z.B. Art.52 Abs.2 DBG (CH).

<sup>743</sup> HOCK, 31.

<sup>744</sup> LYMER/HASSELLDINIE, 7.

<sup>745</sup> HOCK, 33 f.; ROSE, 54 f.

<sup>746</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 40 f.; ROSE, 55.

von der Steuerhoheit, die eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet.<sup>747</sup> Massgeblich für die vorliegende Arbeit sind die Freistellungsmethode, die Anrechnungsmethode sowie die Abzugsmethode.

*i. Freistellungsmethode*

450 Die Freistellungsmethode wird in Art.23A des OECD-MA erläutert. Bei der Freistellungsmethode werden die Einkünfte aus Quellen anderer Steuerhoheiten von der Besteuerung im Inland freigestellt.<sup>748</sup> I.d.R. stellt also der Ansässigkeitsstaat Einkünfte, die aus ausländischen Quellen stammen und dort beschränkt steuerpflichtig sind, trotz der unbeschränkten Steuerpflicht vollständig frei. In diesem Sinne wird hier vom Welteinkommensprinzip abgerückt.<sup>749</sup> Wirtschaftlich führt dies dazu, dass der Steuerpflichtige auf ausländische Einkünfte zum ausländischen Steuersatz besteuert wird. Es wird auch von der Kapitalimportneutralität gesprochen, da inländische Unternehmen und ausländische Unternehmen im Ausland in gleicher Höhe besteuert werden.<sup>750</sup> In der Praxis wird die Freistellungsmethode meist in Zusammenhang mit einem Progressionsvorbehalt angewendet. Demnach werden die ausländischen Einkünfte zwar von der Besteuerung im Inland freigestellt, sind jedoch im Betrag massgeblich für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes.<sup>751</sup>

*ii. Anrechnungsmethode*

451 Die Anrechnungsmethode wird in Art.23B des OECD-MA erläutert. In diesem Fall bleiben Einkünfte aus dem ausländischen Quellenstaat (in dem eine beschränkte Steuerpflicht begründet wird) im Inland steuerpflichtig (es wird also am Welteinkommensprinzip festgehalten), die im Quellenstaat abgeführten Steuern werden allerdings auf die im Ansässigkeitsstaat aufkommende Steuerlast angerechnet. Dies führt zu Kapitalexporthneutralität, da Exporte über BS im Ausland und Exporten von Unternehmen, die nur inländische Niederlassungen besitzen, gleich besteuert werden.<sup>752</sup>

452 Die Anrechnung erfolgt nur bei vergleichbaren Steuern und in der Regel maximal bis zur Höhe des jeweiligen inländischen Steueraufkommens.<sup>753</sup> Diese Limitation kann entweder pro Staat (sog. «per country limitation») oder insgesamt auf die Gesamtheit der ausländischen Steuern (sog. «overall limitation») festgelegt werden. Die «per country limitation» führt dazu, dass der anrechenbare ausländische Steuersatz pro Staat maximal dem inländischen Steuersatz entsprechen kann (es wird also effektiv immer zum jeweils höheren Steuersatz besteuert<sup>754</sup>), während bei der «overall limitation» der durchschnittliche ausländische Steuersatz maximal dem inländischen Steuersatz entsprechen darf.<sup>755</sup>

453 Es ist ausserdem zwischen der direkten und der indirekten Anrechnung zu unterscheiden. Von der direkten Anrechnung wird gesprochen, wenn das Subjekt, dem die ausländische Steuer angerechnet wird, mit dem Subjekt, das die ausländische Steuer entrichtet hat, juristisch identisch ist. Ziel der direkten Anrechnung ist die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung.<sup>756</sup> Die indirekte Steueranrechnung bedeutet hingegen, dass das die Steuer im Inland anrechnende Steuersubjekt nur wirtschaftlich mit dem

---

<sup>747</sup> ROSE, 63.

<sup>748</sup> RASMUSSEN, 97; SCHREIBER, 15.

<sup>749</sup> RUPP et al., 28; Die «Freistellung» wird in vielen Fällen nicht durch eine tatsächliche Freistellung, sondern durch eine Abzugsfähigkeit erreicht.

<sup>750</sup> VOGEL, 2.

<sup>751</sup> BÄCHLE/OTT/RUPP, 17 f.; VOGEL, 2 f.

<sup>752</sup> SCHREIBER, 16; JACOBS, 13.

<sup>753</sup> REK et al., 21.

<sup>754</sup> SEIDEL, 49 f.

<sup>755</sup> FROTSCHER, Rz.177; NIKLAUS, 44.

<sup>756</sup> FROTSCHER, Rz.176; ROSE, 66.

ursprünglich die Steuer im Ausland abführenden Steuersubjekt identisch sein muss. Die indirekte Steueranrechnung ist daher wichtiges Mittel für die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.<sup>757</sup>

iii. *Abzugsmethode*

454 Bei der Abzugsmethode wird ausländisches Steueraufkommen nicht wie bei der Anrechnungsmethode auf die Steuer angerechnet, sondern nur von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen.<sup>758</sup> Im Unterschied zu den zuvor erläuterten Methoden wird dadurch keine Vermeidung, sondern nur eine Verminderung der Doppelbesteuerung erzielt, da die Abzugsmethode prinzipiell von einer vollen Besteuerung der ausländischen Einkünfte sowohl im Auslands als auch im Inland ausgeht.<sup>759</sup>

iv. *Rechtsgrundlagen zur Anwendung der Methoden*

455 Es sollte vorliegend noch darauf hingewiesen werden, dass die Anwendung der erläuterten Methoden jeweils in Abhängigkeit der rechtlichen Grundlage ist. Bereits in Rz.437 wurde darauf hingewiesen, dass das internationale Steuerrecht aus Völkerrecht (vor allem DBA) und nationalem Aussensteuerrecht besteht.

456 Entsprechend sind Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vielfach nicht nur in den DBA anzufinden, sondern auch im unilateralen Recht. Folglich kann die Anwendung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im unilateralen Recht sich auch vom bilateralen Recht unterscheiden.<sup>760</sup>

457 So sieht das Deutsche unilaterale Recht im Fall einer ausländischen BS beispielsweise die Anrechnungsmethode vor, während bei Vorliegen eines DBA i.d.R. die Freistellungsmethode genutzt wird.<sup>761</sup> In der Schweiz hingegen sehen sowohl das unilaterale Recht als auch i.d.R. die DBA die Freistellungsmethode vor.<sup>762</sup>

## 5. Besteuerung zweistufiger Organisationsformen für grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten

458 Ein international tätiges Unternehmen hat prinzipiell fünf Möglichkeiten seine Unternehmensaktivitäten im Ausland durchzuführen. Diese umfassen die Direktgeschäfte, die Nutzung eines selbstständigen oder unselbstständigen Vertreters, den Aufbau einer BS oder die Gründung eines Tochterunternehmens.<sup>763</sup> Aus steuerlicher Sicht sind vor allem die BS und die TG interessant.

459 Da es sich im Folgenden um allgemeine Erläuterungen der Möglichkeiten der Besteuerung internationaler Sachverhalte handelt, wird weiterhin mithilfe des OECD-MA gearbeitet. Es sei wiederum darauf hingewiesen, dass sich die Besteuerungsmöglichkeiten in jeweiligen unilateralen Gesetzgebungen sowie spezifischen DBA unterscheiden können.

a. *Direktgeschäfte und Nutzung von Vertretern*

460 Der Begriff des Direktgeschäfts meint den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch ohne feste Einrichtung im Ausland. Dies umfasst bspw. die Lieferung von Waren von inländischen Stützpunkten direkt an Kunden im Ausland.<sup>764</sup> Direktgeschäfte führen nach Art.5 Abs.6 OECD-MA grundsätzlich nicht zu

<sup>757</sup> FROTSCHER, Rz.176; ROSE, 68.

<sup>758</sup> REK et al., 22.

<sup>759</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 40 f.

<sup>760</sup> SCHAUMBURG/VON FREEDEN/HÄCK, 643.

<sup>761</sup> §26 Abs.2 KStG (DE); FROTSCHER, Rz.176 .

<sup>762</sup> Art.52 Abs.1 DBG (CH); ALTENBURGER, 161.

<sup>763</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 268 f.

<sup>764</sup> BRÄHLER, 219.

einem sachlichen Anknüpfungspunkt im Ausland. Sie werden daher nur im Ansässigkeitsstaat nach dortigem Recht besteuert.<sup>765</sup>

461 Eine andere Möglichkeit zur Tätigkeit grenzüberschreitender Geschäfte ist die Nutzung eines ausländischen Vertreters. Ist dieser selbstständig, liegen keine persönlichen oder sachlichen Anknüpfungspunkte des Auftraggebers vor. Dieser wird daher wie bei Direktgeschäften nur im Ansässigkeitsstaat besteuert. Nutzt der Auftraggeber einen unselbstständigen Vertreter, stellt sich die Frage nach der Begründung einer BS als sachlichen Anknüpfungspunkt. Diese Frage ist insbesondere nach Art.5 OECD-MA zu beantworten. Liegt eine BS vor, führt dies zu einer beschränkten Steuerpflicht im Umfang der BS-Gewinne im Ausland.<sup>766</sup>

#### b. Direktinvestitionen

462 Direktinvestitionen sind Aktivitäten im Ausland mittels eines festen Stützpunkts. Der feste Stützpunkt ist also das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zu den bereits genannten Direktgeschäften.<sup>767</sup> Direktinvestitionen können prinzipiell durch die Nutzung von BS oder durch die Gründung eines ausländischen TG getätigt werden. Während die Möglichkeiten aus betriebswirtschaftlich-operativer Sicht prinzipiell gleich sein mögen, ergeben sich einige Konsequenzen in der Art der Besteuerung.

#### i. Betriebstätte

463 Die ausländische BS ist eine im Ausland gelegene feste Geschäftseinrichtung zur Ausübung internationaler Tätigkeiten eines Unternehmens. Juristisch begründet die BS keine selbständige Gesellschaft.<sup>768</sup> Bei den nachfolgenden Erläuterungen wird vom Vorliegen einer BS ausgegangen. Es wird nicht weiter auf die einzelnen Kriterien zur Bildung einer BS eingegangen.

464 Nach Art.7 Abs.1 OECD-MA dürfen Unternehmensgewinne prinzipiell nur im Staat der Ansässigkeit besteuert werden, es sei denn, die Unternehmensgewinne sind einer ausländischen BS zuzuordnen. Da die BS einen sachlichen Anknüpfungspunkt darstellt, unterliegen die ihr zuzuordnenden Gewinne dann der begrenzten Steuerpflicht im BS-Staat.<sup>769</sup>

465 Art.7 Abs.1 OECD-MA spricht jedoch kein ausschliessliches Steuerrecht für den BS-Staat aus. Das bedeutet, die unbegrenzte Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat erlischt nicht. Die Gewinne der BS unterliegen nach wie vor im Sinne des Welteinkommensprinzips der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.<sup>770</sup>

466 Im Regelfall ist es dann Aufgabe des Ansässigkeitsstaates die Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zu vermindern. Dabei stellt sich dann die Frage, ob im Verhältnis mit dem BS-Staat ein DBA vorliegt, das zur Anwendung kommt. Liegt kein DBA vor, sind jeweils die unilateralen Gesetzgebungen massgeblich. Prinzipiell gibt es die in Rz.449 ff. erläuterten Methoden der Befreiung, der Anrechnung sowie des Abzugs.<sup>771</sup> Liegt ein DBA vor, sind i.d.R. entweder die Befreiung oder die Anrechnung vorgesehen, so auch in Art.23 A&B OECD-MA.

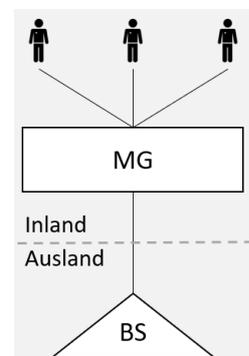


Abbildung 17: MG-BS-Struktur

<sup>765</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 268.

<sup>766</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 269; vgl. Rz.442.

<sup>767</sup> BRÄHLER, 219; RASMUSSEN, 44.

<sup>768</sup> FROTSCHER, Rz.264 ff.

<sup>769</sup> ROSE, 122; FROTSCHER, Rz.307.

<sup>770</sup> FROTSCHER, Rz.308.

<sup>771</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 273.

## ii. Verbundene Kapitalgesellschaft

467 Die zweite Möglichkeit einer Direktinvestition ist die Gründung einer verbundenen Kapitalgesellschaft im Ausland. Dabei wird i.d.R. eine TG mit 100 Prozent Beteiligung nach dem Recht des Auslands gegründet. Es handelt sich dabei um eine vollständig selbständige juristische Person, die auch steuerlich nach dem Trennungsprinzip, trotz ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit, als solche behandelt wird. Sie ist also ein eigenständiges Steuersubjekt.<sup>772</sup> In den folgenden Erläuterungen wird mit den Begriffen MG für die Gesellschaft im Inland und TG für die Gesellschaft im Ausland gearbeitet.

468 Diese TG begründet nach Art.4 Abs.1 OECD-MA durch Sitz und Geschäftsleitung im Ausland dort Ansässigkeit und daher unbeschränkte Steuerpflicht. Dementsprechend werden ihre Unternehmensgewinne gemäss Art.7 Abs.1 OECD-MA im Ausland besteuert, wobei sie selbst natürlich auch wiederum BS in weiteren Staaten begründen kann.<sup>773</sup>

469 Aufgrund des Trennungsprinzips folgt aus der Erzielung von Unternehmensgewinnen der TG zunächst keine Besteuerung bei der MG im Inland. Es handelt sich bis dahin also grundsätzlich nicht um eine grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit mit Relevanz des internationalen Steuerrechts. Mögliche Steuerfolgen ergeben sich erst, sobald Dividenden an den Gesellschafter bzw. die MG ausgeschüttet werden.<sup>774</sup>

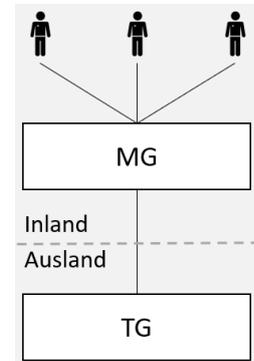


Abbildung 18: MG-TG-Struktur

470 Werden Dividenden an die MG ausgeschüttet, sind diese nach Art.10 Abs.1 OECD-MA grundsätzlich auf Ebene der MG in ihrem Ansässigkeitsstaat im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht, steuerpflichtig.<sup>775</sup> Darüber hinaus ergibt sich durch die Ausschüttung der Dividende durch die TG allerdings nach dem Quellenprinzip eine beschränkte Steuerpflicht der MG im Staat der TG. Nach Art.10 Abs.2 OECD-MA kann der Ansässigkeitsstaat der TG aus diesem Grund eine Quellensteuer auf die Dividendenzahlungen erheben. Diese ist in DBA vielfach in ihrer Höhe begrenzt.<sup>776</sup>

471 Im Ansässigkeitsstaat der MG stellt sich nun wiederum die Frage nach der steuerlichen Behandlung der Dividende sowie der im Ausland abgeführten Quellensteuer. Prinzipiell handelt es sich, soweit keine Quellensteuer anfällt, vorliegend nicht um einen Fall von juristischer Doppelbesteuerung. Vielmehr handelt es sich bei Besteuerung von Ausschüttungen einer TG an eine MG, um eine sog. Doppelbelastung (wirtschaftliche Doppelbesteuerung), die nicht unüblich ist. Es ist daher denkbar, dass die Dividende ohne weitere Minderungsmaßnahmen im Ansässigkeitsstaat der MG besteuert wird. Die im Ausland abgeführte Quellensteuer würde in diesem Fall entweder direkt auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der MG angerechnet oder abgezogen werden.<sup>777</sup>

472 Daneben ist auch eine grundsätzliche Freistellung der Besteuerung der Dividenden an die MG im Ansässigkeitsstaat möglich. In diesem Fall kann die im Ausland erhobene Quellensteuer nicht angerechnet werden, die Steuerbelastung ist daher definitiv. Auch die Steuer auf den Unternehmensgewinn der TG kann nicht angerechnet werden.<sup>778</sup>

<sup>772</sup> FROTSCHER, Rz.380 ff.; ROSE, 128.

<sup>773</sup> BRÄHLER, 262.

<sup>774</sup> Zum Teil ergeben sich auch Steuerfolgen aus einer Hinzurechnungsbesteuerung. Siehe dazu die Subpart F Regelungen des US-Steuerrechts in Rz.505 ff..

<sup>775</sup> BREITHECKER/KLAPDOR, 276.

<sup>776</sup> ROSE, 129.

<sup>777</sup> FROTSCHER, Rz.395 ff.; ROSE, 129; BRÄHLER, 263.

<sup>778</sup> FROTSCHER, Rz.395 ff.; BREITHECKER/KLAPDOR, 277.

473 Zuletzt ist auch die Verwendung der indirekten Anrechnungsmethode, also der Anrechnung der bereits von der TG im Ausland abgeführten Steuern möglich. Die genaue Durchführung dieser Methode kann sich unterscheiden und wird in Rz.500 ff. für die US-Besteuerung erläutert. Wird diese Methode genutzt, würde i.d.R. auch die im Ausland abgeführte Quellensteuer direkt auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der MG angerechnet oder ggf. abgezogen werden.<sup>779</sup>

---

<sup>779</sup> FROTSCHER, Rz.395 ff.

## VI. Ad WTO-Konformität der steuerlichen Reformen des TCJA: Grundlagen des US-Steuerrechts

### 1. Grundlagen des US Steuerrechts

#### a. Steuerhoheiten

474 In den USA teilen sich Bund («federation»), Bundestaaten («states») und lokale Gebietskörperschaften («local governments») die Steuerhoheit. Die originäre Steuerhoheit der Bundesstaaten ist Ausfluss der Souveränität nach der Verfassung von 1789. Die Steuerhoheit des Bundes sowie der lokalen Gebietskörperschaften für einzelne Steuerarten ergibt sich hingegen konkret aus der Bundesverfassung bzw. den einzelstaatlichen Verfassungen.<sup>780</sup>

475 So wird dem Bund im 16. Zusatzartikel (Amendment XVI) der Bundesverfassung das Recht zugesprochen, Steuern auf Einkommen jeglicher Herkunft zu erheben («The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived ...»).<sup>781</sup> Die Verfassung kennt jedoch keine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz, wonach die Gesetzgebungshoheit des Bundes die der Bundesstaaten einschränkt. Entsprechend wird eine Einkommensteuer i.d.R. auch von den Bundesstaaten erhoben.<sup>782</sup>

476 Nach der Ermächtigungsnorm Art.1 Sec.8 U.S. CONST. und der Verbotsnorm Art.1 Sec.10 Abs.2 U.S. CONST. hat der Bund ausserdem die ausschliessliche Gesetzgebungshoheit für Zölle. Obwohl Art.1 Sec.9 U.S. CONST. die Erhebung direkter Steuern durch den Bund verbietet, wird bpsw. eine Einkommenssteuer durch den Bund erhoben. Diese spiegelt im Übrigen die US-amerikanische Verfassungswirklichkeit wieder, in der ungeschriebene Richtlinien und Pragmatik wichtiger sind als Systematik und Dogmatik.<sup>783</sup>

477 Im Allgemeinen knüpft die Verwaltungs- und Ertragshoheit in den USA an die entsprechende Gesetzgebungshoheit an.<sup>784</sup> Auf Bundesebene obliegt die Verwaltungshoheit dem Bundesfinanzministerium («Treasury Department») sowie der Bundessteuerbehörde («Internal Revenue Service»).<sup>785</sup>

#### b. Quellen des Bundessteuerrechts

##### i. *Internal Revenue Code*

478 Die derzeitige Rechtsgrundlage für die Besteuerung auf Bundesebene bildet der Internal Revenue Code (IRC) in seiner Fassung vom 22.10.1986 mit fortlaufenden Änderungen. Diese Kodifikation enthält neben dem materiellen Steuerrecht auch das Steuerverwaltungs- und Steuerstrafrecht.<sup>786</sup> Der IRC bildet den Title 26 des United States Code (USC, die Gesetzessammlung des Bundes) und wird in «Subtitles», «Chapters», «Subchapters» und «Parts» unterteilt. Es erfolgt eine fortlaufende Nummerierung der Paragraphen («Sections»).<sup>787</sup>

<sup>780</sup> KROSCHEL, 287; MAYWALD/MIETHE, Steuern in USA, Rz.1.

<sup>781</sup> STRIEGEL, Rz.3.

<sup>782</sup> CORTEZ, 532.

<sup>783</sup> THIELE, 24.

<sup>784</sup> ENDRES/SCHREIBER, 34; THIELE, 22.

<sup>785</sup> CORTEZ, 533.

<sup>786</sup> MAYWALD/MIETHE, Steuerstandort USA; TRENNHEUSER, 8.

<sup>787</sup> BAUEN, Rz.9.

---

 ii. *Treasury Regulations*

- 479 Nach Sec. 7805 IRC verfügt das US Treasury Department über die Kompetenz zum Erlass von Richtlinien im Steuerrecht.<sup>788</sup> Diese sog. «Treasury Regulations», auch «Federal Tax Regulations» genannt, sind die offiziellen Interpretationen der Anwendung der Gesetze des IRC durch das Treasury Department. Informationen bezüglich der Erstellung dieser Richtlinien können dem 32. Teil des Internal Revenue Manuals (IRM) entnommen werden.<sup>789</sup>
- 480 Die Richtlinien werden jeweils zunächst als «Proposed Regulations» veröffentlicht, die von der Öffentlichkeit kommentiert werden können. Proposed Regulations haben allerdings keine bindende Wirkung für den IRS oder den Steuerzahler. Eine bindende Wirkung der Richtlinien entsteht erst bei ihrer Veröffentlichung als «Final Regulations».<sup>790</sup> Final Regulations werden als «Treasury Decision» im «Federal Register» veröffentlicht sowie im «Code of Federal Regulations» (CFR) kodifiziert.<sup>791</sup> Der CFR folgt der gleichen Nummernfolge der einzelnen Paragraphen des IRC.<sup>792</sup>
- 481 In dringenden Fällen kann das Treasury Department ausserdem «Temporary Regulations» veröffentlichen, die nicht zuvor als Proposed Regulations vorgeschlagen werden müssen und die gleiche Wirkung wie Final Regulations entfalten.<sup>793</sup>
- 482 Bezüglich der Wirkung der Treasury Regulations ist zwischen «Legislative Regulations», «Interpretative Regulations» und «Procedural Regulations» zu unterscheiden. Legislative Regulations stellen operationale Regeln für einzelne IRC Vorschriften dar. Diese werden dort genutzt, wo der Kongress selbst keine Anweisungen zur Umsetzung der Regelungen gegeben hat. Sofern das US Treasury Department seine Kompetenzen nicht überschreitet, erlangen diese Richtlinien Gesetzeskraft.<sup>794</sup>
- 483 Interpretative Regulations erklären die Position des IRS bezüglich der IRC Vorschriften. Während die Legislative Regulations massgebliche Erweiterungen des IRC darstellen, sind die Interpretative Regulations eher «Lückenfüller» von vom Kongress offengelassenen geringfügigen Fragestellungen. Die Abgrenzung ist hier allerdings nicht immer eindeutig.<sup>795</sup> Interpretative Regulations sind nicht spezifisch vom IRC autorisiert, sondern stützen sich auf die generelle Autorität des IRS, Interpretationen des IRC vorzunehmen, und sind daher anfechtbar, falls sie nicht den Intentionen des Kongresses entsprechen.<sup>796</sup>
- 484 Von diesen Richtlinien sind wiederum die Procedural Regulations zu unterscheiden, die den Charakter von Verwaltungsanweisungen, beispielsweise bezüglich der Einreichung von Steuererklärungen, haben. Auch diese Richtlinien entfalten keine Gesetzeskraft, wobei sie, mit Ausnahme von Subchapter H («Internal Revenue Practice»), der nur direktiv ist, trotzdem bindend sind.<sup>797</sup>

 iii. *Revenue Rulings*

- 485 Der IRS veröffentlicht neben den Treasury Regulations ausserdem noch eine Reihe weiterer Richtlinien, genannt «Revenue Rulings» (i.w.S.). Zu den Revenue Rulings i.w.S. gehören die Revenue Rulings i.e.S., die «Revenue Procedures», die «Private Letter Rulings», IRS Informationsbroschüren sowie einzelne

---

<sup>788</sup> BAUEN, Rz.10.

<sup>789</sup> IRS, Understanding IRS Guidance.

<sup>790</sup> IRM 32.1.1.2.2.

<sup>791</sup> IRM, 32.1.1.2.4; THIELE, 28 f.

<sup>792</sup> BAUEN, Rz.10.

<sup>793</sup> IRM, 32.1.1.2.3; THIELE, 29.

<sup>794</sup> IRM 32.1.1.2.7.

<sup>795</sup> IRM 32.1.1.2.6; IRM 32.1.1.2.8.

<sup>796</sup> IRS, Understanding IRS Guidance; THIELE, 28.

<sup>797</sup> BAUEN, Rz.10.

Formulare und Erläuterungen.<sup>798</sup> Rulings i.e.S. und Revenue Procedures werden im Internal Revenue Bulletin (IRB) veröffentlicht. Veröffentlichungen im Internal Revenue Bulletin übertrumpfen in ihrer Wirkung etwaige einzelne Veröffentlichungen des IRS.<sup>799</sup>

iv. *Steuerrechtssprechung*

486 Das Rechtssystem der USA hat sich aus der englischen Rechtsordnung entwickelt und stellt insofern ein Präjudizienystem dar bzw. basiert auf dem Gewohnheitsrecht. Das bedeutet, dass früher getroffene Entscheidungen von höheren Gerichten für Richter verbindlich sind.<sup>800</sup> Obwohl der Rechtsprechung dadurch grosse Bedeutung zukommt, wird der Rechtsbildung mittels Richterrecht im Steuerrecht weniger Gewicht beigemessen. Dies liegt in der Tatsache begründet, dass das Steuerrecht auf allen Ebenen des Bundesstaates nachhaltig kodifiziert wurde.<sup>801</sup>

c. *Weiterentwicklung des Steuerrechts*

487 Veränderungen des Steuerrechts werden zumeist über den legislativen Prozess vorangetrieben. Nachdem der US-Präsident eine Veränderung vor dem Kongress vorschlägt, wird diese vom Treasury Department entworfen. Vorgeschlagene Veränderungen (sog. «Bills») müssen generell das Repräsentantenhaus (House of Representatives), im besonderen das Committee on Ways and Means, durchlaufen. Die vorgeschlagenen Bills werden daraufhin den Senat, im besonderen das Finance Committee des Senats, durchlaufen und folgend dem Präsidenten vorgelegt. Nachdem der Präsident die Bill unterschreibt, wird das Treasury Department entsprechende Steuerrichtlinien entwickeln sowie der IRS Verwaltungsanweisungen erarbeiten. Auf diese Weise verabschiedete Gesetze werden «Acts» genannt.<sup>802</sup>

## 2. Die Federal Income Tax für Corporations

488 Die Einkommenssteuer des US-Bundes wird «Federal Income Tax» genannt. Sie ist in Subtitle A (Income Tax) des IRC geregelt.<sup>803</sup> Die Federal Income Tax wird sowohl auf das Einkommen von natürlichen Personen als auch von juristischen Personen erhoben. Bei den Gesellschaften wird grundsätzlich zwischen «Corporations» (Kapitalgesellschaften) und «Partnerships» (Personengesellschaften) unterschieden. Während Corporations selbstständige Steuersubjekte sind, handelt es sich bei Partnerships um sog. «Flow-Through-Entities», d.h. die Gesellschafter der Personengesellschaft sind Steuersubjekte.<sup>804</sup>

489 Das folgende Kapitel bespricht einige Grundlagen nationaler und internationaler Besteuerung der Corporations. Die Darstellung richten sich ausdrücklich nach der in der USA *vor* TCJA bestehenden Besteuerung.

a. *Anknüpfung & Steuersubstrat*

490 IRC Sec.11 erhebt zunächst einen gestaffelte Steuersatz zwischen 15 und 35 Prozent auf das steuerbare Einkommen aller Corporations.<sup>805</sup> Für «foreign corporations» wird diese Steuer nach IRC Sec.11 (d) i.V.m. IRC Sec.882 auf das Einkommen, das als «effectively connected» zur USA gilt, eingeschränkt. Es handelt sich also um die klassische Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

<sup>798</sup> STRIEGEL, 34 ff.

<sup>799</sup> IRS, Understanding IRS Guidance; IRS, Internal Revenue Bulletins; THIELE, 30.

<sup>800</sup> CORTEZ, 531; KROSCHER, 287.

<sup>801</sup> BAUEN, Rz.11.

<sup>802</sup> REESE, 249 ff.; U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY; WOODWORTH, 405 ff.; STRIEGEL, Rz.3.

<sup>803</sup> THIELE, 31.

<sup>804</sup> THIELE, 92.

<sup>805</sup> KWALL, 21.

- 491 Die unbeschränkte Steuerpflicht einer «domestic corporation» entsteht nach IRC Sec.7701 (a) (3) & (4) aus der Errichtung nach dem Recht der USA bzw. einem Staaten der USA. Liegt dies vor, wird ein Unternehmen mit seinem weltweiten Einkommen in der USA steuerpflichtig.<sup>806</sup>
- 492 Die beschränkte Steuerpflicht entsteht wiederum aus dem wirtschaftlichen Kriterium des Vorliegens von «effectively connected income», d.h. Einkommen aus US-Quellen, das insbesondere bei BS und Zweigniederlassungen erfüllt ist. Eine Corporation ist in diesem Fall in den USA nur mit eben diesem «effectively connected income» steuerpflichtig.<sup>807</sup>
- b. Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Gewinnausschüttungen
- 493 Die Besteuerung von Gewinnen von Corporations geht vom Grundsatz der Doppelbelastung des Gewinns aus («double tax regime»), der aus der eigenständigen Subjekteigenschaft der Corporations hervorgeht. Unternehmensgewinne werden daher zunächst auf Ebene der sie erwirtschafteten Gesellschaft besteuert und folgend auf Ebene des Gesellschafters – jedoch erst bei Bestehen einer Gewinnausschüttung.<sup>808</sup>
- 494 Gewinnausschüttungen sind daher auf Ebene der leistenden Gesellschaft nach IRC Sec.311 (a) nicht abziehbar und auf Ebene der Gesellschafter nach IRC Sec.61 (a) (7) im zu versteuernden Einkommen miteinzuschliessen. Um die Doppelbelastung zu mindern unterliegt die Dividende bei Auszahlung an eine natürliche Person aufgrund der Besteuerung als «Capital Gain»<sup>809</sup> einem Vorzugssteuersatz nach IRC Sec.1 (h).<sup>810</sup>
- 495 Im Gegensatz dazu existiert für Corporation kein geringerer Steuersatz für erhaltene Ausschüttungen. Zur Verminderung der Mehrfachbelastung können Corporations allerdings u.U. einen Betriebsabzug für erhaltene Dividenden nach IRC Sec.243 geltend machen («Dividend Received Deduction»)<sup>811</sup>. Sind die Gesellschaften Teil einer «affiliated group» ist eine DRD von 100 Prozent möglich. Eine «affiliated group» liegt nach IRC Sec.1504 vor, wenn mind. 80 Prozent des Buchwertes der Aktien oder 80 Prozent der Stimmrechte der ausschüttenden Gesellschaft bei der erhaltenden Gesellschaft liegen. Besteht wiederum eine Beteiligung von 20 Prozent des Buchwertes der Aktien oder der Stimmrechte, ist eine DRD von 80 Prozent möglich. In allen anderen Fällen ist eine DRD von 70 Prozent möglich.<sup>812</sup>
- 496 Werden Gewinnausschüttung getätigt, die weder aus dem laufenden Gewinn noch der Gewinnrücklage gedeckt werden können, so werden diese Zahlungen nicht als Dividende, sondern als beim Anteilseigner steuerfreie Kapitalrückzahlung qualifiziert nach IRC Sec.301 (c) i.V.m. Sec.316 (a) und vermindern damit den Buchwert der Anteile des Shareholders.<sup>813</sup>
- c. Besteuerung von Outbound-Direktinvestitionen
- 497 Von besonderer Bedeutung für diese Arbeit ist die Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten. Im Folgenden werden die unilateralen Regelungen der USA zur Besteuerung von «Outbound-Transactions» besprochen.

---

<sup>806</sup> WUDERNITZ, 31.

<sup>807</sup> THIELE, 93.

<sup>808</sup> ABRAMS/DOERNBERG, 1.

<sup>809</sup> IRC Sec.1 (h) (11) [dividends taxed as net capital gain].

<sup>810</sup> STRIEGEL, 78 f.

<sup>811</sup> WUDERNITZ, 31.

<sup>812</sup> IRC Sec.243; ABRAMS/DOERNBERG, 1.

<sup>813</sup> STRIEGEL, 79.

498 Wie zuvor besprochen, besteuert die USA bei persönlicher Zugehörigkeit einer Corporation das weltweite Einkommen. Dies schliesst Gewinne ausländischer BS sowie Ausschüttungen ausländischer Beteiligungsgesellschaften ein.<sup>814</sup> Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht der IRC allerdings jeweils die Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuerlast auf die US-Steuer vor («Foreign Tax Credit»). Alternativ kann ein Unternehmen sich entscheiden, die Abzugsmethode zu verwenden, d.h. die im Ausland entrichteten Steuern werden vom steuerbaren Einkommen in der USA abgezogen.<sup>815</sup>

*i. Betriebsstätte*

499 Besitzt eine US-Corporation eine BS im Ausland, sind deren Gewinne in der USA grundsätzlich aufgrund des Welteinkommensprinzips steuerpflichtig. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht das US-Recht die direkte Anrechnungsmethode («Direct Foreign Tax Credit») nach IRC Sec.901 vor. Diese wird i.d.R. auch von den DBA der USA vorgesehen. Die Anrechnungsmethode für BS funktioniert in den USA wie in Rz.451 ff. bereits allgemein beschrieben.

*ii. Verbundene Kapitalgesellschaft*

500 Auf nationaler Ebene werden Einkünfte einer Beteiligungsgesellschaft im Allgemeinen nicht der beteiligten Gesellschaft zugeschrieben.<sup>816</sup> Dies ist auch im internationalen Verhältnis, d.h. bei einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft einer US-Corporation, zunächst so. Die Besteuerung in den USA tritt erst dann ein, wenn eine Gewinnausschüttung an die US-Corporation erfolgt.<sup>817</sup> Dividenden aus ausländischen Quellen fallen dabei nicht unter die oben genannten DRD-Regelungen.<sup>818</sup>

501 Bei der Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen geht die USA von einer «Single-Entity»-Fiktion aus. Werden im Ausland Steuern durch dort ansässige Beteiligungsgesellschaften abgeführt, gelten diese Steuerzahlungen nach IRC Sec.902 als von der US-Gesellschaft geleistet. Aufgrund dieser Fiktion kann die US-Gesellschaft für die von ihrer Beteiligungsgesellschaft im Ausland abgeführten Steuern eine Anrechnung beanspruchen. In diesem Fall wird vom «Indirect Foreign Tax Credit» gesprochen.<sup>819</sup>

502 Der anrechenbare Betrag bestimmt sich nach IRC Sec.902 (a) nach dem, der Dividende zuordenbaren Anteil, der im Ausland abgeführten Steuern.<sup>820</sup>

$$\text{Foreign Tax Credit} = \text{Foreign Income Taxes} * \frac{\text{Dividends}}{\text{Undistributed Earnings}}$$

503 Die Gewinne ausländischer Beteiligungsgesellschaften, die an die US-Corporation als Dividenden ausgeschüttet werden, haben damit die gleiche Wirkung wie Gewinne aus ausländischen BS.<sup>821</sup> Voraussetzung für die indirekte Anrechnung ist eine Beteiligung von mind. 10 Prozent der Stimmrechte.<sup>822</sup>

504 Nach IRC Sec.904 (a) ist die Höhe der direkten und indirekten Anrechnung auf die in den USA auf Einkommen aus ausländische Quellen zu entrichtete Steuer begrenzt («overall-limitation»)<sup>823</sup> Dabei wird allerdings zwischen zwei «baskets» unterschieden, namentlich dem «passive income basket» und dem

<sup>814</sup> GUSTAFSON, 207.

<sup>815</sup> MCDANIEL/REPETTI/RING, 83.

<sup>816</sup> Vgl. Rz.493.

<sup>817</sup> DOERNBERG, 259.

<sup>818</sup> MCDANIEL/REPETTI/RING, 90.

<sup>819</sup> BAUEN, Rz.407.

<sup>820</sup> DOERNBERG, 263.

<sup>821</sup> BAUEN, Rz.408.

<sup>822</sup> IRC Sec.902 (a); MCDANIEL/REPETTI/RING, 90.

<sup>823</sup> Zur «overall-limitation» siehe Rz.452.

---

«general income basket», die unabhängig voneinander die Limitationen für die jeweilige Einkommensart darstellen.<sup>824</sup>

iii. *Subpart F*

- 505 Neben der oben dargestellten Besteuerung von Gewinnausschüttungen kennt die USA ausserdem eine Art Hinzurechnungsbesteuerung, bei der der pro rata Anteil eines US-Shareholders der Gewinne von ausländischen Beteiligungsunternehmen bereits bei Entstehen des Gewinns, ohne tatsächliche Ausschüttung des Gewinns, beim US-Shareholder besteuert wird. Es wird dabei von sog. «Subpart F Income» gesprochen.<sup>825</sup>
- 506 Zur Besteuerung nach Subpart F muss die ausländische Gesellschaft von US-Shareholdern beherrscht sein, d.h. mind. 50 Prozent des Buchwertes der Aktien oder der Stimmrechte der ausländischen Gesellschaften müssen bei US-Shareholdern liegen («global domestic ownership test»). Als US-Shareholder qualifizieren wiederum US-Personen deren Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft mind. 10 Prozent des Buchwertes der Aktien oder der Stimmrechte beträgt («single ownership test»)<sup>826</sup>
- 507 Unter das «Subpart F Income» fallen grundsätzlich passives Einkommen der ausländischen Gesellschaft, Einkommen aus Transaktionen mit verbundenen Gesellschaften sowie Einkommen aus Vergabe von Darlehen an die Aktionäre.<sup>827</sup>

---

<sup>824</sup> McDANIEL/REPETTI/RING, 96.

<sup>825</sup> IRC Sec.951 (a); GUSTAFSON, 211.

<sup>826</sup> IRC Sec.957 (a); IRC Sec.951 (b); AVI-YONAH, *Advanced Introduction to International Tax Law*, 37 f.

<sup>827</sup> IRC Sec.952; AVI-YONAH, *Advanced Introduction to International Tax Law*, 36.

---

---

## Selbstständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit,

- dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Hilfe und ohne Verwendung anderer als der angegebenen Hilfsmittel verfasst habe;
- dass ich sämtliche verwendeten Quellen erwähnt und gemäss gängigen wissenschaftlichen Zitierregeln korrekt zitiert habe;
- dass ich sämtliche immateriellen Rechte an von mir allfällig verwendeten Materialien wie Bilder oder Grafiken erworben habe oder dass diese Materialien von mir selbst erstellt wurden;
- dass das Thema, die Arbeit oder Teile davon nicht bereits Gegenstand eines Leistungsnachweises einer anderen Veranstaltung oder Courses waren, sofern dies nicht ausdrücklich mit dem Referenten /der Referentin im Voraus vereinbart wurde und in der Arbeit ausgewiesen wird;
- dass ich ohne schriftliche Zustimmung der Universität keine Kopien dieser Arbeit an Dritte aushängen oder veröffentlichen werde, wenn ein direkter Bezug zur Universität St.Gallen oder ihrer Dozierenden hergestellt werden kann;
- dass ich mir bewusst bin, dass meine Arbeit elektronisch auf Plagiate überprüft werden kann und ich hiermit der Universität St.Gallen laut Prüfungsordnung das Urheberrecht soweit einräume, wie es für die Verwaltungshandlungen notwendig ist;
- dass ich mir bewusst bin, dass die Universität einen Verstoss gegen diese Eigenständigkeitserklärung sowie insbesondere die Inanspruchnahme eines Ghostwriter-Service verfolgt und dass daraus disziplinarische wie auch strafrechtliche Folgen resultieren können, welche zum Ausschluss von der Universität resp. zur Titelaberkennung führen können.

Datum und Unterschrift

.....

Mit Einreichung der schriftlichen Arbeit stimme ich mit konkludentem Handeln zu, die Eigenständigkeitserklärung abzugeben, diese gelesen sowie verstanden zu haben und, dass sie der Wahrheit entspricht.