
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger

**Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in
Steuersachen – ein Überblick**

Prof. Xavier Oberson

**La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange
de renseignements fiscaux
«Un an après»**

Prof. Dr. iur. Markus Reich

**Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der
Staatsvertragskompetenz des Bundesrats
Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010**

Dr. Siegfried Mayr

**Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz
Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen**

Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti

Besteuerung nach dem Aufwand

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Eric Hess, Fürspr.

Gesetzgebungs-Agenda 2010/2

2010/2

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Unternehmensteuer: Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker

Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)

Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner

Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 416; Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente; Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen

Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten.

Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang. Einzelhefte:

CHF 104. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

www.iff.unisg.ch – Publikationen – IFF Forum für Steuerrecht

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2010/2

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick	80
Prof. Xavier Oberson	La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux «Un an après»	94
Prof. Dr. iur. Markus Reich	Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010	111
	Gesetzgebungs-Forum	
Dr. Siegfried Mayr	Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen	132
Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti	Besteuerung nach dem Aufwand	144
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	Gesetzgebungs-Agenda 2010/2	156

Liebe Leserin, lieber Leser

Prof. Dr. Peter Athanas gehört zu den geistigen Mitbegründern des Forums für Steuerrecht; er hat auch als Mitglied der Redaktion für den Bereich Unternehmensteuer Wesentliches zum Aufbau unserer Zeitschrift beigetragen. Da sich seine berufliche Tätigkeit vom Steuerrecht wegverlagert hat, sind wir übereingekommen, dieses Ressort neu zu besetzen. Wir danken ihm sehr gerne für seine inspirierende Mitwirkung und hoffen auf möglichst viele Gelegenheiten, den Gedankenaustausch mit dem lieben Kollegen weiter zu pflegen.

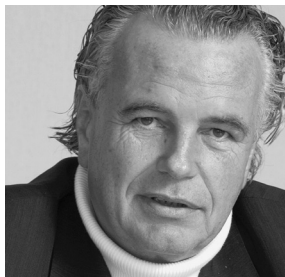
Als Nachfolger konnten wir Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker, Lehrbeauftragter für Steuerrecht und Transfer Pricing an der Universität St.Gallen, Vizedirektor unseres Instituts und Leiter des Verrechnungspreisdienstes von Ernst & Young Schweiz, gewinnen. Er hatte schon während des Washington-Aufenthalts von Fürspr. Eric Hess und bis Ende 2008 die Betreuung des Abschnitts über die Doppelbesteuerungsabkommen in der Gesetzgebungs-Agenda wahrgenommen. Wir freuen uns auf die erneute Zusammenarbeit, danken ihm gerne für die Übernahme dieser Verantwortung und wünschen ihm Erfolg und Befriedigung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Ruedi Baumann

Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger



*Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger, Ordina-
rius für Steuerrecht an der
Universität St. Gallen*

Inhalt^{*,**}

1	Einleitung	81	7	Weitere Entwicklungen in der OECD, im Global Forum on Exchange of Information and Transparency und in den bilateralen DBA der Schweiz.	85
2	Entscheidung der G-7-Finanzminister im Jahr 1996	81	8	Initiative Deutschlands und Frankreichs sowie Verlagerung des Vorgehens gegen nicht kooperative Finanzzentren in die G-20-Staaten; der Bundesrat gibt nach	87
3	OECD-Projekt zum schädlichen Steuerwettbewerb mit 1. Bericht im Jahr 1998	82	9	Innenpolitische Entwicklungen im Nachgang zur Änderung der schweizerischen Amtshilfepolitik	89
4	OECD-Bankgeheimnisbericht im Jahr 2000	82	10	Fazit	90
5	Neuausrichtung der OECD-Arbeiten im Zusammenhang mit den «Steuerparadiesen»; Errichtung des Global Forum on Exchange of Information and Transparency.	83		Berichte und Pressemitteilungen	91
5.1	Entwicklungen im Verhältnis der OECD zu den «Steuerparadiesen»	83		Rechtsquellen	92
5.2	Auswirkungen auf die Schweiz: Der Grundstein für die Aufgabe der schweizerischen Position bezüglich der internationalen Amtshilfe wurde gelegt	84			
6	Erlass der Zinsbesteuerungs-Richtlinie in der EU am 3.6.2003; ZBstA Schweiz-EU und Bilaterale II	85			

* Der Autor dankt Herrn lic. iur. et lic. oec. Florian Regli für seine wertvolle Mitarbeit.

** Erweiterte Fassung eines Beitrags, der gleichzeitig unter dem Titel «Entwicklungen der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen im Überblick» in der Publikation «St.Galler Bankrechtstag – Institutionengefüge zum Finanzmarkt» erscheint.

1 Einleitung

Während Jahrzehnten verfolgte die Schweiz eine sehr zurückhaltende Politik der internationalen Kooperation in Steuersachen. Sie gewährte bis zum Inkrafttreten des IRSG im Jahr 1981 keine unilaterale und nur vereinzelt bilaterale Rechtshilfe in Strafverfahren.¹ Zur Gewährung von Amtshilfe war die Schweiz bis zur Revision des DBA-D im Jahr 2003 (mit Ausnahme des Verhältnisses zu den USA) nur bezüglich von Informationen zur richtigen Anwendung der DBA – nicht aber zur richtigen Anwendung des unilateralen Steuerrechts – bereit.

Auf multilateraler Ebene kam diese zurückhaltende Amtshilfepolitik dadurch zum Ausdruck, dass die Schweiz zu Art. 26 des ersten OECD-MA des Jahres 1963 einen generellen Vorbehalt angebracht und während gut 4 Jahrzehnten aufrecht erhalten hatte. Diese Tatsache hat bis Ende der 90er-Jahre kaum internationale Beachtung gefunden oder gar zu Kritik Anlass gegeben. Am 15.7.2005 hat dann die Schweiz diesen Vorbehalt leicht eingeschränkt und festgehalten, dass sie bereit sei, Amtshilfe für die richtige Anwendung der DBA und für Fälle von Steuerbetrugsdelikten, die in beiden Staaten mit einer Freiheitsstrafe bedroht sind, zu gewähren.

Eine fundamentale Änderung der schweizerischen Amtshilfepolitik stellte dann die Entscheidung des Bundesrats am 13.3.2009 dar, als er unter dem Druck der G-20-Staaten entschied, den OECD-Standard für die Amtshilfe zu übernehmen, mithin künftig auch bei Verdacht auf Steuerhinterziehung ausländischen Steuerbehörden amtshilfeweise Bankinformationen zu liefern, jedoch für schweizerische Steuerpflichtige keine Änderungen bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Kundeninformationen von Banken («Bankgeheimnis») vorzunehmen.² In der Folge wurde dann diese politische Entscheidung durch die Revision von mehr als 12 DBA umgesetzt. Die parlamentarische Genehmigung dieser Abkommensänderungen steht noch aus.

In Politik und Öffentlichkeit entstand der Eindruck, dass diese relativ abrupt erfolgte Neuausrichtung der schweizerischen Amtshilfepolitik eine ausschliessliche Folge der Finanz- und Wirtschaftskrise und des aus diesem Grund von den G-20-Staaten ab Herbst/Winter 2008 ausgeübten politischen Drucks, der dann seinen Höhepunkt in den ersten beiden Monaten des Jahres 2009 erreichte, verbunden mit Neidgefühlen v. a. unseres grossen nördlichen Nachbarstaates, gewesen und dass die Schweiz von dieser Entwicklung völlig überrascht worden sei. In

diesem Beitrag wird aufgezeigt, dass diese unter äusserem politischem Druck erfolgte Änderung der schweizerischen Amtshilfepolitik nicht gewissermassen wie ein Blitz aus heiterem Himmel über die Schweiz gekommen ist, sondern ihre Ursachen in Ereignissen hat, die zeitlich viel weiter zurückliegen, und dass die im Jahr 2008 einsetzende Finanz- und Wirtschaftskrise lediglich eine verstärkende und beschleunigende Wirkung auf Entwicklungen hatte, die bereits in der 2. Hälfte der 90er-Jahre des letzten Jahrhunderts eingesetzt hatten.

Im vorliegenden Beitrag werden diese Entwicklungen überblicksartig, in ihren grossen Linien, aufgezeigt.

2 Entscheidung der G-7-Finanzminister im Jahr 1996

Im Jahr 1996 haben die Finanzminister der G-7-Staaten beschlossen, dass die internationale Finanzkriminalität international koordiniert bekämpft werden solle. Als Delikte wurden definiert: Geldwäscherei,³ Börsen- (Insiderhandel und Kursmanipulation) und Steuerdelikte, jeweils mit grenzüberschreitenden Tatbestandselementen.⁴ Ein Jahr später wurde auch die Korruption in diese Liste der Delikte der internationalen Finanzkriminalität aufgenommen.

Als Folge dieser Entscheidungen wurden dann diese Themen von den G-7-Staatenvertretern in alle internationalen Organisationen und übrigen internationalen Gremien getragen, und es wurden Arbeiten aufgenommen mit dem Ziel, diese Delikte zu bekämpfen.

Für den Steuerbereich bedeutete das Bestreben der G-7-Staaten, dass sie den internationalen Informationsaustausch weltweit ausdehnen und verbessern wollten, um die Steuerdelikte besser bekämpfen zu können. Dabei wurde namentlich das Bankgeheimnis im Steuerbereich, welches als wichtiges Hindernis für diese Bemühungen gesehen wurde, ins Visier genommen.

1 Z. B. im Rechtshilfevertrag USA.

2 Pressemitteilung des EFD vom 13.3.2009 («Die Schweiz will den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen übernehmen»).

3 Mit dem Zweck der Bekämpfung des Drogenhandels und der organisierten Kriminalität wurde bereits im Jahr 1989 mit der Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF) ein Gremium ins Leben gerufen, das in diesem Bereich ein international koordiniertes Vorgehen zum Ziel hatte und Empfehlungen mit weltweitem Gültigkeitsanspruch ausarbeitete. Nach 1996 wurde dann der Fokus dieses Gremiums auf weitere Vortaten ausgeweitet. Im Nachgang zu den Ereignissen des 11.9.2001 in den USA wurde dann der Fokus dieses Gremiums auch auf die Bekämpfung der Terrorismusfinanzierung ausgeweitet. Im Bereich der direkten Steuern wurden jedoch bis jetzt keine Delikte als Vortaten zur Geldwäscherei definiert.

4 Gleichzeitig haben die G-7-Staaten auch die Initiative gegen den sog. schädlichen Steuerwettbewerb ergriffen. Eine Folge davon war der OECD-Bericht zum schädlichen Steuerwettbewerb (vom 27.4.1998); s. Abschn. 3.

Diese Grundentscheidung der G-7-Staaten und die darauf folgenden Aktivitäten waren der Grund, weshalb ab dem Jahr 1999 auch das schweizerische Bankgeheimnis immer wieder der internationalen Kritik ausgesetzt war.

3 OECD-Projekt zum schädlichen Steuerwettbewerb mit 1. Bericht im Jahr 1998

Das OECD-Fiskalkomitee legte aufgrund eines ihm im Jahr 1996 vom OECD-Ministerrat erteilten Mandats einen Bericht über den schädlichen Steuerwettbewerb vor. Dieser Bericht verfolgte 3 Hauptziele: die Beseitigung von schädlichen Steuerregimes in OECD-Mitgliedstaaten einerseits, in Nicht-OECD-Mitgliedstaaten andererseits, und den Kampf gegen «Steuerparadiese». Nebst dem Bestehen von Vorzugsbesteuerungsregimes, welche gewisse schädliche Merkmale aufweisen, wurde auch die Tatsache, dass die Steuerbehörden in vielen Ländern keinen Zugang zu Bankinformationen haben – und deshalb diese Bankinformationen aufgrund von Art. 26 Abs. 2 lit. b OECD-MA auch nicht international austauschen können –, als schädlicher Steuerwettbewerb identifiziert. Da Luxemburg und die Schweiz mit diesem Bericht und dessen Schlussfolgerungen nicht einverstanden waren, machten sie von ihrem Recht auf Enthaltung Gebrauch. Die Folge dieser Enthaltung war, dass diese beiden Länder die im Bericht enthaltenen politischen Verpflichtungen nicht übernahmen, jedoch die andern Staaten nicht an der Weiterführung des Projekts hinderten.⁵

5 Eine alternative Möglichkeit wäre es aufgrund des Statuts der OECD gewesen, dass eines dieser Länder oder beide Länder zusammen gegen diesen Bericht ihr Veto eingelegt hätten, was bedeutet hätte, dass der Bericht nicht hätte publiziert werden können und die Arbeiten an diesem Projekt einzustellen gewesen wären. Die Einlegung des Vetos wurde von der Schweiz ernsthaft in Erwägung gezogen, und sie hat dies im OECD-Fiskalkomitee auch transparent gemacht. Sie musste jedoch auf diesen Schritt verzichten, weil die Finanzminister der G-7-Staaten der Schweiz für den Fall, dass sie von ihrem Veto-Recht Gebrauch machen würde, bilaterale Gegenmassnahmen mit grossem Schadenspotential für die Wirtschaft androhten. (Diese Erfahrung zeigt auf, dass die OECD als Organisation zwar eine Konsensorganisation ist, was bedeutet, dass sie keine Berichte publiziert und keine politischen Empfehlungen erlassen werden können, wenn mindestens ein Mitgliedstaat damit nicht einverstanden ist, dass dieses Konsensprinzip jedoch in Projekten, denen wichtige Staaten eine hohe Priorität einräumen, dadurch sehr stark relativiert wird, dass diese Staaten durch bilaterale Druckmassnahmen einen «Konsens» faktisch erzwingen können.)

4 OECD-Bankgeheimnisbericht im Jahr 2000

Zeitlich parallel, inhaltlich und politisch teilweise überschneidend zum Bericht über den schädlichen Steuerwettbewerb und ebenfalls als Folge der Entscheidung der G-7-Finanzminister im Jahr 1996, erarbeitete das OECD-Fiskalkomitee einen Bericht über die Verbesserung des Zugangs von Steuerbehörden zu Bankinformationen. Diese Arbeiten hatten zum Ziel, die OECD-Mitgliedstaaten zu verpflichten, den Steuerbehörden einen umfassenden Zugang zu Kundeninformationen bei Banken zu gewähren und damit das Bankgeheimnis im Steuerbereich aufzuheben. Über den in Art. 26 OECD-MA enthaltenen Mechanismus, wonach sämtliche Informationen, zu denen Steuerbehörden auf ihrem eigenen Territorium Zugang haben, auch mit den DBA-Partnerstaaten ausgetauscht werden müssen, bewirken diese Bestrebungen auch, dass im Erfolgsfall das Bankgeheimnis grenzüberschreitend aufgehoben würde.⁶

Die Position der Schweiz in diesem Projekt war politisch heikel. Hätte sie diese Arbeiten blockiert, wäre sie dafür verantwortlich gewesen, dass die Arbeiten der OECD gegen die «Steuerparadiese» im Projekt zum schädlichen Steuerwettbewerb zumindest stark behindert, wohl sogar zum Scheitern verurteilt gewesen wären, und sie hätte mit bilateralen Gegenmassnahmen von G-7-Staaten rechnen müssen. Es war nämlich für die OECD zentral, dass sie im Bereich des Bankgeheimnisses in Steuersachen zu einem Konsens in Richtung eines verbesserten Informationsaustauschs gelangte, weil sie im Projekt über den schädlichen Steuerwettbewerb gleichzeitig von den «Steuerparadiesen» eine umfassende Transparenz und einen uneingeschränkten Informationsaustausch verlangte. Das Hauptargument der «Steuerparadiese» gegen diese Bestrebungen der OECD, welche diesen Jurisdiktionen zu jenem Zeitpunkt mit koordinierten Gegenmassnahmen drohte, war nämlich, dass es unfair sei, wenn eine Organisation, welche die Interessen der grossen, reichen Industriestaaten vertrete, von den grösstenteils armen, kleinen «Steuerparadiesen» einen umfas-

6 Die Schweiz war aufgrund ihres zu jenem Zeitpunkt noch geltenden allgemeinen Vorbehalts gegenüber Art. 26 OECD-MA, den sie auch in ihren DBA umgesetzt hat, gegen diesen Mechanismus geschützt, musste jedoch befürchten, dass dieser Vorbehalt in der Folge unter erheblichen Druck der G-7-Staaten geraten würde, wenn sie einmal das Bankgeheimnis im Innenverhältnis aufgeben würde. Zudem wäre gegen einen solchen Schritt im Innenverhältnis in der Schweiz grosser politischer Widerstand zu erwarten gewesen. Schliesslich hätte die Aufhebung des steuerlichen Bankgeheimnisses auch international zu erheblicher Beachtung und Verunsicherung jener Anleger, für welche das steuerliche Bankgeheimnis von Bedeutung ist, geführt und dem Finanzplatz Schweiz mit grösster Wahrscheinlichkeit Schaden zugefügt.

senden Informationsaustausch inkl. Bankinformationen verlange, während nicht alle OECD-Mitgliedstaaten das gleiche Kooperationsniveau erreichten.

Dieses Spannungsfeld setzte nicht nur die Schweiz (und die andern OECD-Mitgliedstaaten, welche keinen umfassenden Zugang der Steuerbehörden zu Bankinformationen kannten – Belgien, Luxemburg und Österreich –) unter politischen Druck, zu einer Lösung Hand zu bieten. Vielmehr waren auch die G-7-Staaten auf einen Konsens in diesem Bereich angewiesen, wollten sie nicht die Arbeiten gegen die «Steuerparadiese» gefährden. Diese Situation ermöglichte es der Schweiz,⁷ einen Kompromiss durchzusetzen: Einerseits wurde der Bericht nicht von der OECD, sondern nur vom OECD-Fiskalkomitee publiziert und deshalb auf einer niedrigeren Stufe der politischen Verpflichtung angesiedelt. Andererseits hält dieser Bericht in Tz 20 zwar das Idealziel eines umfassenden Zugangs von Steuerbehörden zu Bankinformationen fest, jedoch bestimmt der einzige operative Abschnitt des Berichts (Tz 21), dass die politischen Verpflichtungen sich in jenem Bereich, der für die Schweiz bedeutsam war,⁸ darauf beschränke, dass Steuerbehörden beim Verdacht auf *kriminelle* Steuerwiderhandlungen den Zugang zu Bankinformationen haben sollen (und diese Informationen gemäss den Grundsätzen von Art. 26 OECD-MA auch international austauschen). Für die Schweiz bedeutete dieser Kompromiss, dass sie sich politisch verpflichtete, beim Vorliegen von Steuer- und/oder Abgabebetrug künftig auch Amtshilfe gemäss den DBA – und nicht nur internationale Rechtshilfe in Strafsachen⁹ – zu leisten. Diese politische Verpflichtung wurde in der Folge auch umgesetzt; erstmals in der Revision des DBA mit Deutschland im Jahr 2003. Im Rahmen der Verhandlungen über das ZBStA mit der EU wurde diese Verpflichtung in Art. 10 des Abkommens für den Bereich der Sparzinsen und im Memorandum of Understanding zu diesem Abkommen wiederholt, und in der Folge wurden weitere DBA mit jenen Staaten, welche dies wünschten und zu einer ausgewogenen Revision dieser Abkommen Hand boten, auf dieser Basis revidiert.¹⁰

7 Die andern 3 OECD-Mitgliedstaaten mit einem steuerlichen Bankgeheimnis (Belgien, Luxemburg und Österreich) übten sich in vornehmer Zurückhaltung.

8 In dieser Textziffer wird auch festgehalten, dass die Praxis gewisser Staaten, einen Informationsaustausch nur dann vorzunehmen, wenn sie an den zu beschaffenden und zu übermittelten Informationen ein eigenes Fiskalinteresse haben, aufgegeben werden solle und dass anonyme Konti in Zukunft nicht mehr zulässig sein sollten. Da die Schweiz im internen Recht keines dieser Instrumente kannte, war sie von diesen Empfehlungen nicht betroffen.

9 Aufgrund des IRSG bzw. bilateraler Rechtshilfeverträge.

10 Vgl. dazu Abschn. 6.

5 Neuausrichtung der OECD-Arbeiten im Zusammenhang mit den «Steuerparadiesen»; Errichtung des Global Forum on Exchange of Information and Transparency

5.1 Entwicklungen im Verhältnis der OECD zu den «Steuerparadiesen»

Im Jahr 2001 ergab sich als Folge der Wahl von George W. Bush zum Präsidenten der USA und dem Auftritt der von ihm neu bestellten Administration eine vollständige Neuausrichtung der OECD-Arbeiten im Projekt über den schädlichen Steuerwettbewerb. Nachdem die neue US-Administration zunächst gedroht hatte, diese Arbeiten überhaupt nicht mehr zu unterstützen, weil sie der Auffassung war, dass es nicht angängig sei, dass die OECD andern Staaten, namentlich den «Steuerparadiesen», Vorschriften über die Ausgestaltung ihrer Steuersysteme mache und diese Absicht unter Androhung von politischem und wirtschaftlichem Druck durchsetzen wolle. Diese Position der Bush-Administration hätte zum vollständigen Scheitern des Projekts geführt, was einen erheblichen Prestigeverlust der OECD bedeutet hätte und den Interessen wichtiger Staaten, für die das Projekt einen hohen politischen Stellenwert mit fiskalischem Hintergrund hatte, völlig entgegengelaufen wäre. Es war schliesslich der OECD und den USA möglich, einen Kompromiss zu finden. Vorzugsbesteuerungsregimes in Nicht-OECD-Mitgliedstaaten, inkl. der «Steuerparadiese», wurden, ohne dass dies öffentlich gemacht wurde, nicht mehr als schädlich qualifiziert, und die entsprechenden Arbeiten wurden eingestellt. Das Ziel war fortan nicht mehr, den «Steuerparadiesen» Vorschriften über die Ausgestaltung ihrer Steuersysteme zu machen, sondern sie sollten einzig dazu verpflichtet werden, hinsichtlich ihrer Steuersysteme Transparenz herzustellen und den ausländischen Steuerbehörden einen umfassenden Informationsaustausch im Einzelfall auf Anfrage zu gewähren. Staaten, welche diese beiden Kriterien erfüllten, wurden nicht mehr schädlicher Steuerpraktiken bezichtigt. Das Projekt wurde sodann neu bezeichnet. Dessen Titel lautete, und lautet bis heute, nicht mehr «schädlicher Steuerwettbewerb», sondern «schädliche Steuerpraktiken». Im Weiteren reagierte die OECD auf die nicht nur in den «Steuerparadiesen», sondern auch in wichtigen OECD-Mitgliedstaaten, namentlich in den USA, aufgekommene öffentliche und politische Kritik – wonach es unfair sei, dass die OECD ohne Mitwirkung der davon betroffenen Staaten internationale Standards entwickle und diese weltweit, und damit auch gegenüber Nicht-Mitgliedstaaten, durchsetzen wolle – mit der Errichtung des Global Forum on Exchange of Information and Transparency. Jene zuvor von der OECD als

«Steuerparadiese» qualifizierten Staaten, die sich auf höchster politischer Ebene verpflichteten, hinsichtlich ihres Steuersystems Transparenz herzustellen und einen umfassenden internationalen Informationsaustausch zu vereinbaren, konnten gleichberechtigte Mitglieder des Global Forum on Exchange of Information and Transparency werden und wurden terminologisch von «Steuerparadiesen» zu «Participant Partners» befördert. Jene Staaten, wie z. B. das Fürstentum Liechtenstein, die sich weigerten, eine solche Verpflichtung abzugeben, wurden im Gegenzug terminologisch zu «Uncooperative Tax Havens» relegiert.

Aufgrund des von der OECD und von wichtigen OECD-Mitgliedstaaten ausgeübten grossen politischen, teilweise auch wirtschaftlichen Drucks wählte die grosse Mehrheit der «Steuerparadiese» den Weg der Kooperation und gab, grösstenteils im Frühling 2001, die geforderte politische Zusicherung zu Transparenz und Informationsaustausch ab. Diese Staaten wurden in der Folge als Participant Partners Mitglieder des Global Forum on Exchange of Information and Transparency.¹¹

Eine Untergruppe des Global Forum on Exchange of Information and Transparency, in welcher auch die «Steuerparadiese»/Participant Partners paritätisch vertreten waren, arbeitete in der Folge ein Muster für ein Tax Information Exchange Agreement (TIEA) aus, das vom Gesamtgremium genehmigt wurde.

Als Folge ihrer Enthaltung zum Projekt über den schädlichen Steuerwettbewerb blieben die Schweiz und Luxemburg dem Global Forum on Exchange of Information and Transparency fern und hatten deshalb auch keinen direkten Einfluss auf den Fortgang der Arbeiten dieses Gremiums.

5.2 Auswirkungen auf die Schweiz: Der Grundstein für die Aufgabe der schweizerischen Position bezüglich der internationalen Amtshilfe wurde gelegt

Aus schweizerischer Sicht waren 2 Aspekte dieser Entwicklungen problematisch:

1. Von den «Steuerparadiesen»/Participant Partners wurde ein höherer Standard des Informationsaustausches verlangt (und im TIEA auch umgesetzt), als ihn die OECD-Mitgliedstaaten bezüglich der Bankinformationen im Bankgeheimnisbericht des Jahres 2000 vereinbart hatten. Während innerhalb der OECD lediglich Konsens über den Zugang zu und den Aus-

tausch von Bankinformationen bei Verdacht auf kriminelle Steuerwiderhandlungen bestand,¹² wurde von den «Steuerparadiesen»/Participant Partners ein umfassender Informationsaustausch (inkl. Bankinformationen) gefordert, unabhängig davon, ob das Delikt im ersuchenden Staat gemein- oder nur verwaltungsstrafrechtlich verfolgt wird und unabhängig davon, ob das Delikt, wäre es im ersuchten Staat begangen worden, dort ebenfalls strafbar wäre.¹³

Die Schweiz hat sich wiederholt dagegen ausgesprochen, dass die OECD im Projekt über die schädlichen Steuerpraktiken von den «Steuerparadiesen» einen höheren Grad von Informationsaustausch verlangt, als er dem OECD-Konsens entspricht. Aufgrund ihrer Enthaltung bei diesem Projekt konnte sie jedoch ihre Position nicht durchsetzen, weil sie hier bloss Beobachterin und keine Akteurin war.

2. Auf Intervention der Schweiz hin akzeptierte die OECD keine sog. level playing field-Bedingungen durch die «Steuerparadiese»/Participant Partners in dem Sinne, dass diese Staaten ihre Verpflichtung zur Transparenz und zum Informationsaustausch davon abhängig machen können, dass alle OECD-Mitgliedstaaten Gleiches tun. Hingegen konnte – und wollte – die OECD nicht verhindern, dass verschiedene dieser Staaten bezüglich der Umsetzung ihrer politischen Verpflichtungen einseitige Erklärungen in dieser Richtung abgeben.

Mit diesem Ungleichgewicht zwischen dem Standard des Informationsaustausches, auf den sich die OECD-Mitgliedstaaten im Bankgeheimnisbericht von 2000 geeinigt hatten, einerseits und dem Standard der internationalen Kooperation, wie er im TIEA festgelegt worden war, verbunden mit der – wohl legitimen – Forderung der «Steuerparadiese» nach einem level playing field, wurde der Grundstein für das Problem der schweizerischen Amtshilfepolitik, das im Frühling 2009 eskaliert ist und zur Aufgabe der bisherigen Position der Schweiz im Bereich der Amtshilfe geführt hat, gelegt.

¹² S. Abschn. 4.

¹³ Da «Steuerparadiese»/Participant Partners idR gar keine Steuern oder zumindest keine direkten Steuern kennen und deshalb auch keine Steuerdelikte in diesem Bereich normiert haben, war dies eine zwingende Forderung der OECD an diese Staaten. Das gilt auch für die Frage der Gleichbehandlung der Steuerbehörden des ersuchten und des ersuchenden Staates, wie er in Art. 26 OECD-MA bis zur Einfügung von Abs. 5 in diesen Artikel in der OECD in absoluter Weise gegolten hat. Die «Steuerparadiese»/Participant Partners haben idR gar keine Steuerbehörden, und deshalb kann die Möglichkeit der Informationsbeschaffung durch die Steuerbehörden des ersuchten Staates keinen Einfluss auf die Verpflichtung zur Amtshilfegewährung haben.

¹¹ 35 Staaten gingen entsprechende Verpflichtungen ein, während die 7 Staaten Andorra, Liberia, Fürstentum Liechtenstein, Marshall Inseln, Monaco, Nauru und Vanuatu dies unterliessen und als Uncooperative Tax Havens qualifiziert wurden.

6 **Erlass der Zinsbesteuerungs-Richtlinie in der EU am 3.6.2003; ZBstA Schweiz-EU und Bilaterale II**

Der Erlass der Zinsbesteuerungs-RL der EU, der Abschluss des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU sowie der analogen Abkommen der EU mit Drittstaaten und von EU-Mitgliedstaaten mit ihren abhängigen und assoziierten Territorien,¹⁴ welche die Zahlstellensteuer, verbunden mit der Amtshilfe bei «Steuerbetrug und dergleichen»¹⁵, als dem automatischen Informationsaustausch gleichwertige Massnahmen anerkannte, führte in der OECD und im Global Forum on Exchange of Information and Transparency nur vorübergehend zu einer gewissen Verunsicherung. Versuche gewisser Participant Partners, unter Hinweis auf die Entwicklungen in der EU ihre politischen Verpflichtungen wieder zurückzunehmen, wurden nicht akzeptiert, und nach einer Denkpause setzte sich der Konsens durch, dass diese Entwicklungen keinen Einfluss auf die Arbeiten dieses Gremiums haben können, weil es im EU-Projekt nur um einen sehr beschränkten Geltungsbereich (Sparzinsen) geht und weil bei Kapitalerträgen eine Zahlstellensteuer machbar ist, während das OECD/Global Forum-Projekt einen weit darüber hinausgehenden Fokus hat, bei dem die Zahlstellensteuer keine Alternative zum Informationsaustausch im Einzelfall auf Anfrage bilden kann.

Die EU-Entwicklungen hatten deshalb auf der internationalen Bühne und namentlich im Global Forum on Exchange of Information and Transparency keine nachhaltigen Auswirkungen.

Anders war jedoch die Situation in der innenpolitischen Landschaft der Schweiz. Die Entwicklungen im Global Forum on Exchange of Information and Transparency und die sich daraus im bilateralen Verhältnis ergebenden Gefahren für die schweizerische Amtshilfepolitik im Allgemeinen und für das steuerliche Bankgeheimnis im Speziellen wurden weitestgehend ignoriert und von dem vom Bundesrat im Hinblick auf die Volksabstimmung über das Schengener Durchführungsübereinkommen geprägten und von den Banken übernommenen Slogan «Im Schengener Abkommen und damit in den Bilateralen II wurde das Bankgeheimnis erstmals staatsvertrag-

lich verankert» überdeckt. Die Konzentration auf das Ergebnis der Bilateralen II hat die Wahrnehmung der ausserhalb der EU voranschreitenden Entwicklungen durch die Akteure und die Öffentlichkeit vernebelt.¹⁶

7 **Weitere Entwicklungen in der OECD, im Global Forum on Exchange of Information and Transparency und in den bilateralen DBA der Schweiz**

Die Arbeiten im Global Forum on Exchange of Information and Transparency kamen während Jahren nur sehr schleppend voran. Die grosse Mehrzahl der Participant Partners war nicht gewillt, ihre in den Jahren 2000/2001 eingegangenen Verpflichtungen durch den Abschluss von TIEA auch tatsächlich umzusetzen. Sie beharrten vielmehr auf der Voraussetzung des level playing field und setzten durch, dass das Gremium zunächst in diesem Bereich Vorarbeiten machte. Für tatsächliche Fortschritte hinderlich war auch das Verhalten der USA in diesem Gremium; dieser Staat auferlegte sich hier eine grosse Zurückhaltung, nachdem die Arbeiten zu den Fakten transparenter machten, was immer schon bekannt war: Die USA verpflichten sich in ihren DBA und TIEA zu einem umfassenden Informationsaustausch, sind jedoch aufgrund der Rechtslage in verschiedenen Bundesstaaten¹⁷ nicht in der Lage, bei Gesellschaften mit Inhaberaktien den wirtschaftlich Berechtigten zu eruiieren und diesen den ausländischen Steuerbehörden amtshilfeweise mitzuteilen. Solche Gesellschaften können deshalb von den dahinterstehenden Personen faktisch zur Eröffnung von anonymen Bankbeziehungen eingesetzt werden.

Der zähe Fortgang der Arbeiten fand seinen Niederschlag auch darin, dass zunächst jährliche Treffen des Global

14 Die Zinsbesteuerungs-RL sowie die Abkommen/Regelungen zwischen den 25 EU-Mitgliedstaaten und den 10 betroffenen abhängigen oder assoziierten Gebieten der Mitgliedstaaten sind unter ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/legal_bases/index_de.htm abrufbar.

15 Sowie der Möglichkeit der freiwilligen Meldung von Zinszahlungen und der Möglichkeit, die Abkommen im Licht internationaler Entwicklungen wieder neu zu verhandeln.

16 Für den aussenstehenden Beobachter war interessant, dass dieser Slogan (der auch deshalb inhaltlich nicht zutreffend war, weil das steuerliche Bankgeheimnis seit jeher in den schweizerischen DBA staatsvertraglich verankert war) bei der öffentlichen Diskussion im Frühling 2009 überhaupt keine Rolle mehr gespielt hat. Weder wurde vom Bundesrat gegenüber den ausländischen Angriffen auf das schweizerische Bankgeheimnis, v. a. aus Deutschland und Frankreich, das Argument entgegengehalten, dass das Bankgeheimnis in den Bilateralen II staatsvertraglich verankert sei, noch wurde in Anbetracht der Tatsache, dass die bilateralen Verträge mit der EU der Schweiz gegen die internationalen Angriffe im Frühling 2009 in keiner Weise geholfen haben, in der Öffentlichkeit die Frage aufgeworfen, ob im Zusammenhang mit der Kommunikation über das Ergebnis der Bilateralen II und insbesondere im Zusammenhang mit den Schengen-Abkommen allenfalls die Realität stark ausgeblendet worden war.

17 Bekanntestes Beispiel ist Delaware.

Forum on Exchange of Information and Transparency vorgesehen waren. Ein erstes Treffen fand denn auch im Jahr 2004 in Berlin, ein zweites im Jahr 2005 in Melbourne statt. Aufgrund mangelnder Aussichten auf Erfolg wurden dann keine weiteren Treffen mehr durchgeführt. Erst nach den Entwicklungen innerhalb der G-20-Staaten im Frühling 2009 wurde am 1./2.9.2009 nach 5-jähriger Pause wieder ein Treffen dieses Gremiums (in Mexiko-Stadt) durchgeführt.

Innerhalb der OECD, namentlich bei den G-7-Staaten Frankreich und Deutschland, aber auch bei andern Staaten, die vom Einsatz von undeklarierten Offshore-Strukturen durch ihre Steuerpflichtigen stark betroffen sind, wie z. B. Australien und Neuseeland, führte die Tatsache, dass die grosse Mehrzahl der Participant Partners zwar politische Verpflichtungen zum Abschluss von TIEA eingegangen waren, jedoch nicht bereit waren, solche Abkommen auch tatsächlich auszuhandeln bzw. teilweise solche Abkommen zwar aushandelten, aber deren Inkraftsetzung von der Bedingung eines weltweiten level playing field abhängig machten, und der daraus resultierende schleppende Gang der Arbeiten des Global Forum on Exchange of Information and Transparency, zu zunehmender Unzufriedenheit und Ungeduld. Es mangelte jedoch während langer Zeit am politischen Willen – nicht zuletzt aufgrund der vorstehend beschriebenen, von den USA geübten Zurückhaltung –, den Druck auf die Participant Partners zur Umsetzung ihrer politischen Verpflichtungen entscheidend zu erhöhen.

Es war jedoch immer klar, dass jede Erhöhung des Drucks der Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten auf die Participant Partners sofort mittelbare, negative Auswirkungen auf jene Mitgliedstaaten der OECD, welche den von den Participant Partners verlangten Standard der internationalen Kooperation nicht erreicht hatten – und damit auch auf die Schweiz –, zur Folge haben würde, weil die Participant Partners als Reaktion auf diesen Druck immer die Waffe des fehlenden level playing field, insbesondere auch innerhalb der OECD, einsetzen würden. Der OECD als Konsensorganisation waren jedoch die Hände so lange gebunden, als die Minderheitspositionen der Schweiz, Luxemburgs, Belgiens und Österreichs nicht durch grossen bilateralen Druck von wichtigen OECD-Mitgliedstaaten zu Fall gebracht werden konnten.

Die Schweiz konnte die Gefahr solcher konkreter bilateraler Druckversuche, zusätzlich zum Verweis auf den Konsens, wie er im Bankgeheimnisbericht der OECD festgehalten war,¹⁸ dadurch abwenden, dass sie mit wichtigen OECD-Mitgliedstaaten, die auch der Gruppe der G-7 angehören, wie Deutschland, Frankreich, Grossbri-

tannien sowie mit Spanien, Norwegen und Finnland, den Niederlanden und Österreich, aber auch mit Nicht-OECD-Mitgliedstaaten, wie z. B. Südafrika (das in der OECD Beobachterstatus hat), in den Jahren 2003 - 2008 ihre DBA auf der Basis des Standards, wie er im Bankgeheimnisbericht des Jahres 2000 vereinbart und im Memorandum of Understanding zwischen der EU und ihren Mitgliedstaaten zum Zinsbesteuerungsabkommen bestätigt worden war, d. h. Gewährung in Fällen von Steuer- und/oder Abgabebetrug (und dergleichen) revidierte.¹⁹ Das Begehren um Neuverhandlung des DBA mit den USA, das aufgrund der Entwicklungen in der OECD ab 1998 im Januar 2002 von den USA mit dem Ziel, mit der Schweiz einen umfassenden Informationsaustausch zu vereinbaren, mit Nachdruck an die Schweiz herangetragen wurde, konnte mit der Verständigungsvereinbarung zum DBA-US vom 23.1.2003 aufgefangen werden.

Es wäre widersprüchlich und nicht glaubhaft gewesen, wenn diese Staaten gleichzeitig oder zeitnah einerseits ihre bilateralen DBA mit der Schweiz auf der Basis von «Steuerbetrug und dergleichen» revidiert und andererseits in der OECD der Schweiz mit Gegenmassnahmen gedroht hätten, weil sie dort nicht bereit war, über den bilateral vereinbarten Standard mit diesen Staaten hinauszugehen. Zudem konnte sich die Schweiz auf den im Bankgeheimnisbericht des Jahres 2000 erzielten Konsens, der auch die Promotoren des Abschlusses von TIEA politisch auf den dort festgelegten Standard verpflichtete, hinweisen.

Die Diskussionen innerhalb der OECD erhielten eine neue Dimension durch das Verhalten von Participant Partners, die ihre politischen Verpflichtungen, die sie in den Jahren 2000 und 2001 eingegangen waren, einhielten und eine bedeutende Zahl von TIEA abschlossen, wie z. B. Jersey, Guernsey und die Isle of Man. Diese Territorien monierten ab dem Jahr 2007 bei der OECD, dass es für sie unakzeptabel sei, dass nur sie ihren Verpflichtungen nachgekommen seien und deshalb unter dem mangelnden level playing field zu leiden hätten, während andere Participant Partners ganz oder grösstenteils untätig geblieben seien. Dies eröffnete der OECD die Möglichkeit, mit einer neuen Legitimation gegen die nicht kooperativen Participant Partners vorzugehen. Sie konnte sich nicht mehr nur auf die Interessen der grossen Mehrzahl

19 Die in diesen Jahren vorgenommenen Revisionen der DBA mit Frankreich und den Niederlanden erreichten das Stadium der parlamentarischen Genehmigung nicht, weil sie von den Ereignissen des Frühlings 2009 überholt worden sind. Das Zusatzabkommen zum DBA-F wurde zwar am 12.1.2009 unterzeichnet, jedoch auf französisches Begehren hin im Nachgang zum Entscheid des Bundesrats vom 13.3.2009 erneut neu verhandelt und am 27.8.2009 ein weiteres Mal unterzeichnet.

18 S. dazu Abschn. 4.

ihrer Mitgliedstaaten berufen, sondern geltend machen, dass sie auch eine Verantwortung gegenüber den kooperativen Participant Partners habe. Deshalb wurde am Treffen des OECD-Fiskalkomitees im Juli 2007 das erste Mal wieder über Gegenmassnahmen gegen unkooperative Participant Partners gesprochen, und es wurde in der Folge festgelegt, dass nur jene Participant Partners als kooperativ eingestuft würden, die mindestens 12 TIEA abgeschlossen haben oder in unmittelbarer Vorbereitung zum Abschluss dieser Anzahl TIEA stehen.²⁰

Das Problem der OECD, wonach der Standard, wie er im Bankgeheimnisbericht des Jahres 2000 zwischen den OECD-Mitgliedstaaten vereinbart worden war (internationale Kooperation, eingeschränkt auf kriminellen Steuerwiderhandlungen als Minimalkonsens) und den die Schweiz auch zunehmend in bilateralen DBA umgesetzt hatte, während von den Participant Partners ein umfassender Informationsaustausch verlangt wurde, bestand jedoch weiter. Die OECD war deshalb bezüglich des Vorwurfs, für das mangelnde level playing field eine wesentliche Mitverantwortung zu tragen, weiterhin verletzlich und aufgrund des in dieser Organisation geltenden Konsensprinzips institutionell geschwächt und in gewisser Weise blockiert.

Die einzige Möglichkeit für die G-7-Staaten, diese Blockade zu überwinden, bestand darin, das Projekt aus der OECD herauszulösen und in ein Gremium zu tragen, in welchem die Schweiz, Österreich, Belgien und Luxemburg keine Möglichkeit zu dessen Blockierung mehr hatten. Dafür kamen entweder die G-7 selbst oder die G-20 in Frage. Diese Gefahr bestand, unabhängig von der im Jahr 2008 entstandenen Finanz- und Wirtschaftskrise, bereits viel länger. Spätestens seit dem Treffen des Global Forum on Exchange of Information and Transparency im Jahr 2005 in Melbourne, als dieses Gremium einen Konsens darüber erzielte, dass das level playing field-Erfordernis eine wichtige Voraussetzung für die weltweite Kooperationsbereitschaft sei, musste damit gerechnet werden, dass die Herauslösung des Projekts des weltweiten Informationsaustausches in Steuerfragen durch die G-7-Staaten aus der OECD und dessen Verschiebung in ein Gremium, in dem die Schweiz²¹ es nicht mehr blockieren konnte, erfolgen könne. Die Finanz- und Wirtschaftskrise des Jahres 2008 war deshalb nicht die Ursache für dieses Vorgehen, sondern lediglich der Auslöser, um nicht zu sagen der Vorwand für Deutschland und

Frankreich, diese Verschiebung des Projekts in die G-20 mit Entschlossenheit voranzutreiben.²²

8 Initiative Deutschlands und Frankreichs sowie Verlagerung des Vorgehens gegen nicht kooperative Finanzzentren in die G-20-Staaten; der Bundesrat gibt nach

Als Folge der Blockade innerhalb der OECD ergriffen im Spätsommer 2008 die Finanzminister Deutschlands und Frankreichs die Initiative, um über das weitere Vorgehen gegenüber jenen «Steuerparadiesen»/Participant Partners – aber auch gegenüber OECD-Mitgliedstaaten, die nicht bereit waren, einen umfassenden Informationsaustausch im Einzelfall und auf Anfrage zu gewähren (wozu auch die Schweiz gehörte) – und gegen die «unkooperativen Steuerparadiese» zu beraten sowie allfällige Gegenmassnahmen ins Auge zu fassen.

Sie organisierten zu diesem Zweck am 21.10.2008 ein Treffen, zu dem die wichtigsten OECD-Mitgliedstaaten eingeladen wurden. Interessanterweise leisteten die USA, aber auch die Schweiz, Luxemburg und Österreich dieser Einladung keine Folge.

An dieser Konferenz herrschte Einigkeit darüber, dass nun konkrete Schritte eines koordinierten Vorgehens gegen alle Staaten, die nicht zu einem umfassenden Informationsaustausch im Einzelfall auf Anfrage bereit sind, eingeleitet werden sollten. Am Schluss dieser Konferenz sprach der deutsche Finanzminister eine Einladung zu einem Folgetreffen am 23.6.2009 in Berlin aus, an welchem geprüft werden sollte, ob in der Zwischenzeit Fortschritte erzielt worden seien und wie weiter vorzugehen sei. Dies war eine klare Drohung mit Gegenmassnahmen an jene Staaten, die nicht bereit waren, im Anschluss an diese Konferenz konkrete Schritte einzuleiten.

Eine Unterscheidung zwischen OECD-Mitgliedstaaten und «Steuerparadiesen»/Participant Partners wurde dabei nicht mehr gemacht.

Dieses Treffen war auch ein klares Signal, dass die Mehrzahl der OECD-Mitgliedstaaten, unter der Führung von Frankreich und Deutschland, bereit waren, das Problem der mangelnden internationalen Kooperation beim Informationsaustausch, v. a. wegen der Positionen der Schweiz, Luxemburgs, Belgiens und Österreichs, aus der OECD herauszulösen und diese Länder auf die gleiche Stufe wie die «Steuerparadiese»/Participant Partners und die andern Finanzzentren, wie z. B. Hong Kong, Singa-

20 Dies ist der Ursprung der Zahl von 12 Abkommen gemäss dem OECD-Standard, die von den G-20-Staaten als Voraussetzung dafür verlangt wurde, dass u. a. die Schweiz von der am Gipfel vom 2.4.2009 in London erstellten sog. grauen Liste entfernt wird.

21 Sowie Belgien, Luxemburg und Österreich.

22 S. dazu Abschn. 8.

pur und Dubai, zu stellen. Diese Staaten waren m. a. W. nicht mehr bereit, sich von den «Steuerparadiesen»/Participant Partners und den andern Finanzzentren ausserhalb der OECD vorwerfen zu lassen, sie würden deren Anliegen nach Gleichbehandlung aller Staaten (level playing field) nicht Ernst nehmen.

Auch die Tatsache, dass verschiedene der an dieser Konferenz vertretenen Staaten – allen voran Deutschland (im Jahr 2003) und Frankreich – die schweizerische Position in ihren DBA anerkannt hatten (Frankreich unterzeichnete das Zusatzabkommen zum DBA mit der Schweiz, das eine Amtshilfebestimmung für «Betrugsdelikte und dergleichen» enthielt und damit das an der Konferenz auch von der Schweiz geforderte Niveau der Kooperation nicht erreichte, ca. 3 Monate nach dieser Konferenz!), wurde ignoriert, und namentlich der deutsche Finanzminister kritisierte die Schweiz gleich im Anschluss an diese Konferenz, aber auch im Nachgang dazu, in aller Öffentlichkeit und mit harten Worten. Von der schweizerischen Politik und Öffentlichkeit wurde jedoch überhört, dass der deutsche Finanzminister seine Kritik häufig nicht gegen die Schweiz an sich richtete, sondern kritisierte, dass die schweizerische Haltung dazu führe, dass diese den Kampf gegen die «Steuerparadiese» (auch der Begriff der Participant Partners wurde nun nicht mehr verwendet) behindere.

Mit der Haltung, wie sie die Teilnehmer an der Konferenz vom 21.10.2008 und im Nachgang dazu eingenommen haben, wurde der Unterschied im Niveau der Bereitschaft zum Informationsaustausch, wie er innerhalb der OECD im Konsens zustande gekommen war, einerseits und des Standards, der von den «Steuerparadiesen»/Participant Partners verlangt wurde, andererseits auf der internationalen Bühne zu Lasten der Schweiz weggeschoben, obwohl er in den bilateralen DBA weiterhin akzeptiert wurde. Dies war ein widersprüchliches und an sich unakzeptables Verhalten, wobei das Agieren von Frankreich in dieser Hinsicht besonders krass war, indem dieses Land, wie erwähnt, noch im Januar 2009 die schweizerische Position, die es im Oktober des Vorjahres hart kritisiert hatte, durch die Unterzeichnung des Zusatzabkommens zum DBA auf höchster politischer Ebene anerkannte. Die schweizerische Politik machte – zumindest in der Öffentlichkeit – auf die hier dargestellten Zusammenhänge und auf das widersprüchliche Verhalten gewisser Staaten in keinem Zeitpunkt aufmerksam, sondern meldete sich erst im Frühjahr 2009 zu Wort und konzentrierte sich dabei auf populäre Nebenplätze, wie die Kritik an die Adresse der OECD und der Person des deutschen Finanzministers.

Es ist den Teilnehmern des Treffens vom 21.10.2008 unter der Führung Deutschlands und Frankreichs in der Fol-

ge gelungen, das Thema des Informationsaustausches in Steuerfragen mit den Massnahmen zur Bekämpfung der Finanzkrise zu verknüpfen und auf die Ebene der G-20-Staaten zu bringen, obwohl von der Sache her diesbezüglich kein Zusammenhang besteht. Diese Verknüpfung gelang dadurch, dass das Thema des Informationsaustausches in Steuerfragen unter das Dach der von den G-20-Staaten angestrebten «Integrität der Finanzmärkte» gebracht werden konnte.

Bereits am Treffen der G-20-Staaten vom 15.11.2008 in Washington wurde die Einhaltung des sog. OECD-Standards zum Informationsaustausch mit Nachdruck gefordert.²³ In der Folge wurde dann von den G-20-Staaten, im Hinblick auf das Treffen vom 2.4.2009 in London, jenen Ländern, die nicht zu einem umfassenden Informationsaustausch bereit waren, mit der Erwähnung auf einer «schwarzen Liste» von Staaten, gegen die koordinierte oder einzelstaatliche Gegenmassnahmen ergriffen würden, gedroht. Diese Drohung hat schliesslich dazu geführt, dass der Bundesrat am 13.3.2009 den Entscheid fällte, die schweizerische Amtshilfepolitik zu ändern, indem er den Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA aufgab und der internationalen Staatengemeinschaft darüber hinaus zusicherte, künftig Amtshilfe auch beim Vorliegen des Verdachts auf Steuerhinterziehung – und nicht nur bei Steuerbetrug – zu gewähren. Gleichzeitig erklärte der Bundesrat, dass er am Bankgeheimnis für schweizerische Steuerpflichtige keine Änderungen vornehmen wolle, was bedeutet, dass er den kantonalen Steuerbehörden bei Verdacht auf Steuerhinterziehung auch weiterhin den Zugang zu Bankinformationen verweigern will.

Nach der Entscheidung des Bundesrats, den Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA zurückzuziehen, hat der Bundesrat bzw. die von ihm beauftragte ESTV diesen Entscheid mit grosser Energie umgesetzt und im Zeitpunkt der Schlussredaktion dieses Beitrags bereits 22 DBA auf technischer Ebene revidiert bzw. diese Politik in neuen DBA umgesetzt.

23 Diese Terminologie wurde unrichtigerweise von Politikern bereits früher verwendet. Sie blendet aus, dass es innerhalb der OECD nur einen Standard gibt: nämlich jenen, der im Bankgeheimnisbericht des Jahres 2000 (s. Abschn. 4) vereinbart worden ist. Der Standard gemäss dem TIEA bezieht sich nicht auf Abkommen zwischen OECD-Staaten, sondern stellt den Standard für Abkommen zwischen OECD-Staaten und «Steuerparadiesen»/Participant Partners dar. Art. 26 OECD-MA in der Fassung aus dem Jahr 2005 konnte deshalb nicht als OECD-Standard bezeichnet werden, weil zu jenem Zeitpunkt die 4 OECD-Mitgliedstaaten Schweiz, Belgien, Luxemburg und Österreich diesen Standard nicht akzeptiert und deshalb dagegen formelle Vorbehalte angebracht hatten.

Im Zeitpunkt der Schlussredaktion dieses Beitrags sind 5 Abkommen²⁴ vom Ständerat²⁵ und von der WAK-N²⁶ sowie 5 weitere Abkommen²⁷ von den zuständigen parlamentarischen Kommissionen (WAK-N²⁸, APK-S²⁹) bereits genehmigt worden, wobei sich die SVP-Vertreter gegen diese Revisionen ausgesprochen haben. Diese Partei hat auch angekündigt, dass sie möglicherweise gegen diese Abkommen das Referendum ergreifen werde.

9 Innenpolitische Entwicklungen im Nachgang zur Änderung der schweizerischen Amtshilfepolitik

In der schweizerischen Öffentlichkeit und bei den sich öffentlich äussernden Politikern ist die vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossene Änderung der Amtshilfepolitik praktisch ausschliesslich unter dem Aspekt des Bankgeheimnisses zur Kenntnis genommen und kommentiert worden. Dabei wurde immer wieder die Behauptung aufgestellt, die Schweiz hätte gegenüber dem Ausland die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aufgegeben, und es wurde auch stetig wiederholend geltend gemacht, dass es sich bei dieser Unterscheidung um eine nur im schweizerischen Steuerstrafrecht vorkommende Besonderheit handle, die der internationalen Kritik ausgesetzt sei. Daraus hat sich eine lebhaft diskutierte Diskussion darüber entwickelt, ob die Schweiz als Folge der Änderung ihrer Amtshilfepolitik auch das interne Steuerstrafrecht anpassen solle bzw. aufgrund des internationalen Drucks anpassen müsse. Teilweise wird die Forderung erhoben, das Bankgeheimnis im Steuerbereich zu definieren, um die Steuerstraftatbestände der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs in ihren heutigen Ausgestaltungen aufrecht zu erhalten.

Diese Positionen sind jedoch in verschiedener Hinsicht unzutreffend. Einerseits hat die Schweiz im Bereich der Amtshilfe gegenüber dem Ausland nicht die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aufgegeben, sondern sie hat sich zu umfassender Amtshilfe gemäss dem OECD-Standard verpflichtet, der weit über die Amtshilfe bei Verdacht auf das Vorliegen eines

Steuerdelikts hinausgeht. Andererseits steht die Schweiz bezüglich der Ausgestaltung ihres internen Steuerstrafrechts im Zusammenhang mit der Änderung ihrer Amtshilfepolitik in keiner Weise unter politischem Druck.³⁰ So lange als die Schweiz aufgrund ihrer DBA Amtshilfe, inkl. der Beschaffung und Übermittlung von Bankinformationen, unabhängig davon gewährt, auf welches ausländische Delikt sich der Verdacht der ersuchenden Behörden richtet, haben die ausländischen Staaten kein Interesse an der Ausgestaltung des schweizerischen internen Steuerstrafrechts und deshalb auch keine Veranlassung, einen entsprechenden Druck auszuüben. Schliesslich kennen viele andere Staaten, wie z. B. unsere Nachbarstaaten Italien und Frankreich, aber z. B. auch Spanien, den Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. Und auch die USA verfolgen gewisse Steuerdelikte in einem Verwaltungsverfahren und Steuerdelikte mit höherem Unrechtsgehalt in einem gemeinrechtlichen Strafverfahren. Auch daraus geht hervor, dass sich das steuerliche Bankgeheimnis nicht als Aufrechterhaltung der beiden Tatbestände der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs in ihren heutigen Ausgestaltungen definieren lässt. Steuerliches Bankgeheimnis heisst vielmehr, dass die Steuerbehörden nicht gegen den Willen der Steuerpflichtigen Zugang zu den sie betreffenden Bankinformationen erlangen können. Es geht somit um die Frage der Ermittlungsmöglichkeiten der schweizerischen Steuerbehörden bezüglich der schweizerischen Steuerpflichtigen. Diese Frage lässt sich jedoch unabhängig von der Ausgestaltung der einzelnen Steuerstraftatbestände (allenfalls neu) regeln.

Wenn die Schweiz aus Kohärenzgründen ihr internes Recht an die Neuausrichtung ihrer Amtshilfepolitik anpassen will und damit die Gleichbehandlung der in- und ausländischen Steuerbehörden bezüglich der Ermittlungsmöglichkeiten bei Verdacht auf Steuerdelikte herstellen will, reicht es somit aus, auch den kantonalen Steuerbehörden bei begründetem Verdacht auf Steuerhinterziehung im Einzelfall den Zugang zu den Kundeninformationen bei den Banken und anderen Finanzintermediären zu gewähren. Die Bundessteuerbehörden haben in ihrem Steuervollzugsbereich (Mehrwertsteuer,

24 Protokoll 2009 zum DBA-DK, Protokoll 2009 zum DBA-MEX, Protokoll 2009 zum DBA-GB, Zusatzabkommen 2009 zum DBA-F und Protokoll 2009 zum DBA-US.

25 AB S 2010, 283 ff.

26 Pressemitteilung WAK-N vom 13.4.2010 («Ja zu neuen DBA»).

27 DBA-Q, Protokoll 2009 zum DBA-A, Protokoll 2009 zum DBA-FIN, Protokoll 2009 zum DBA-N und Zusatzabkommen 2009 zum DBA-L.

28 S. dazu Fn 26.

29 Pressemitteilung APK-S vom 26.3.2010 («Genehmigung von weiteren Doppelbesteuerungsabkommen nach OECD-Standard»).

30 Ein entsprechender Druck zeichnet sich hingegen aufgrund der neusten Entwicklungen in der Financial Action Task Force Group on Money Laundering (FATF) ab, indem dort die Forderung an die internationale Staatengemeinschaft, auch bei den direkten Steuern kriminelle Steuerwiderhandlungen als Vortaten zur Geldwäscherei zu bezeichnen, im Raum steht. (Im Bereich der Mehrwertsteuer haben die Arbeiten der FATF bereits dazu geführt, dass die Schweiz für den bandenmässigen Schmuggel in Art. 14 Abs. 4 VStrR bereits eine entsprechende Vortat definiert hat. Auch die Teilnahme an Mehrwertsteuerkarussellen bildet aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach dies einen gemeinrechtlichen Betrug darstellt, eine Vortat zur Geldwäscherei.)

Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Zölle) diesen Zugang zu den Kundeninformationen bereits seit jeher, weil dort das VStrR zur Anwendung gelangt. Dieses Gesetz schliesst die Anwendung von Zwangsmassnahmen und damit den Zugang zu Kundeninformationen bei den Banken gemäss Art. 45 Abs. 2 nur bei Ordnungswidrigkeiten, nicht aber bei Übertretungen aus.³¹

Sollte dieser Schritt politisch nicht in dieser umfassenden Weise erwünscht sein, könnte der Gesetzgeber den Zugang der Steuerbehörden zu Kundeninformationen bei Banken nur bei Übertretungen (Steuerhinterziehung) vorsehen und die Nichtdeklaration von Kapitalerträgen, die bereits mit der Verrechnungssteuer oder einer vergleichbaren ausländischen Quellensteuer belastet sind, als blosse Ordnungswidrigkeit qualifizieren. Damit wären Befürchtungen, wonach schweizerische Steuerpflichtige, die z. B. «vergessen» haben, ein eigenes oder auf das Patenkind lautendes Sparheft steuerlich zu deklarieren, Gegenstand von Untersuchungen der schweizerischen Steuerbehörden bei ihrer Bank werden könnten, entkräftet. Zugleich wäre damit die im Vergleich zur Hinterziehung anderer Einkünfte entstehende ökonomische Überbestrafung, welche dadurch entsteht, dass bei der Nichtdeklaration von verrechnungssteuerbelasteten Kapitalerträgen im Aufdeckungsfall zusätzlich zur Nachsteuer und zur Hinterziehungsbusse (bemessen nach den für die Steuerhinterziehung vorgesehenen Bestimmungen) noch die Verwirkung des Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruchs von 35 % hinzukommt, beseitigt. Bei dieser neuen steuerstrafrechtlichen Einordnung der Hinterziehung von Kapitalerträgen, die mit der Verrechnungssteuer oder analogen ausländischen Quellensteuern belastet sind, würden nebst der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nur noch die Ordnungsbusse und die Nachsteuer als finanzielle Belastung resultieren.

Die grundsätzliche Frage einer Reform des schweizerischen Steuerstrafrechts, einschliesslich der Frage, ob und, wenn ja, in welcher Weise die im verwaltungsrechtlichen Strafverfahren zu verfolgenden und mit einer Busse zu ahnenden Steuerdelikte von den im gemeinstrafrrechtlichen Verfahren zu verfolgenden und mit Freiheitsstrafe bedrohten Delikten abgegrenzt werden sollen, kann selbstverständlich immer gestellt werden. Sie steht jedoch mit den aktuellen Entwicklungen im Bereich der internationalen Kooperation der Schweiz in keinem sachlichen Zusammenhang.

Eine weitere innenpolitische Entwicklung, die im Nachgang zur Änderung der schweizerischen Amtshilfepolitik eingetreten ist, liegt darin, dass verschiedene Kreise,

nachdem die Schweiz während Jahrzehnten den internationalen Standard nicht erreicht hat, nun dafür plädieren, diesen internationalen Standard gar zu übertreffen, indem für die Einführung einer Abgeltungssteuer oder gar für eine Pflicht der Banken zur Kontrolle der Steuerehrlichkeit ihrer Kunden, allenfalls sogar verbunden mit entsprechenden Bestätigungen durch ausländische Steuerbehörden, eingetreten wird. Der Strauss von Ideen wird dadurch komplettiert, dass auch schon der Vorschlag geäussert worden ist, dass die Schweiz ein System einführen solle, bei dem sich die Banken und anderen Finanzintermediäre von ihren Kunden bereits im Voraus dazu ermächtigen lassen, im Falle einer konkreten Anfrage einer ausländischen Behörde die entsprechenden Fragen zu beantworten.

Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, wenn auf die vielfältigen Aspekte all dieser, noch in unterschiedlichem Reifegrad vorgetragenen, politischen Ideen eingegangen würde. Immerhin sei angemerkt, dass die in der Schweiz Verantwortlichen bei all diesen internationalen Standards und die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Konkurrenzfähigkeit des Finanz- und Wirtschaftsplatzes Schweiz nicht ausser Acht lassen sollten.

10 Fazit

Die Wurzeln des Problems, das zur Neuorientierung der schweizerischen Amtshilfepolitik geführt hat – der Test dieser neuen Amtshilfepolitik im Parlament und, wenn es zu einem Referendum kommen sollte, vor dem Volk steht allerdings noch aus –, gehen auf das Jahr 1996 zurück, als die Finanzminister der G-7-Staaten die Steuerdelikte als Delikte mit gleichem Unrechtsgehalt wie die Geldwäscherei, die Börsendelikte (Insiderhandel und Kursmanipulation) und die Korruption qualifizierten und beschlossen, international koordiniert gegen diese Delikte vorzugehen. Der Schweiz ist es jedoch während langer Zeit gelungen, ihre Rechtsordnung bei der Amtshilfe im Steuerbereich in ihrer Substanz, d. h. keine internationale Kooperation bei Delikten unterhalb der Betrugsschwelle zu gewähren, zu verteidigen.³²

Die Tatsache, dass es der Schweiz im Jahr 2009 nicht mehr gelang, ihre bisherige Position zur internationalen Amtshilfe aufrechtzuerhalten, hängt mit der Finanzkrise nur insoweit zusammen, als diese Krise das politische Klima geschaffen hat, welches die G-7-Staaten (wobei sich die USA stets stark zurückgehalten haben, weil sie

31 Die Steuerhinterziehung qualifiziert sich steuerstrafrechtlich als Übertretung.

32 Bezüglich der übrigen hier genannten Delikte hat die Schweiz ihr Recht laufend an die internationalen Standards angepasst.

selbst in gewisser Weise exponiert sind) dazu gebracht hat, nicht mehr länger hinzunehmen, dass die Schweiz³³ sie mit ihrer Position beim effizienten Vorgehen gegen die nicht kooperativen «Steuerparadiese»/Participant Partners und die übrigen Finanzzentren behindert. Die G-7-Staaten, unter der Führung Frankreichs und Deutschlands, wollten nicht mehr länger akzeptieren, dass das unterschiedliche Kooperationsniveau, auf das sie sich in der OECD verpflichten mussten, um den dort erforderlichen Konsens im Bankgeheimnisbericht des Jahres 2000 zu erreichen einerseits, und das Niveau der internationalen Zusammenarbeit, das sie von den «Steuerparadiesen»/Participant Partners und den übrigen Drittstaaten verlangten andererseits, von diesen Drittstaaten als unfairer Verstoss gegen das level playing field entgegengehalten werden konnte. Es war deshalb aus ihrer Sicht unabdingbar, die Schweiz ggf. mit Druck zu einer Änderung ihrer Amtshilfepolitik im Sinne eines umfassenden Informationsaustausches bewegen zu können.

Dieses Ziel konnten die G-7-Staaten nur dadurch erreichen, dass sie die ganze Problematik politisch aus der OECD herauslösten und damit dem Einflussbereich der Schweiz entzogen. Nachdem nun die Schweiz, Luxemburg, Belgien und Österreich auf diese Weise zum Nachgeben gebracht worden sind, konnte das Projekt wieder in die OECD und in das Global Forum on Exchange of Information and Transparency zurückgeführt werden, damit die tatsächliche Einhaltung der eingegangenen Verpflichtungen unter Inanspruchnahme der dort vorhandenen Ressourcen überwacht werden kann.

Es ist auch aufgezeigt worden, dass der auf die Schweiz ausgeübte Druck, anders als dies in der Politik und in den Medien immer wieder dargestellt worden ist, nicht im Neid auf den Erfolg des Finanzplatzes Schweiz oder in persönlichen Ressentiments gewisser ausländischer Exponenten der Politik gegenüber der Schweiz begründet, sondern die logische Folge des Ungleichgewichts des Kooperationsniveaus war, das von der Schweiz angeboten und von den «Steuerparadiesen»/Participant Partners verlangt worden ist. Der Konflikt musste im Zeitpunkt aufbrechen, in welchem die G-7-Staaten mit ihren Bestrebungen gegenüber den «Steuerparadiesen»/Participant Partners Ernst machen wollten. Dass dieser Wille zunehmend vorhanden war, hat sich bereits einige Zeit vor der Finanzkrise abgezeichnet. Die Finanzkrise war dann nur noch der Auslöser, um nicht zu sagen der Vorwand dafür, dass die G-7-Staaten mit aller Macht «die Front begradigt» haben. Die Schweiz hat diesem Vorgehen keinen öffentlich sichtbaren Widerstand entgegengesetzt und auch nicht auf das widersprüchliche Verhalten

der G-7-Staaten auf der internationalen Bühne einerseits und im bilateralen Verhältnis, in dem die gleichen Staaten die schweizerische Position im Rahmen von DBA anerkannt haben andererseits, hingewiesen.

Nachdem diese Entwicklung eingetreten ist, liegt es im Interesse der Schweiz, bei den Bemühungen, ein weltweites level playing field herzustellen, aktiv mitzuwirken, und es ist deshalb folgerichtig, dass schweizerische Vertreter im Leitungsgremium des Global Forum on Exchange of Information and Transparency Einsitz genommen haben.

Die in der Folge der Neuausrichtung der schweizerischen Amtshilfepolitik ausgelösten intern-schweizerischen Diskussionen über deren mögliche Auswirkungen auf das schweizerische Steuerstrafrecht werden grösstenteils auf einer von Missverständnissen über die tatsächliche Definition des Begriffs des steuerlichen Bankgeheimnisses und über die Position ausländischer Staaten geführt.

Weitere durch die Politik und Teile der Wirtschaft im Zusammenhang mit dem Umgang mit möglicherweise un versteuerten Geldern vorgebrachte Ideen beruhen auf einer rein schweizerischen Innensicht und lassen die weniger weit gehenden internationalen Standards ganz oder teilweise ausser Betracht. Die sich daraus für den Finanz- und Wirtschaftsstandort Schweiz ergebenden Auswirkungen geraten dabei leider häufig in den Hintergrund oder ganz aus dem Blickfeld. Es ist zu hoffen, dass diese Aspekte in naher Zukunft wieder stärkere Beachtung finden, bevor aus der zur Zeit zu beobachtenden, stark schweizerisch geprägten Innensicht heraus definitive politische und allenfalls gesetzgeberische Entscheide getroffen werden.

Berichte und Pressemitteilungen

OECD-Bericht zum schädlichen Steuerwettbewerb, OECD-Fiskalkomitee, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue (vom 27.4.1998), OECD, Paris 1998, www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf

Die Schweiz will den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen übernehmen, Pressemitteilung des EFD (vom 13.3.2009), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25863

Genehmigung von weiteren Doppelbesteuerungsabkommen nach OECD-Standard, Pressemitteilung der APK-S (vom 26.3.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-apk-s-2010-03-26.aspx#

33 Und die 3 andern OECD-Mitgliedstaaten Belgien, Luxemburg und Österreich.

Ja zu neuen DBA, Pressemitteilung der WAK-N (vom 13.4.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-sda-wak-n-2010-04-13.aspx#

OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on January 23, 2006, www.oecd.org/ctp/eoi/manual

OECD-Bankgeheimnisbericht, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD, Paris März 2000, www.oecd.org/dataoecd/3/7/2497487.pdf

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

TIEA, Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (I. Introduction, II. Text of the Agreement, III. Commentary), developed by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information (18.4.2002), OECD, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf (engl.), www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf (frz.)

Rechtsquellen

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61

DBA-Q, Convention between the Swiss Confederation and the State of Qatar for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income (of 24.9.2009), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/16939.pdf

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1

Protokoll 2009 zum DBA-A, Protokoll zur Abänderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 3.9.2009), BBl 2010, 1315

Protokoll 2009 zum DBA-DK, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.8.2009), BBl 2010, 103

Protokoll 2009 zum DBA-FIN, Protokoll zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie des Protokolls (vom 22.9.2009), BBl 2010, 1183

Protokoll 2009 zum DBA-GB, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 7.9.2009), BBl 2010, 271

Protokoll 2009 zum DBA-MEX, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Vereinigten Staaten von Mexiko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 18.9.2009), BBl 2010, 187

Protokoll 2009 zum DBA-N, Protokoll zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie des Protokolls (vom 31.8.2009), BBl 2010, 1163

Protokoll 2009 zum DBA-US, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von

Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 23.9.2009), BBl 2010, 247

Rechtshilfevertrag USA, Staatsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (vom 25.5.1973), SR 0.351.933.6

Zinsbesteuerungs-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABi L 157 vom 26.6.2003, 38; eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:de:PDF

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABi L 385 vom 29.12.2004, 30

Zusatzabkommen 2009 zum DBA-F, Zusatzabkommen zum Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 27.8.2009), BBl 2010, 1555

Zusatzabkommen 2009 zum DBA-L, Zusatzabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 25.8.2009), BBl 2010, 1201

La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux

«Un an après»

Prof. Xavier Oberson



*Xavier Oberson, Dr. en droit,
Professeur à l'Université de
Genève, avocat*

Table des matières*

1	Introduction	95	3.3	Analyse de la situation actuelle	102
2	L'évolution de la politique fiscale suisse	95	3.3.1	L'art. 26 du Modèle OCDE	102
2.1	La position traditionnelle	95	3.3.2	Premier bilan général	103
2.2	Premiers pas : «la nouvelle approche» en matière de CDI	96	3.3.3	Les particularités de la CDI avec les Etats-Unis	103
2.3	L'impact des bilatérales II	97	3.3.4	Les particularités de la CDI avec la Hollande	105
2.3.1	Introduction	97	3.3.5	Les particularités de la CDI avec la France	105
2.3.2	L'accord sur la fiscalité de l'épargne	97	3.3.6	La position particulière de l'Espagne	106
2.3.3	L'accord sur la lutte contre la fraude	97	4	Conclusions	107
2.3.4	L'accord de Schengen	98		Bibliographie choisie	108
2.4	Le cas particulier de la CDI avec les Etats-Unis («tax fraud or the like»)	98		Rapports et Documents	109
2.4.1	La CDI de 1951	98		Normes et documents y relatifs	109
2.4.2	La CDI de 1996	99		Messages	110
2.4.3	Le cas UBS	100			
2.5	Le modèle d'accord de l'OCDE en matière d'échange de renseignements.	101			
3	Le changement de paradigme de mars 2009	101			
3.1	Généralités	101			
3.2	Liste des CDI révisées	102			

* Version largement remaniée d'une conférence donnée dans le cadre des journées de droit bancaire 2009. Dans la mesure du possible le texte tient compte de l'état du droit au 13.3.2010.

1 Introduction

Pendant longtemps, la Suisse a tenté de rester très restrictive en matière d'échange de renseignements fiscaux à l'égard des Etats étrangers. Sous la pression internationale, cette position s'est peu à peu effritée, notamment à l'égard des Etats-Unis, puis des Etats de l'Union européenne (UE). Pour les impôts directs, tout a commencé, fondamentalement, par l'adoption de la convention de double imposition avec les Etats-Unis de 1951 (CDI-US [1951]), puis surtout de 1996 (CDI-US), avec les premières mesures d'assistance administrative en cas de «tax fraud or the like». L'adoption de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, en 2004, a également conduit à une renégociation à grande échelle de nombreuses CDI avec les Etats de l'UE, ouvrant l'assistance en cas de fraude fiscale au sens du droit suisse. En matière d'impôts indirects (TVA, accises et droits de douane), la Suisse a dû accorder une concession majeure à l'UE en acceptant de renoncer à la distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt dans le cadre de l'accord sur la fraude de 2004 (ci-après l'accord sur la lutte contre la fraude ; ALF).

La pression internationale s'est également accrue par l'évolution des travaux de l'OCDE en la matière, découlant de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et de la mise en œuvre d'un standard international en matière d'échange de renseignements. La crise économique de 2008 a encore exacerbé les tensions, à la lumière des réunions du G 20 et du Forum de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements.

Le changement de paradigme s'est produit le vendredi 13.3.2009, date à laquelle le Conseil fédéral a annoncé officiellement qu'il acceptait d'adopter, dans les nouvelles CDI suisses, l'art. 26 du Modèle OCDE qui prévoit un échange étendu de renseignements en matière fiscale. Le pas franchi est considérable ! C'est sans doute le plus important en politique fiscale internationale suisse depuis 50 ans.

Un an après cette déclaration qui fera date dans l'histoire fiscale de la Suisse, il est possible de tirer un premier bilan. Notre propos, après avoir rappelé la position traditionnelle de notre pays, est de montrer, dans un premier temps, l'évolution qui a conduit à ce changement majeur, mais inéluctable (ch. 2). Ensuite, à la lumière des nouvelles CDI qui ont été renégociées depuis le mois de mars 2009 dans le sens du cadre fixé par le Conseil fédéral, on tentera un premier état des lieux critique de la situation actuelle (ch. 3). Cela devrait nous permettre une première analyse de la nouvelle politique fiscale de la Suisse en matière d'échange de renseignements et son impact possible.

2 L'évolution de la politique fiscale suisse

2.1 La position traditionnelle

La position restrictive en matière d'échange de renseignements reposait fondamentalement sur 4 piliers que l'on peut présenter comme suit :¹

1. Les CDI ont essentiellement pour fonction de combattre la double imposition et non de lutter contre l'évasion fiscale.² En conséquence, l'échange de renseignements sur la base des CDI, à quelques exceptions près, demeure conçu comme un moyen tendant à assurer l'*application de la convention* et non à mettre en œuvre des dispositions internes des Etats membres. La réserve de la Suisse à l'art. 26 du Modèle OCDE, dans sa teneur jusqu'au 2004, illustre bien cette conception : «La Suisse [...] proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention».³
2. La légitime lutte contre l'évasion fiscale peut tout aussi bien s'effectuer par un mécanisme de *retenue à la source* sur les rendements de capitaux mobiliers. C'est d'ailleurs la fonction principale de l'impôt anticipé que la Suisse connaît depuis 1943. Cet impôt, au taux de 35 %,⁴ n'est remboursé qu'aux bénéficiaires résidents de Suisse qui déclarent régulièrement les rendements grevés de l'impôt. Pour les résidents étrangers, un remboursement partiel (voire intégral) n'entre en ligne de compte qu'en application d'une éventuelle CDI.⁵
3. Sur la base de la LF d'entraide internationale en matière pénale (EIMP), en vigueur depuis le 1.1.1983, la Suisse fournit une entraide fiscale mais uniquement en cas d'*escroquerie fiscale*, au sens de l'art. 3 al. 3 EIMP.⁶ Pour définir cette notion, l'art. 24 al. 1 de l'ordonnance sur l'EIMP (OEIMP) renvoie à l'art. 14 al. 2 de la LF sur le droit pénal administratif du 22.3.1974 (DPA). Il y a donc escroquerie fiscale lorsque l'auteur, par son comportement astucieux, a eu pour effet de soustraire aux pouvoirs publics un

1 En ce sens, OBERSON, L'échange de renseignements en matière fiscale. Récents développements et perspectives pour la Suisse, p. 127 ss.

2 OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 300 ; GRÜNINGER/KELLER, Internationale Amts- und Rechtshilfe durch Informationsaustausch, p. 518 ; LÜTHI, Informationsaustausch im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 438.

3 Comm. MC OCDE 2003, n. 24 ad art. 26.

4 Art. 13 al. 1 let. a LIA.

5 On notera que sur cette base l'échange de renseignements devient possible puisque le bénéficiaire entend faire usage d'une CDI pour obtenir le remboursement (total ou partiel) de l'impôt anticipé.

6 RS 351.1.0.

montant important représentant une contribution, un subside ou autres prestations, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires. Par tromperie astucieuse, on vise typiquement l'emploi de machinations, de manœuvres ou de ce que l'on appelle un édifice mensonger («Lügengebäude») du contribuable.⁷ Pour interpréter cette notion, on peut se référer également à l'art. 146 CP.⁸

4. Enfin, dans le cadre de la CDI avec les Etats-Unis, la Suisse est toutefois disposée à échanger des renseignements en cas de tax fraud or the like. Cette notion, fondamentalement, reprend le concept d'escroquerie fiscale développé par la jurisprudence dans le cadre de l'EIMP. La notion de tax fraud or the like va toutefois être interprétée de plus en plus largement par la pratique, avec en point d'orgue, la négociation d'un accord avec le fisc américain pour trouver une issue à l'«affaire UBS».⁹

2.2 Premiers pas : «la nouvelle approche» en matière de CDI

Sous l'influence notable de la CDI avec les Etats-Unis, la Suisse va peu à peu se montrer disposée, dans le cadre de négociations bilatérales, à ouvrir l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale au sens du droit de l'Etat requis. Cette nouvelle approche a été concrétisée par la modification de la CDI avec l'Allemagne, entrée en vigueur le 24.3.2003 (CDI-D).¹⁰ Ce faisant, la Suisse répond aux engagements qu'elle a pris en approuvant le rapport de l'OCDE d'avril 2000 sur l'accès aux informations bancaires.¹¹ Cette nouvelle approche a conduit à une modification de la réserve de la Suisse à l'art. 26 du Modèle OCDE (MC OCDE 2005). La nouvelle version est formulée comme suit : «La Suisse réserve sa position à l'égard des paragraphes 1 et 5. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention. Cette réserve ne s'appliquera pas aux cas impliquant des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la législation des deux Etats contractants».¹²

Dans cet esprit, diverses CDI, notamment avec des Etats européens (p. ex., Espagne, Finlande, Norvège, Autriche) vont être modifiées pour élargir l'échange de renseigne-

ments aux cas de fraude fiscale. En général, la notion de fraude fiscale y est définie comme un comportement frauduleux qui, selon le droit des deux Etats contractants, constitue un délit et est passible d'une peine privative de liberté.¹³ De surcroît, ces CDI récentes ouvrent également la porte à un échange de renseignements pour l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la CDI dans le cas de sociétés holdings, au sens de l'art. 28 al. 2 LHID.

La CDI avec l'Espagne est particulièrement intéressante à cet égard. En effet, dans un Protocole du 29.6.2006 (Protocole CDI-E [du 29.6.2006]), la Suisse ne se contente pas d'accorder l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale au sens mentionné ci-dessus. Elle englobe également la simulation, telle que prévue par l'art. 16 du Code général des impôts espagnol (art. IV al. 4 let. b de l'Annexe protocole CDI-E [du 29.6.2006]). Surtout, pour la première fois, elle introduit une clause de la nation la plus favorisée en faveur des Etats membres de l'UE. Selon l'art. IV par. 11 let. a de l'annexe, si la Suisse conclut avec un Etat membre de l'UE, s'agissant de l'échange de renseignements, un accord de n'importe quelle nature ou une disposition dans une CDI, relatifs aux impôts visés par la convention, la Suisse accordera à l'Espagne le même niveau d'assistance que celui prévu dans un tel accord ou une telle disposition ou dans une partie de ceux-ci et l'Espagne procédera de même.

En d'autres termes, avec cette clause, la Suisse a en quelque sorte abattu sa dernière carte avant le passage à l'échange de renseignements selon le Modèle OCDE. Il suffit en effet de conclure un seul accord de ce type avec un Etat de l'UE pour le voir appliqué ensuite à l'Espagne. De surcroît, le précédent allait vite servir de modèle aux négociateurs de la CDI avec la France. Un avenant, jamais ratifié, de la CDI avec la France, signé le 12.1.2009, prévoyait en effet également une clause de la nation la plus favorisée non seulement en faveur des Etats de l'UE, suivant le modèle espagnol, mais aussi en faveur des Etats membres de l'OCDE (art. 7 al. 3 let. b Avenant CDI-F [du 12.1.2009]). Dans ce dernier cas, l'application de l'accord plus favorable n'était certes pas automatique, mais les autorités compétentes françaises et suisses s'engageaient à des négociations dans l'année à compter de l'adoption de cet accord. Le changement de paradigme, opéré deux mois plus tard par la Suisse, allait toutefois rendre inutile la ratification de l'avenant avec la France.

7 ATF 125 II 252.

8 ATF 115 Ib 71.

9 V. infra, ch. 2.4.3.

10 V. à ce propos notamment WALDBURGER, Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D), p. 40.

11 V. Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales.

12 Comm. MC OCDE 2005, n. 24 ad art. 26.

13 OBERSON, Précis de droit fiscal international, n. 996.

2.3 L'impact des bilatérales II

2.3.1 Introduction

Il n'est pas dans notre propos de reprendre dans le détail les conséquences notables des accords bilatéraux II conclus entre l'UE et la Suisse.¹⁴ Relevons simplement que, parmi les 8 accords bilatéraux approuvés par le Parlement le 17.12.2004, trois présentent une importance fondamentale en matière fiscale : l'accord sur la fiscalité de l'épargne, l'accord sur la lutte contre la fraude et l'accord de Schengen.

2.3.2 L'accord sur la fiscalité de l'épargne

L'accord sur la fiscalité de l'épargne (AFisE) a été conclu à Luxembourg le 26.10.2004. Il a été approuvé par les Chambres fédérales le 17.12.2004 et est entré en vigueur le 1.7.2005, en même temps que la LF sur la fiscalité de l'épargne (ci-après LFisE) du 17.12.2004. L'AFisE a pour but d'assurer l'imposition des intérêts versés à des personnes physiques résidentes de l'UE lorsque le paiement est effectué par un agent payeur sis en Suisse. En substance, cet accord, fruit d'un savant compromis, prévoit 3 mesures, à savoir :

1. Une *retenue à la source* sur les intérêts payés par des agents payeurs établis en Suisse à des personnes physiques résidant dans l'UE, selon le modèle communautaire. Le taux est de 15 %, durant les 3 premières années, de 20 % les 3 années suivantes, puis de 35 % dès la septième année. Le bénéficiaire peut éviter la retenue à la source en autorisant l'agent payeur établi en Suisse à déclarer le paiement des intérêts à l'autorité compétente (régime de la déclaration volontaire).
2. En contrepartie, la Suisse obtient l'application d'un régime comparable aux *Directive UE mère-fille* et *Directive sur les intérêts* et les *redevances* versées entre sociétés apparentées (art. 15 AFisE).
3. Enfin, la Suisse s'engage à fournir un échange de renseignements en cas de *fraude fiscale* pour les éléments couverts par l'accord. De plus, elle accepte de renégocier ses CDI en vue d'ouvrir par voie bilatérale un échange de renseignements sur les impôts couverts par ces traités en cas de fraude fiscale. Pour définir la notion d'infraction équivalente, on entend une infraction du même degré de gravité que dans le cas de fraude fiscale au regard de la législation de

l'Etat requis (principe de double incrimination) (art. 10 al. 1 AFisE).

Les parties ont d'ailleurs signé une déclaration d'intention dans le Memorandum of Understanding (MOU) selon laquelle elles considèrent cet accord comme un arrangement «acceptable et équilibré qui peut être considéré comme sauvegardant les intérêts des parties. Elles mettront donc les mesures convenues en œuvre de bonne foi et s'abstiendront de toute action unilatérale de nature à porter préjudice au présent arrangement sans motif légitime».

On constate donc que, déjà en 2004, la Suisse s'est engagée à renégocier toutes ses CDI avec les Etats de l'UE en vue d'introduire un échange de renseignements en cas de fraude fiscale au sens du droit de l'Etat requis. En quelque sorte, le modèle allemand de CDI a fait école. L'engagement de la Suisse à l'égard de l'UE s'inscrit d'ailleurs parfaitement dans le cadre des engagements de la Suisse à l'égard de l'OCDE dans le rapport de 2000 sur l'accès aux informations bancaires à des fins fiscales¹⁵ et, pour ainsi dire, entérine la nouvelle approche appliquée par la Suisse.

2.3.3 L'accord sur la lutte contre la fraude

Si l'accord sur la fiscalité de l'épargne reste encore pleinement dans la ligne de la politique fiscale internationale de la Suisse, il n'en va pas de même pour l'accord sur la fraude (ALF). Cet accord, signé le 24.10.2004, a été approuvé par le Parlement fédéral par arrêté fédéral du 17.12.2004. Comme aucun référendum n'a été demandé, il devrait entrer en vigueur dès sa ratification par tous les Etats parties à l'accord, et notamment tous les Etats membres de l'UE. En date du 9.1.2009, la Suisse a toutefois annoncé qu'elle était disposée à appliquer l'accord à l'égard des Etats européens qui le souhaitent, dans les 90 jours de la date de cette déclaration, soit dès le 8.4.2009.¹⁶ On notera que l'accord sur la fraude déploie, une fois sa ratification, un effet rétroactif au 26.4.2005, correspondant à la date de 6 mois après sa signature.¹⁷

A notre sens, l'ALF constitue un tournant décisif.¹⁸ Sans entrer dans les méandres de cet accord, nous nous arrêterons sur 2 points essentiels.

14 V. à ce propos, notamment BEHNISCH, *Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht*, p. 947 ; OBERSON, *Assistance internationale en matière fiscale. Les accords bilatéraux bis entre la Suisse et l'UE*, p. 179 ; WALDBURGER, *Amts- und Rechtshilfe im Steuersachen gemäss den sog. Bilateralen II*, p. 1037 ss.

15 V. Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales.

16 La liste des Etats concernés se trouve de l'annexe à l'ALF.

17 Conformément à l'art. 46 de l'accord.

18 OBERSON, *L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant*, p. 167 ; v. aussi, KÄSTLI, *Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU*, p. 177.

En premier lieu, la Suisse s'est engagée à collaborer à la poursuite et la répression de la fraude et de toute activité illégale dans le domaine des impôts indirects (TVA, accises et droits de douane), des subventions et des marchés publics. Cette assistance inclut également la saisie et le recouvrement des montants dus ou indûment perçus résultant des activités illégales concernées. Aux fins de lutter contre ce type de fraude, la Suisse accepte de mettre en œuvre, à des conditions précises, des mesures de contrainte dans le cadre d'une assistance administrative et judiciaire avec l'UE. L'idée de base a été – sous réserve des cas de peu d'importance (de minimis) – d'ouvrir, dans ces trois matières, l'assistance administrative ou judiciaire à l'égard de l'UE, aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent en droit interne suisse.¹⁹ En d'autres termes, la Suisse a offert le principe du traitement national à l'UE en matière d'impôt indirect. Le domaine des impôts directs est en revanche expressément exclu.

Concrètement, la Suisse accepte d'offrir une assistance internationale en matière d'impôts indirects en cas de simple soustraction d'impôt déjà. En effet, la fraude visée par l'accord concerne toutes les infractions, y compris la soustraction d'impôts indirects. Les parties ont toutefois convenu que les termes de «fraude et activités illégales» comprennent aussi la contrebande, la corruption et le blanchiment du produit des activités couvertes par l'accord.²⁰ S'agissant toutefois du blanchiment, encore faut-il que la condition supplémentaire du seuil de 6 mois de l'infraction initiale soit réalisée.²¹

En second lieu, point très controversé, une obligation de coopération a également été introduite en cas de blanchiment du produit des activités couvertes par l'accord. Cette règle ne s'applique que pour autant que les activités qui constituent le fait préalable soient punissables, selon le droit des deux parties contractantes, d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum de plus de 6 mois (art. 2 al. 3 ALF). A notre sens, il en découle notamment qu'une escroquerie fiscale, au sens de l'art. 14 DPA, portant sur un impôt indirect visé par l'accord, qualifie de délit initial de blanchiment, au sens de l'art. 2 al. 3 de l'accord. En effet, l'art. 14 al. 2 DPA prévoit une peine d'emprisonnement pour 1 an au plus.²²

Dans la déclaration commune entre l'UE et la Suisse, les parties contractantes conviennent que la coopération en matière de blanchiment inclut au titre de faits préalables

ceux constitutifs de fraude fiscale ou de contrebande par métier selon le droit suisse.²³ A notre connaissance, c'est la première fois que la Suisse accepte des mesures d'assistance internationale en vue de collaborer à la répression d'un délit de blanchiment portant sur une infraction initiale de nature fiscale. On notera que les opérateurs exerçant leur activité en Suisse qui blanchissent les fonds provenant de délits fiscaux (passible d'une peine de 6 mois), au sens de l'accord, pourront faire l'objet de mesures de contraintes sollicitées par un Etat de l'UE. Certes, afin de limiter la possibilité de poursuivre ensuite ces personnes dans l'UE, les parties contractantes ont précisé que «(les) informations obtenues sur la base d'une demande concernant le blanchiment peuvent être utilisées dans des procédures pour blanchiment sauf dans les procédures contre des personnes suisses si tous les actes pertinents de l'infraction ont été exclusivement commis en Suisse».²⁴

2.3.4 L'accord de Schengen

L'accord d'association de la Suisse à Schengen (Accord de Schengen) a été signé le 26.10.2004. Il contient des règles de coopération dans le domaine de la justice, police et migration, et notamment en matière d'entraide judiciaire, y compris l'extradition.²⁵ Fruit de savantes digressions interprétatives et de négociations ardues, cet accord permet à la Suisse de préserver l'essentiel, au moyen d'une clause d'opting out qui lui permet, en cas d'évolution de l'acquis de Schengen en faveur d'une entraide en matière de fiscalité directe, de ne pas accepter une modification tendant à l'exécution de saisies et de perquisition lorsqu'un délit commis dans le cadre des impôts directs n'est pas passible d'une peine d'emprisonnement (art. 7 al. 5 de l'accord).

2.4 Le cas particulier de la CDI avec les Etats-Unis («tax fraud or the like»)

2.4.1 La CDI de 1951

Une première brèche était déjà ouverte dans le cadre de la CDI de 1951 avec les Etats-Unis (CDI-US [1951]). Cette CDI prévoyait déjà, à son art. XV, un échange de renseignements en cas de «tax fraud and the like». Un premier arrêt du Tribunal fédéral semblait d'ailleurs ouvrir la porte à l'échange sur cette base. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'application de cet article supposait qu'il existe des soupçons, objectivement fondés qu'une

19 FF 2004, p. 5810.

20 FF 2004, p. 6150.

21 FF 2004, p. 5811.

22 OBERSON, L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant, p. 171.

23 FF 2004, p. 6149.

24 FF 2004, p. 6149.

25 JAMETTI GREINER/PFENNINGER, Der Schutz des schweizerischen Bankgeheimnisses im Abkommen zur Assoziierung der Schweiz an Schengen, p. 159; PFENNINGER, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, p. 331.

fraude ou un délit ait été commis ou projeté.²⁶ L'expression «fraude (fraud) et délits semblables», à interpréter à la lumière du droit suisse, vise en tous cas l'utilisation de documents inexacts aux fins d'induire intentionnellement en erreur les autorités fiscales. Or, dans cet arrêt, notre Haute Cour confirme qu'en cas de fraude fiscale ou de délit semblable, le secret bancaire ne peut faire obstacle à la fourniture de renseignements.²⁷ On pouvait donc penser que les autorités américaines allaient de plus en plus fréquemment frapper à la porte de l'AFC. Il n'en fut rien en raison du deuxième arrêt rendu en application de l'art. XV al. 1 CDI-US (1951). Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a en effet apporté une précision importante. Il accepte l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale, mais pas nécessairement la remise de documents probants au sens de la législation interne américaine. L'envoi de «tax reports» préparés par l'AFC est amplement suffisant. C'était mettre en fait un terme à l'assistance administrative car seuls des documents originaux sont en mesure de servir de preuve dans une procédure interne aux Etats-Unis.

2.4.2 La CDI de 1996

La nouvelle CDI-US reprend, pour l'essentiel, les règles exposées plus haut. Comme par le passé, elle prévoit une entraide limitée aux informations nécessaires à l'application de la convention, d'une part, pour prévenir les fraudes fiscales et délits semblables en liaison avec des impôts visés par la convention, d'autre part (art. 26 al. 1, 1^{ère} phrase, CDI-US). En outre, elle reprend le texte de l'ancien art. XVI al. 3 CDI-US (1951), en ce sens qu'il est précisé que la clause relative à l'échange de renseignements ne saurait en aucun cas imposer à l'un des Etats contractants de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation, ou de transmettre des informations qui ne peuvent être obtenues, ni sur la base de sa propre législation, ni en vertu de celle de l'Etat qui les demande (art. 26 al. 3 CDI-US). Toutefois, la nouvelle convention apporte un certain nombre de précisions et quelques nouveautés qui permettent de résoudre les problèmes constatés dans le passé.²⁸

Le terme de fraude fiscale est désormais défini à l'art. 10 du Protocole. Cette définition correspond d'ailleurs à celle d'escroquerie fiscale de l'art. 3 al. 3 EIMP. Il en découle que le terme de «fraude fiscale»

recouvre non seulement l'emploi de faux documents, mais aussi le comportement astucieux («scheme of lies»).²⁹ Une tromperie astucieuse ne peut toutefois être admise qu'en cas de machinations spéciales, de stratagème ou de construction mensongère ([«scheme of lies»]).³⁰ De surcroît, l'art. 6 let. a du Memorandum of Understanding (MoU) à la CDI-US 1996 prévoit que la définition de la fraude fiscale à l'art. 10 du Protocole CDI-US (du 2.10.1996) s'applique non seulement pour l'art. 26 CDI, mais aussi pour l'EIMP. Il y a donc une parfaite coordination des deux définitions. Enfin, le sens à donner au terme de fraude fiscale peut évoluer dans le temps. Selon l'art. 10 al. 2 du Protocole, ce terme inclut également des actes qui, lors de la requête, constituent des comportements frauduleux qui permettraient à l'Etat requis d'obtenir des informations selon son propre droit.

En date du 23.1.2003, les autorités compétentes des deux Etats sont parvenues à un accord amiable sur leur compréhension à donner, notamment, aux termes «tax fraud or the like» visé aux art. 26 de la CDI, ainsi qu'à l'art. 10 du Protocole CDI-US (du 2.10.1996). Cet accord contient 3 exemples non limitatifs de comportements qualifiés d'escroquerie fiscale, suivi de 14 cas hypothétiques. A notre sens, certains exemples vont particulièrement loin et tendent déjà à donner une interprétation fort extensive à la notion d'escroquerie fiscale appliquée jusqu'ici.³¹

Une autre innovation importante concerne la forme de l'assistance juridique. La CDI 1996 prévoit désormais l'envoi de copies originales. Ceci a permis de résoudre le problème posé par la jurisprudence du Tribunal fédéral en application de l'ancienne convention. Désormais, des documents conformes aux exigences du droit américain en matière de preuve peuvent donc être fournis par l'AFC.

Enfin, en cas de fraude fiscale, l'échange d'informations n'est pas limité aux règles sur le champ d'application personnel du traité (art. 26 al. 1, 2^{ème} phrase). Dans ce cas, sur demande expresse des autorités compétentes, l'AFC est alors en droit de fournir aux autorités américaines des renseignements sur des personnes qui ne prétendent pas être au bénéfice du traité, notamment sur des non-résidents de la Suisse.

La CDI ne prévoit pas de règles précises quant au moment déterminant de l'état de fait susceptible de constituer une fraude fiscale. En d'autres termes, est-il concevable de

26 ATF 96 I 737 = JdT 1971 I, p. 571 ss; ATF 101 Ib 160.

27 ATF 96 I 737.

28 OBERSON, L'échange de renseignements selon la nouvelle convention de double imposition entre la Suisse et les Etats-Unis, p. 235; OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 306 ss, HUFSCMID, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, p. 433.

29 V. TF 2A.185/2003, 27.1.2004, RDAF 2004 II, p. 10; TF 2A.551/2001/bie, 12.4.2002, RDAF 2002 II, p. 307.

30 TF 2A.430/2005 consid. 4.4, 12.4.2006; TF 2A.185/2003, 27.1.2004, RDAF 2004 II, p. 10.

31 OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 308.

solliciter l'assistance pour des escroqueries fiscales commises avant l'entrée en vigueur du traité? Le Tribunal fédéral a répondu par l'affirmative.³² Selon lui, l'art. 26 CDI est une norme de procédure qui est donc applicable à toute demande déposée depuis l'entrée en vigueur de la CDI, même si les faits sont antérieurs à celle-ci. Cette solution est rigoureuse car, dans les faits, comme la requête peut désormais porter sur des documents originaux, ces pièces seront utilisées à l'encontre de la personne visée par la suite. L'art. 26 CDI, dans sa teneur en 1996, a donc apporté indiscutablement une aggravation de la position de la personne concernée.

2.4.3 Le cas UBS

L'affaire UBS restera un cas emblématique dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale avec les Etats-Unis. Sans entrer dans les méandres de cette procédure, encore ouverte à l'heure où nous écrivons, elle a soulevé des questions de principe en matière de l'ampleur de l'échange de renseignements fiscaux dans les relations avec les Etats-Unis. Diverses investigations ont en effet conduit le fisc américain à demander à l'UBS, puis aux autorités fiscales suisses et bancaires, la remise des noms de nombreux clients américains, soupçonnés d'avoir fraudé le fisc. En date du 19.8.2009, les parties sont parvenues à un accord sur une demande d'entraide de l'IRS à l'égard de l'UBS.³³ Ces diverses procédures ont déjà provoqué pas moins de 3 arrêts fondamentaux du Tribunal administratif fédéral (TAF).

Dans un premier arrêt, daté du 5.3.2009,³⁴ le TAF se prononce sur la demande de l'IRS à l'égard de l'AFC, datée du 16.7.2008, concernant des sociétés offshore et leur ayant droit économique, ayant servi notamment à contourner la législation américaine sur les Qualified Intermediaries (QI). Le TAF déclare le recours sans objet dès lors que les documents ont été remis aux autorités américaines par l'UBS sur la base d'un ordre de la FINMA. Toutefois, le TAF se prononce sur le fond. Il confirme la recevabilité de la demande d'assistance qui, bien qu'elle ne mentionne pas les noms des contribuables concernés, décrit de manière concrète et détaillée les

constructions utilisées de façon précise par les contribuables (pattern of facts), sans tomber ainsi dans la pêche aux renseignements prohibée. De plus, il admet l'existence d'une fraude fiscale au sens de l'art 26 CDI (tax fraud or the like) notamment par le fait de l'utilisation abusive de structures offshore en violation du rapport de confiance spécial créé par le rapport juridique de QI.

Ce faisant, dans un deuxième arrêt,³⁵ le TAF juge illégale la décision de la FINMA dans cette procédure. Dans cette affaire, la FINMA avait donné l'ordre à l'UBS de remettre les identités et les informations bancaires aux autorités américaines sur près de 300 clients. Le TAF juge la décision illégale. En effet, les art. 25 et 26 de la loi sur les banques ne constituent pas une base légale suffisante pour autoriser la FINMA à agir de la sorte. Ces dispositions prévoient des mesures à prendre en cas de risque d'insolvabilité d'une banque, sans permettre pour autant une restriction au secret bancaire et au droit constitutionnel au respect de la sphère privée. Cet arrêt n'est pas définitif et un recours est pendant devant le Tribunal fédéral.

Enfin, le troisième arrêt, du 21.1.2010,³⁶ met un frein provisoire à la mise en œuvre complète de l'accord UBS du mois d'aout 2009. Cette arrêt retentissant a jugé en substance: (i) que l'accord UBS est un accord amiable qui, en tant que tel, ne peut déroger à la CDI de 1996 et notamment ne peut prévoir des définitions contraires à des termes qui sont définis de façon contraignante dans cette CDI; (ii) que la notion de tax fraud or the like ne saurait inclure la soustraction répétée de montants importants, telle que définie dans l'annexe à l'accord.

Le jugement du TAF n'est pas susceptible de recours. Il faut reconnaître qu'il donne une interprétation correcte de la notion de fraude fiscale. La jurisprudence du Tribunal fédéral a en effet toujours reconnu que cette notion était reprise de celle d'escroquerie fiscale au sens de l'EIMP et suppose donc nécessairement l'usage de manœuvres, de machinations ou d'un édifice de mensonges. De plus, l'art. 10 du Protocole CDI-US (du 2.10.1996) permet certes une interprétation évolutive de cette notion mais uniquement pour les «comportements frauduleux», donc accompagnés d'actes astucieux. De surcroît, l'art. 190 LIFD qualifie certes de graves infractions fiscales, non seulement les délits fiscaux, mais aussi la soustraction continue de montants importants, mais cette norme existait déjà avant la conclusion de la CDI-US 1996.

32 V. notamment TF 2A. 416/2001 consid 2.2,12.3.2002, et 2A.551/2001 consid. 2,12.4.2002, RDAF 2002 II, p. 307.

33 Accord UBS; v. à ce propos, COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, p. 349.

34 TAF A-7342/2008 et A-7426/2008, 5.3.2009, Archives 77 (2008/09), p. 837 ss; v. à ce propos, BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, Archives 77 (2008/09) p. 737, not. 774 ss; WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA.

35 TAF B-1092/2009, 5.1.2010.

36 TAF A-7789/2009, 21.1.2010.

Il n'empêche que l'arrêt du TAF met l'UBS devant une impasse. Pour trouver une solution à cet imbroglio juridique, et éviter notamment une renégociation de l'accord UBS, voire des mesures de rétorsion américaines, il est envisagé de soumettre l'accord à ratification devant le Parlement fédéral. A l'heure où nous écrivons, il est prévu que les Chambres fédérales se prononcent au mois de juin sur cette épineuse question.

2.5 Le modèle d'accord de l'OCDE en matière d'échange de renseignements

En avril 2002, l'OCDE a rendu public un nouveau modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (ci-après «MAER»). En parallèle, les Etats-Unis ont entamé des négociations avec divers paradis fiscaux, dans l'intention de conclure des accords relatifs à l'échange de renseignements qui s'inspirent parfois fortement du nouveau MAER. Ce nouveau modèle représente, aux yeux de l'OCDE, le standard à mettre en œuvre pour permettre l'échange effectif de renseignements dans le cadre du programme de lutte contre une concurrence fiscale dommageable. Ce nouveau modèle est fondé sur les éléments essentiels suivants:³⁷

- L'introduction d'une approche dualiste constituée, soit d'un modèle bilatéral, soit d'un accord multilatéral qui lie mutuellement les pays concernés.
- Le transfert vers l'Etat requérant de la responsabilité primaire de déterminer l'existence de motifs pour décliner la requête. Selon le MAER (art. 5 al. 5 let. f), la demande de renseignements doit être admise, notamment sur la base d'une confirmation de l'Etat requérant, selon laquelle la requête est conforme aux lois et à la pratique administrative de cet Etat et précisant en outre que, si cette demande était formulée dans l'Etat en question, elle serait admise.
- L'abolition du principe de la double incrimination. La notion de «délit fiscal» se définit désormais selon le droit de l'Etat requérant (art. 4 al. 1 let. o).
- La levée du secret bancaire (art. 5 al. 4 let. a). Celui-ci ne peut en effet pas être invoqué, tout d'abord en matière de délits fiscaux puis, à partir d'une certaine date depuis l'entrée en vigueur de l'accord, également dans le cadre de toutes les autres questions fiscales.
- La mise en œuvre de règles de procédure limitées. En particulier, les droits et les garanties octroyés par la législation de l'Etat requis demeurent applicables, mais uniquement dans la mesure où ils n'entravent ou ne retardent pas indûment l'échange effectif de

renseignements. En outre, le modèle prévoit une protection explicite des informations couvertes par le secret professionnel des avocats, défini cependant de manière restrictive (art.7 al. 3).

Pour le surplus, le MAER ne s'applique qu'aux impôts directs (y compris les impôts sur les biens immobiliers, les donations et les successions). Enfin, il ne permet les échanges de renseignements que sur demande, tout en excluant les «fishing expeditions».

Le MAER s'inscrit dans le cadre de l'initiative de l'OCDE à l'encontre de la concurrence fiscale dommageable et vise fondamentalement les paradis fiscaux, dont la Suisse ne fait pas partie. Sur cette base, de nombreux accords d'échanges de renseignements (aussi appelés «Tax Information Exchange Agreements» [TIEA]) ont été conclus. A l'heure actuelle, il existe plus de 150 TIEA de part le monde. Les Etats-Unis, notamment, ont signé des TIEA avec douze juridictions, dont le Liechtenstein, Monaco, Jersey, Guernesey, l'Ile de Man, les Iles vierges britanniques, Aruba, les Antilles néerlandaises, les Iles Caïmans, Gibraltar, les Bahamas et Antigua. La France a signé 14 TIEA et l'Allemagne 6.

Les Etats membres de l'OCDE, comme la Suisse, sont en revanche appelés à modifier leurs CDI et à reprendre la formulation intégrale de l'art. 26 du Modèle de CDI. Sous l'influence de ces travaux, l'art. 26 du Modèle OCDE a d'ailleurs été modifié en 2005, pour prévoir notamment expressément, à son al. 5, que le secret bancaire ne peut faire obstacle à l'échange de renseignements.

3 Le changement de paradigme de mars 2009

3.1 Généralités

Le 13.3.2009, le Conseil fédéral a annoncé publiquement un changement de politique majeur. Il a déclaré vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 du Modèle OCDE dans le cadre des nouvelles CDI. Ce standard institue l'ouverture d'un échange de renseignements sur demande en matière de renseignements fiscaux. L'application de ce nouveau standard doit en revanche se faire aux conditions suivantes :

- La protection des droits de procédure.
- L'assistance administrative est limitée au cas par cas (pas de fishing expeditions).
- Il s'agit de trouver des solutions transitoires équitables (respect du principe de non rétroactivité).
- La norme en principe doit s'appliquer aux impôts tombant sous le coup de la convention.

37 BARNARD, Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy, p. 9; OBERSON, The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State, p. 14.

- Le principe de subsidiarité selon le Modèle de convention de l'OCDE doit être respecté.
- Le droit interne suisse demeure inchangé.
- Enfin, on doit trouver des dispositions pour éliminer les traitements discriminatoires et, dans la mesure du possible, chercher à obtenir des contreparties lors des négociations.

Cette décision est, tout d'abord, comme nous l'avons montré, l'aboutissement d'un long processus qui débute dans les années 1996 (nouvelle CDI avec les Etats-Unis), pour être progressivement amplifié, notamment en 2004 (bilatérales II avec l'UE, notamment l'accord sur la fraude et sur la fiscalité de l'épargne), en 2006 (clause de la nation la plus favorisée avec l'Espagne) et en 2009 (clause de la nation la plus favorisée avec la France, certes jamais ratifiée).

Elle est surtout le résultat de pressions internationales soutenues. L'OCDE, dans le cadre du Global Forum sur la transparence et l'échange de renseignements, a notamment élaboré des projets de listes destinées à stigmatiser les juridictions qui n'auraient pas mis en œuvre le standard international en matière d'échange de renseignements. Dans le cadre du sommet du G20 de Londres du 2.4.2009, la Suisse figurait encore sur une liste dite «grise», d'Etats s'étant engagés à appliquer le standard international, sans l'avoir encore mis en œuvre de façon substantielle.³⁸ Afin de figurer sur la liste blanche, un Etat doit avoir signé au moins 12 CDI avec le standard de l'art. 26 du Modèle OCDE ou 12 TIEA. Afin d'éviter de rester sur la liste grise, le Conseil fédéral a donc entrepris de renégocier au plus vite ses CDI pour dépasser la barre des 12 CDI. A l'heure où nous écrivons, la Suisse a renégocié pas moins de 18 CDI. Au mois de septembre 2009, constatant que 12 CDI avaient été signées par la Suisse, l'OCDE a fait figurer la Suisse sur la liste blanche.³⁹ Il faut toutefois noter que ces CDI doivent encore être ratifiées par le Parlement et, le cas échéant, par le peuple, dans l'éventualité où un référendum serait demandé.

La déclaration du Conseil fédéral contient un certain nombre de conditions cadres destinées à fixer l'ampleur des négociations et des concessions que la Suisse est prête à accorder. On notera, notamment, l'exigence d'un échange de renseignements sur demande (donc non automatique) et à l'égard d'un contribuable précis et identifié. L'Etat requérant, conformément au principe de subsidiarité, doit d'abord épuiser ses propres moyens de droit interne pour obtenir les renseignements, avant de

recourir à l'assistance internationale. Les droits de procédure des personnes impliquées dans celle-ci doivent être préservés (notamment droit à la notification des demandes, droit d'être entendu et droit de recourir de devant un tribunal indépendant et impartial). Enfin, le droit interne suisse est inchangé. L'art. 127 al. 2 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) continue à s'appliquer, ainsi que l'art. 47 de la loi sur les banques (secret bancaire). Il en découle que le fisc suisse, pour les impôts directs, ne peut interroger directement la banque pour les contribuables assujettis en Suisse, à moins qu'un délit passible de l'emprisonnement n'ait été commis (fraude fiscale). En d'autres termes, la distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt continue de s'appliquer en droit interne à l'égard de tous les contribuables assujettis en Suisse.

3.2 Liste des CDI révisées

Danemark	CDI signée en août 2009
Iles Féroé	Extension de la CDI révisée avec le Danemark septembre 2009
Luxembourg	CDI signée en août 2009
France	CDI signée en août 2009
Norvège	CDI signée en août 2009
Autriche	CDI signée en septembre 2009
Mexique	CDI signée en septembre 2009
Etats-Unis	CDI signée en septembre 2009
Grande-Bretagne	CDI signée en septembre 2009
Finlande	CDI signée en septembre 2009
Qatar	CDI signée en septembre 2009
Pays-Bas	CDI signée en février 2010
Japon	CDI paraphée en juin 2009
Pologne	CDI paraphée en juillet 2009
Singapour	CDI paraphée en août 2009
Turquie	CDI paraphée en novembre 2009
Kazakhstan	CDI paraphée en décembre 2009
Canada	CDI paraphée en février 2010
Slovaquie	CDI paraphée en mars 2010
Uruguay	CDI paraphée en mars 2010
Grèce	CDI paraphée en mars 2010
Espagne	Clause de la nation la plus favorisée (août 2006)

3.3 Analyse de la situation actuelle

3.3.1 L'art. 26 du Modèle OCDE

L'art. 26 du Modèle OCDE prévoit que les Etats contractants échangent des renseignements non seulement pour appliquer la CDI (petite entraide), mais également pour appliquer le droit interne de l'Etat requérant (grande entraide; art. 26 al. 1 Modèle OCDE). Cette norme devrait d'ailleurs aller bien au-delà des cas de fraude ou

38 Progress Report du 2.4.2009, destiné à mettre en œuvre le standard international.

39 V. Countering offshore tax evasion.

de soustraction d'impôt. Tout le problème des prix de transfert entre sociétés apparentées est notamment concerné par cette disposition. Selon le Modèle OCDE, cette disposition s'applique aux impôts de toute nature ou dénomination (donc aux impôts directs et indirects). De plus, l'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 du Modèle OCDE.

Une réserve de spécialité et en faveur du secret fiscal, pour les autorités destinataires des renseignements limitativement énumérés, est prévue à l'art. 26 al. 2 du Modèle OCDE. Comme de par le passé, l'Etat contractant n'a pas l'obligation (i) de prendre des mesures contraires à sa législation ou à sa pratique administrative, ou à celle de l'autre Etat contractant (art. 26 al. 3 let. a Modèle OCDE); (ii) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou à celle de l'autre Etat contractant (art. 26 al. 3 let. b Modèle OCDE); (iii) de fournir des renseignements contraires à un secret commercial, industriel ou professionnel ou contraire à l'ordre public (art. 26 al. 3 let. c Modèle OCDE).

La version 2005 de cette disposition précise, à son al. 4, que l'Etat requérant doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales.

Enfin, nouveauté importante depuis 2005, l'art. 26 al. 5 prévoit qu'en aucun cas les dispositions de l'al. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Cette nouvelle disposition est le fruit des divers travaux de l'OCDE en ce domaine et reflète l'évolution internationale telle qu'elle apparaît dans le MAER.⁴⁰

3.3.2 Premier bilan général

A ce stade, on constate que la plupart des CDI, renégociées depuis le 13.3.2009, reprennent fondamentalement la norme de l'art. 26 du Modèle OCDE.⁴¹ On rencontre toutefois quelques particularités.

En général, à l'exception des CDI avec la France, la Grande-Bretagne et la Hollande, le champ d'application de la norme est limité aux impôts visés par la CDI.

De plus, les dispositions correspondant à l'art. 26 al. 5 du Modèle OCDE sont généralement complétées par une phrase supplémentaire, qui a la teneur suivante: «aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le paragraphe 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent article».⁴² Cette disposition a été introduite afin de permettre à la Suisse de mettre en œuvre cette disposition à l'égard des établissements suisses concernés, nonobstant l'existence en droit interne des normes protégeant le secret bancaire (art. 127 al. 2 LIFD; art. 47 de la loi sur les banques).⁴³ Cette norme sera ensuite complétée par une ordonnance d'application, dont le projet est actuellement en procédure de consultation.⁴⁴ L'idée, à moyen terme, est ensuite de remplacer cette ordonnance par une véritable LF sur l'assistance administrative internationale. A notre avis, une telle loi est indispensable afin de bien délimiter les compétences des autorités concernées, de préciser les droits de procédure des parties impliquées et de préciser les conditions de l'assistance administrative. Ce domaine du droit a pris une telle importance que la solution d'une ordonnance ne peut être que transitoire.

Enfin, à l'exception des nouvelles CDI avec les Etats-Unis, la France et la Hollande, le nouveau système d'échange de renseignements n'a pas d'effet rétroactif et s'applique aux faits intervenus après la ratification des nouvelles CDI (pas encore effectuée il convient de le rappeler).

3.3.3 Les particularités de la CDI avec les Etats-Unis

La CDI-US décrit les conditions à remplir pour délimiter le cas concret faisant l'objet de la demande. En substance, elle correspond à la pratique suivie par la Suisse pour les autres CDI. Elle se distingue de celle-ci dans la définition de la personne objet de l'enquête. En effet, l'art. 4 let. a (i) du Protocole CDI-US (du 2.10.1996) prévoit que, lors d'une demande de renseignements, les

40 Comm. OCDE, n. 19.11 ad art. 26.

41 V. aussi, dans une perspective critique, WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, p. 480 ss.

42 En ce sens, l'art. 25 al. 5 CDI avec la Grande-Bretagne (Protocole additionnel CDI-GB [du 7.9.2009]), ou avec le Luxembourg (Avenant CDI-L [du 25.8.2009]).

43 Comp. à ce propos, les remarques critiques de WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, p. 487 ss.

44 V. le projet d'ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition (OACDI-P) dont le délai de consultation échoit au 30.4.2010.

autorités compétentes fourniront, notamment, des informations suffisantes pour identifier la personne faisant l'objet de l'enquête (typiquement le nom et, dans la mesure où il est connu, l'adresse, le numéro de compte ou des informations similaires).

Cette formulation, qui s'écarte du Modèle OCDE, s'inspire en réalité du modèle américain de l'art. 26. Il convient de tenter d'en préciser la portée en utilisation les méthodes reconnues d'interprétation. On rappellera que l'interprétation d'une disposition conventionnelle doit se faire selon les principes prévus aux art. 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités (ci-après : CV).⁴⁵ En effet, cette dernière constitue une codification des principes généralement admis du droit international public et, dès lors, les règles qui s'en dégagent lient tant les Etats signataires que les Etats n'ayant pas ratifié ladite Convention.⁴⁶ Notre Haute Cour se réfère également, depuis peu, à la CV sur le droit des traités en matière d'interprétation des Conventions de double imposition.⁴⁷ En particulier, l'art. 31 al. 1 CV dispose : «Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.».

Bien que le texte ne mentionne pas directement le nom du contribuable concerné, au début de la disposition, il exige tout de même que l'information soit suffisante pour identifier une personne précise, à savoir celle qui fait l'objet de la requête. Le texte mentionne d'ailleurs à la fin, typiquement, le nom et, dans la mesure où ils sont connus, l'adresse et le numéro du compte. D'emblée, on voit bien que la requête doit porter sur un cas concret, précis, identifié notamment par le nom ou par d'autres

informations destinées à corroborer l'identité du contribuable objet de la demande.⁴⁸

Cette interprétation est confortée par une analyse contextuelle du traité. En effet, selon l'art. 26 al. 1 CDI, les Etats contractant s'engagent à échanger des renseignements vraisemblablement pertinents. Cette disposition est l'émanation d'un principe général en matière d'échange de renseignements. Le texte diffère quelque peu du Modèle OCDE car il parle de «may be relevant» plutôt que de «foreseeably relevant (vraisemblablement pertinent)» (art. 26 al. 1 du Modèle OCDE). Toutefois, cette légère divergence, inspirée du droit américain, ne modifie en rien la portée de l'exigence de la pertinence des renseignements demandés.⁴⁹ Ce principe général exclut en soi les demandes de renseignements non fondées sur des éléments concrets qui ne visent qu'à aller à la pêche aux renseignements.

Cette interprétation est d'ailleurs confirmée expressément à l'art. 4 let. b du Protocole qui précise que l'objectif de se référer à l'exigence d'une information qui «peut être relevant» vise à prévoir un échange de renseignements en matière fiscale le plus large possible sans autoriser les Etats contractants à s'engager dans des fishing expeditions ou demander une information «that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer». Témoin du souci des négociateurs d'exclure la pêche aux renseignements, le texte de l'art. 4 let. b du Protocole rappelle deux fois cette interdiction. De même, la référence à un contribuable précis («given taxpayer») rappelle le devoir de déposer une demande dans un cas concret et à propos d'une personne donnée.

Enfin, on peut se référer au Message concernant l'approbation du Protocole.⁵⁰ Certes, selon les principes d'interprétation prévus par la CV, le Message n'a pas la même portée que dans le cadre de l'interprétation du droit interne. Toutefois, dans la mesure où il est conforme à la volonté commune des parties,⁵¹ il conserve un certain poids et ne peut être ignoré. Or le Message confirme clairement notre prise de position lorsqu'il est dit : «L'identification claire du contribuable concerné est notamment requise. Elle se fait typiquement en communiquant le nom du contribuable concerné ainsi que d'autres éléments permettant d'identifier une personne sans ambiguïté si ceux-ci sont connus, tels que son adresse, son numéro de compte bancaire ou sa date de naissance. En

45 Cette dernière s'applique à tous les traités peu importe leur nature ou la matière visée. ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 46.

46 AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 144 s; AVERY JONES ET AL., *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model*, p. 14 s; ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 54; HÖHN, *Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts*, p. 73; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, p. 30; RIVIER, *L'interprétation des conventions de double imposition*, p. 120.

47 Dans un arrêt du 28.11.2005 le Tribunal fédéral énonce que : «L'interprétation et l'application d'une convention de double imposition peut s'appuyer sur les principes qui résultent de la Convention de Vienne du 23.5.1969 sur le droit des traités» (2A.239/2005, RDAF 2006 II 239, p. 245). Le principe selon lequel les CDI doivent être interprétés selon les principes de la CV est également reconnu dans un arrêt ultérieur du 4.4.2006 (2A.416/2005). En cela, le Tribunal fédéral suit la position déjà adoptée par la CRC dans un arrêt du 28.2.2001 (CRC 2000-055, RF 2002, p. 30).

48 Du même avis : OESTERHELT, *Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, p. 21.

49 Du même avis : WALDBURGER, *Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen*, p. 281.

50 Message protocole CDI-US.

51 RIVIER, *L'interprétation des conventions de double imposition*, p. 134.

outre, l'indication du nom du détenteur de renseignements demandés est absolument nécessaire, contrairement aux autres éléments détaillés, qui ne sont donnés que s'ils sont connus. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité aux demandes concrètes dans des cas particuliers». ⁵²

Enfin, la CDI avec les Etats-Unis contient une clause particulière en ce qui concerne la date d'entrée en vigueur de la nouvelle norme relative à l'échange de renseignements. Celle-ci s'applique pour les demandes fondées sur des faits qui existaient ou ont été réalisés le jour de la signature du Protocole ou après cette date, c'est à dire à partir du 23.9.2009 (art. 5 du Protocole).

3.3.4 Les particularités de la CDI avec la Hollande

On notera ici simplement que la clause relative à la désignation de la personne faisant l'objet du contrôle est reprise, presque verbatim, de celle de la CDI avec les Etats-Unis (v. art. XVI let. b(i) du Protocole CDI-NL [du 26.2.2010]). Nous pouvons donc renvoyer à ce que nous avons dit plus haut.

S'agissant de l'entrée en vigueur, le nouvel art. 26 est applicable aux demandes d'échanges de renseignements déposées à la date de l'entrée en vigueur de celle-ci ou à une date ultérieure pour des renseignements qui se rapportent à toute période débutant le 1^{er} mars qui suit immédiatement la date de signature de cette CDI (art. 29 de la nouvelle CDI). Comme la nouvelle CDI a été signée le 26.2.2010, les demandes concernent des périodes après le 1.3.2010.

3.3.5 Les particularités de la CDI avec la France

L'art. 28 de la CDI, selon l'Avenant CDI-F (du 27.8.2009), s'inspire très fortement de l'art. 26 du Modèle OCDE. Il diverge toutefois de celui-ci dans la définition du cas concret objet de la demande. Certes, l'Etat requérant doit mentionner le nom de la personne faisant l'objet de la requête. Toutefois, en ce qui concerne la désignation de la personne détentrice des informations, l'art. 10 de l'Avenant prévoit que toute demande de renseignements doit fournir entre autres: «dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.» (let. e).

Une première lecture de l'article semble signifier que les noms et adresses des détenteurs de renseignements recherchés ne doivent être communiqués que dans la

mesure où ils sont connus. Cela permettrait donc au fisc français, par hypothèse, de faire une demande de renseignements concernant un contribuable précis sans avoir d'indication sur la banque ou toute autre institution détenant lesdits renseignements. Selon nous, une telle interprétation purement littérale et restrictive ne peut être acceptée, dans la mesure où les parties ont clairement exprimé leur intention de ne pas permettre aux Etats contractants d'aller à la pêche aux renseignements. En effet, l'art. 10 let. e doit également être interprété dans son contexte et ne peut pas être isolé du reste du traité. ⁵³ Or, l'art. 7 de l'Avenant (modifiant l'art. 28 de la CDI) prévoit que: «Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention (...)».

De plus, l'art. 10 de l'Avenant, avant de lister les informations qui doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité compétente de l'Etat requis, précise que: «La référence aux renseignements < vraisemblablement pertinents > a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants < d'aller à la pêche aux renseignements > ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.»

En outre, l'art. 10 let. e de l'Avenant reprend exactement le texte de l'art. 5 al. 5 let. e du MAER de l'OCDE. Ce modèle, nous l'avons vu, constitue le standard OCDE à mettre en œuvre pour permettre l'échange effectif de renseignements dans le cadre du programme de lutte contre une concurrence fiscale dommageable. A ce titre, il a fortement influencé la réforme de l'art. 26 du Modèle OCDE. Ce modèle est accompagné d'un Manuel sur l'échange de renseignements (ci-après: MER) qui a pour objectif d'apporter aux fonctionnaires des impôts en charge de l'échange de renseignements à des fins fiscales, une vue d'ensemble du fonctionnement des dispositions concernant l'échange de renseignements ainsi que des indications techniques et pratiques visant à améliorer l'efficacité de ces échanges. Or, le MER nous explique que la liste des renseignements contenue à l'art. 5 al. 5 et devant être fournis à l'Etat requis a pour but de démontrer «la pertinence vraisemblable» des renseignements demandés. Une telle pertinence est nécessaire afin de prévenir la pêche aux renseignements qui est clairement interdite.

52 Message protocole CDI-US, p. 224.

53 Du même avis: WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, p. 277; WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, p. 492.

Dès lors, force est de constater qu'il est nécessaire de fournir des indications suffisantes pour permettre de relier le contribuable à une banque précise.⁵⁴ Cette interprétation est confortée par le principe de la bonne foi qui s'applique également dans l'interprétation des CDI. En effet, dans sa déclaration du 13.3.2009, le Conseil fédéral a clairement démontré son intention de ne pas ouvrir la porte à la pêche aux renseignements. L'expression d'une volonté aussi claire rendue publique et largement diffusée avant le début des négociations de conventions ne peut, de bonne foi, être ignorée par les parties cocontractantes.

Enfin, on peut se référer au Message complémentaire concernant l'approbation de l'Avenant. Le Message prévoit ainsi : «Il n'est pas absolument indispensable ici de citer le nom de la banque, à condition que d'autres indications, par exemple un numéro de compte bancaire international (IBAN) permettent de relier avec certitude une relation bancaire à une banque déterminée (...). Faute de la mention spécifique des éléments nécessaires permettant l'identification du détenteur des informations, il est clair qu'en tous cas du côté suisse, on ne sera pas en mesure de donner une suite concrète à une demande de renseignements. En particulier, à défaut des indications nécessaires permettant la désignation de la banque en sa qualité de détentrice des informations dans la demande de renseignements, il ne sera pas possible de transmettre les données bancaires.»⁵⁵

Témoin de la difficulté du sujet, les parties contractantes ont finalement tenu à préciser la portée à cette clause par un échange de lettre du 11.2.2010. Selon celui-ci, le texte du nouvel art. 28 de la CDI-F reprend les dispositions de l'art. 26 du Modèle OCDE. Le point XI du Protocole additionnel s'inspire très étroitement des modalités pratiques prévues par le MER. La lettre précise : «Dans tous les cas où l'Etat requérant, dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements de nature bancaire, aura connaissance du nom de l'établissement bancaire tenant le compte du contribuable concerné, il communiquera cette information à l'Etat requis. Dans le cas exceptionnel où l'autorité requérante présumerait qu'un contribuable détient un compte bancaire dans l'Etat requis sans pour autant disposer d'informations lui ayant permis d'identifier avec certitude la banque concernée, elle fournira tout élément en sa possession de nature à permettre l'identification de cette banque. L'Etat requis donnera suite à une telle demande à la condition que celle-ci soit conforme au nouvel art. 28 de la convention,

notamment le principe de la proportionnalité, et au 2^{ème} paragraphe du point XI nouveau de son protocole.»

En résumé, dans la mesure où l'interprétation littérale ne peut être mise de côté, il y a lieu d'être plus souple que dans le cadre d'autres CDI et accepter des cas de requêtes où, p. ex., la France aurait des doutes concernant deux banques de la place genevoise.⁵⁶ La limite tracée entre ce type de doute et la requête concernant un contribuable ayant un compte dans une banque privée de la place genevoise est fine. Il s'agira, à notre avis, de se laisser guider par le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements et de n'accepter que les cas dans lesquels le fisc français n'est pas en train de tout simplement tenter sa chance.

En conclusion, il nous paraît clair que l'Avenant CDI-F (du 27.8.2009) conclu entre la Suisse et la France n'ouvre pas la porte à la pêche aux renseignements. En effet, si l'exigence d'identification du détenteur d'informations est plus souple que dans d'autres conventions conclues par la Suisse, elle exige toutefois un lien clair entre une relation bancaire et une banque déterminée ou, exceptionnellement en cas de doutes justifiés, un cercle très restreint de banques déterminées.

Enfin, l'Avenant CDI-F (du 27.8.2009) contient une clause particulière en ce qui concerne la date d'entrée en vigueur de la nouvelle norme relative à l'échange de renseignements. Celle-ci s'applique pour les demandes visant les années civiles ou exercices commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit la date de la signature (art. 12). En l'occurrence, il s'agit du 1.1.2010.

3.3.6 La position particulière de l'Espagne

Nous avons déjà mentionné que l'Espagne peut faire valoir la clause de la nation la plus favorisée à l'égard de tous accords ou disposition de toute nature d'une CDI relative à l'échange de renseignements, pour les impôts visés par celle-ci, que la Suisse conclut avec un Etat de l'UE.⁵⁷

L'Espagne peut donc réclamer, une fois que les CDI renégociées seront ratifiées, le même traitement que ce que la Suisse a accordé. L'Espagne est ainsi dans une position très favorable. Il lui suffit d'attendre les procédures de ratification des divers CDI avec des Etats de l'UE pour choisir ensuite parmi celle-ci les clauses les plus favorables accordées par la Suisse. A notre sens, par «disposition de toute nature» on vise bien les divers para-

54 zsis) Archiv – Aktuell XVI-3.1 (du 26.2.2010).

55 Message complémentaire Avenant CDI-F (du 27.8.2009).

56 WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, p. 277 s; WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, p. 493.

57 V. l'art. IV ch. 11 Annexe protocole CDI-E (du 29.6.2006).

graphes de l'art. 26. Partant, l'Espagne peut, p. ex., faire valoir les dispositions particulières des CDI renégociées avec la France (définition particulière de la personne détentrice des informations) et avec la Hollande (définition de la personne faisant l'objet de la procédure). Qu'en est-il de l'entrée en vigueur de ces nouvelles normes ? A nouveau, il nous paraît que l'Espagne pourrait se référer aux dispositions les plus favorables, dès leur ratification par la Suisse. Ainsi, dans la mesure où l'Avenant de la CDI-F (du 27.8.2009) est ratifié, l'Espagne pourrait invoquer cette nouvelle norme, rétroactivement déjà au 1.1.2010 !

On voit là tout le danger de ces clauses de la nation la plus favorisée qui place l'Etat bénéficiaire dans la position idéale de «wait and see» !

4 Conclusions

Un an s'est écoulé depuis le changement de paradigme du 13.3.2009. Avec un peu de recul, il est possible de faire un constat, puis de tracer un premier bilan.

Tout d'abord, la réforme annoncée par le Conseil fédéral le 13.3.2009, pour avoir un impact considérable, n'est en réalité que le fruit d'une lente mais constante évolution de la politique internationale de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux.

Une tentative avait déjà été réalisée en 1951 avec la CDI-US (1951), ouvrant la porte au concept de tax fraud or the like. Pour des raisons de procédure américaine, cette première percée a certes été sans résultat. L'adoption de l'EIMP en 1983 ouvrait ensuite une brèche dans l'édifice avec l'apparition du concept d'escroquerie fiscale qui allait devenir la clé de l'entraide judiciaire en matière fiscale. Sous les termes de tax fraud or the like, la Suisse allait en effet transposer cette notion dans la nouvelle CDI avec les Etats-Unis dès 1996. La notion de tax fraud or the like allait d'ailleurs se retrouver au centre du contentieux UBS aux Etats-Unis avec, outre l'accord historique d'août 2009, pas moins de 3 arrêts du TAF consacrés à cette problématique.

A partir de l'an 2000, les pressions de l'OCDE et les négociations avec l'UE vont encore élargir l'ouverture à l'assistance administrative en cas de fraude fiscale, au sens du droit de l'Etat requis, d'abord avec l'Allemagne dès la nouvelle CDI de 2002, puis avec divers Etats européens.

L'an 2004, avec l'adoption des 3 accords bilatéraux sur la fiscalité de l'épargne, va en effet consacrer, mais cette fois de manière très significative, l'élargissement de l'assistance en matière fiscale à l'égard de l'UE. En effet, la

Suisse s'engage dans le cadre de l'accord sur la fiscalité de l'épargne à renégocier toutes ses CDI avec l'UE pour ouvrir un échange de renseignements en cas de fraude fiscale, au sens du droit Suisse. Surtout, avec l'accord sur la fraude (ALF), la Suisse va accepter une assistance administrative et judiciaire avec les Etats de l'UE déjà en cas de soustraction d'impôts indirects (TVA, accises, droits de douane). Ce pas franchi, il devient alors très difficile de résister. Comment justifier la distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt avec les Etats étrangers, lorsqu'on a accepté de l'abandonner pour l'impôt le plus important en pratique : la TVA ? Comment soutenir dogmatiquement cette subtile distinction à long terme, si l'on songe que la TVA frappe le chiffre d'affaires (impôt indirect), qui est un substrat économique proche du bénéfice d'une entreprise (impôt direct) !

Ultime concession avant le grand saut, la Suisse accorde une clause de la nation la plus favorisée à l'Espagne dans la CDI de 2006, dans les relations avec des Etats de l'UE, puis avec la France, dans les relations avec des Etats de l'UE et de l'OCDE, dans l'avenant de 2009 (jamais ratifié). Nous sommes alors à quelques mois du changement majeur de mars 2009.

Après avoir observé le passé, avec la lente érosion de la position traditionnelle de la Suisse, on peut tirer un premier bilan. Un an après, on doit déjà reconnaître l'ampleur du chemin parcouru. En moins de 365 jours, 18 CDI ont été renégociées à la lumière du standard de l'art. 26 du Modèle OCDE. Dans l'ensemble, ces conventions respectent le cadre fixé par le Modèle OCDE et par la déclaration du Conseil fédéral, même si des variations, certes parfois subtiles, se rencontrent déjà, notamment dans les nouvelles CDI avec les Etats-Unis, la Hollande et la France.

A ce stade, aucune CDI n'est encore ratifiée mais on voit poindre déjà diverses controverses et questions non résolues. Le droit de l'assistance administrative en matière fiscale reste à écrire. Un projet d'ordonnance est certes à l'examen mais déjà des problèmes juridiques trapus se dessinent. A notre sens, le droit suisse ne peut se passer d'une véritable loi fédérale en matière d'assistance administrative internationale. L'exégèse des dispositions particulières des nouvelles CDI avec les Etats-Unis ou la France, comme de la notion de tax fraud or the like de la CDI de 1996 avec les Etats-Unis, voire de l'accord UBS d'août 2009, nous montrent que derrière les points de détails se cache un univers ! Notre modeste contribution a tenté d'en esquisser certains des contours. Nous nous réjouissons d'ores et déjà de devoir les approfondir. Mais pour cela encore faut-il que ces CDI soient ratifiées !

Bibliographie choisie

- AULT HUGH J., The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *Intertax* 1994, p. 144 ss
- AVERY JONES JOHN F. ET AL., The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model, *British Tax Review* 1984, p. 14 ss et 90 ss
- BARNARD JOHAN, Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy, *Bulletin IBFD* 2003, p. 9 ss
- BEHNISCH URS R., Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinander, *Archives* 77 (2008/09), p. 737 ss
- Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht, *AJP/PJA* 2005, p. 947 ss
- COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, *Archives* 78 (2009/10), p. 349 ss
- ENGELEN FRANK, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004
- GRÜNINGER HAROLD/KELLER ANDREAS H., Internationale Amts- und Rechtshilfe durch Informationsaustausch, *Archives* 60 (1991/92), p. 513 ss
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (éd.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2e éd., Berne et al. 1993, p. 73 ss
- HUFSCHMID DANIEL, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, *Archives* 72 (2003/04), p. 433 ss
- JAMETTI GREINER MONIQUE/PFENNINGER HANSPETER, Der Schutz des schweizerischen Bankgeheimnisses im Abkommen zur Assoziierung der Schweiz an Schengen, *AJP/PJA* 2005, p. 159 ss
- KÄSTLI HERMANN, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, *Archives* 74 (2005/06), p. 177 ss
- LÜTHI DANIEL, Informationsaustausch im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Ernst Höhn (éd.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2e éd., Berne et al. 1993, p. 425 ss
- OBERSON XAVIER, Assistance internationale en matière fiscale. Les accords bilatéraux bis entre la Suisse et l'UE, *L'EC* 2006, p. 179 ss
- L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant, *FStR* 2005, p. 167 ss
 - L'échange de renseignements en matière fiscale. Récents développements et perspectives pour la Suisse, in: François Bellanger/Thierry Tanquerel (éd.), *L'entraide administrative*, Zurich 2005, p. 127 ss
 - L'échange de renseignements selon la nouvelle convention de double imposition entre la Suisse et les Etats-Unis, *RDAF* 1998, p. 235 ss
 - Précis de droit fiscal international, 3e éd., Berne 2009
 - The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State, *Bulletin IBFD* 2003, p. 14 ss (version française remaniée: Le nouveau Modèle de convention de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale – Un tournant en faveur de l'Etat requérant, *RF* 2003, p. 423 ss)
- OESTERHELT STEFAN, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, *Jusletter* du 12.10.2009, n. 3.2, p. 21 ss
- PFENNINGER HANSPETER, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, in: Christine Kaddous/Monique Jametti Greiner (éd.), *Accords bilatéraux II Suisse-UE et autres accords récents*, Bâle et al. 2006, p. 331 ss
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, *RDAF* 2000, p. 113 ss
- WALDBURGER ROBERT, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, *SZW/RSDA* 2009, p. 480 ss
- Amts- und Rechtshilfe im Steuersachen gemäss den sog. Bilateralen II, in: Robert Waldburger/Charlotte M. Baer/Ursula Nobel/Benno Bernet (Hrsg.), *Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts*. FS Peter Nobel, Berne 2005, p. 1037 ss
 - Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA. Formell- und materiellrechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG, *FStR* 2009, 91 ff.
 - Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D). Unter besonderer Berücksichtigung der Neufassung der Amtshilfebestimmung, *FStR* 2004, p. 40 ss
 - Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens

der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions? FStR 2009, p. 275 ss

Rapports et Documents

Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, OCDE, Paris 2000, www.oecd.org/dataoecd/3/6/2497497.pdf

Comm. MC OCDE 2003, Paris 2003

Comm. MC OCDE 2005, Paris 2005

Countering offshore tax evasion. Some Questions and Answers on the project (daté du 28.9.2009), OECD Centre for Tax Policy and Administration, www.oecd.org/dataoecd/23/13/42469606.pdf

MAER, Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (daté du 18.4.2002), OCDE, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf

MC OCDE 2003, Modèle de convention OCDE, Modèle de convention concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 28.1.2003), OCDE, Paris 2003, version anglaise: www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf

MC OCDE 2005, Modèle de convention OCDE, Modèle de convention concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 15.7.2005), OCDE, Paris 2005, www.oecd.org/dataoecd/50/27/35363892.pdf

MC OCDE 2008, Modèle de convention OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 17.7.2008), OCDE, Paris 2008, www.oecd.org/dataoecd/43/56/42219427.pdf

MER, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales. Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements (du 23.1.2006), OCDE, Paris 2006, www.oecd.org/dataoecd/2/28/36667321.pdf

Progress Report du 2.4.2009, A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard, OCDE, Paris 2009, www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf

zsis) Archiv – Aktuell XVI-3.1 (du 26.2.2010)

Normes et documents y relatifs

Accord amiable CDI-US du 23.1.2003, Accord amiable relatif à l'application de l'article 26 («échange de renseignements») de la convention de double imposition américano-suisse (du 23.1.2003), Droit fiscal international de la Suisse, Etats-Unis, p. 44 a

Accord de Schengen, Accord entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen (du 26.10.2004), RS 0.362.31

Accord UBS, Accord entre la Confédération Suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS (du 19 août 2009), publié (en traduction française) in: Archives 78 (2009/10), p. 413 ss

AFisE, Accord sous forme d'échange de lettres entre la Communauté européenne et la Confédération suisse sur la date d'application de l'accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (du 26.10.2004), RS 0.641.926.811

ALF, Accord de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (du 26.10.2004), RS 0.351.926.81

Annexe protocole CDI-E (du 29.6.2006), RO 2007, p. 2204

Avenant CDI-F (du 12.1.2009), Avenant à la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 12.1.2009), FF 2009, p. 1407

Avenant CDI-F (du 27.8.2009), Avenant à la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 27.8.2009), FF 2010, p. 1423

Avenant CDI-L (du 25.8.2009), Avenant entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg modifiant la Convention entre la Confédération

suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 25.8.2009), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/16588.pdf

CDI-D, Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 11.8.1971), RS 0.672.913.62

CDI-NL, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 26.2.2010), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/18423.pdf (pas encore en vigueur)

CDI-US (1951), Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu (du 24.5.1951), FF 1951 II, p. 284 ss

CDI-US, Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.10.1996), RS 0.672.933.61

CP, Code pénal suisse (du 21.12.1937), RS 311.0

CV, Convention de Vienne sur le droit des traités (du 23.5.1969), RS 0.111

DPA, LF sur le droit pénal administratif (du 22.3.1974), RS 313.0

Echange de lettres (du 11.2.2010) concernant l'Avenant CDI-F (du 27.8.2009), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/18246.pdf

EIMP, LF sur l'entraide internationale en matière pénale (du 20.3.1981), RS 351.1

LB, LF sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques) (du 8.11.1934), RS 952.0

LFisE, LF concernant l'accord avec la Communauté européenne relatif à la fiscalité de l'épargne (du 17.12.2004), RS 641.91

LHID, LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.14

LIA, LF sur l'impôt anticipé (du 13.10.1965), RS 642.21

OACDI-P, Projet d'ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition, www.estv.admin.ch/aktuell/00037/01064/index.html?lang=fr

OEIMP, Ordonnance sur l'entraide internationale en matière pénale (du 24.2.1982), RS 351.11

Protocole additionnel CDI-F (du 9.9.1996), Protocole additionnel faisant partie intégrante de la convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 9.9.1996), RS 0.672.934.91

Protocole additionnel CDI-GB (du 7.9.2009), Protocole additionnel entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 7.9.2009), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/fr/attachments/28925/59582/16735/0_F_text_final.pdf

Protocole CDI-E (du 29.6.2006), Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 29.6.2006), RS 0.672.933.21

Protocole CDI-NL (du 26.2.2010), Protocole faisant partie intégrante de la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 26.2.2010), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/18423.pdf

Protocole CDI-US (du 2.10.1996), Protocole faisant partie intégrante de la Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.10.1996), RS 0.672.933.61

Messages

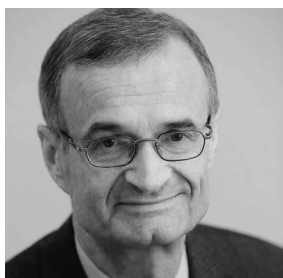
Message complémentaire avenant CDI-F, Message complémentaire au message du 6.3.2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France (du 27.11.2009), FF 2010, p. 1049 ss

Message protocole CDI-US, Message concernant l'approbation d'un protocole à la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique (du 27.11.2009), FF 2010, p. 217 ss

Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats

Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010

Prof. Dr. iur. Markus Reich



Markus Reich, Prof. Dr. iur.,
Ordinarius für Steuer-,
Finanz- und Verwaltungs-
recht an der Universität
Zürich; Konsulent, Pestalozzi
Rechtsanwälte AG, Zürich
Ist.reich@rwi.uzh.ch

Inhalt*

1	Einleitende Bemerkungen	112	3.4	Gehalt des Abkommens 2009 zum DBA-US aus völkerrechtlicher Sicht	114
2	Rechtsnatur des Abkommens 2009 zum DBA-US	112	3.4.1	Auslegung völkerrechtlicher Verträge	114
2.1	Staatsvertrag zwischen der Schweiz und den USA	112	3.4.2	Ungültigkeit völkerrechtlicher Verträge	115
2.2	Gegenstand des Staatsvertrags	112	3.4.3	Vertragsabschluss vom 19.8.2009	115
2.3	Differenzierung zwischen völkerrechtlichen und innerstaatlichen Rechtswirkungen	112	3.4.3.1	Perspektive des Bundesrats	116
2.3.1	Notwendigkeit der Differenzierung	112	3.4.3.2	Perspektive des Vertragspartners	117
2.3.2	Rechtsgrundlagen zur Beurteilung der völkerrechtlichen Rechtswirkungen	113	3.5	Fazit	117
2.3.3	Rechtsgrundlagen zur Beurteilung der innerstaatlichen Rechtswirkungen	113	4	Innerstaatliche Rechtswirkungen	118
3	Völkerrechtliche Rechtswirkungen	113	4.1	Abschluss von Staatsverträgen	118
3.1	Verhältnis zwischen DBA-US und Abkommen 2009 zum DBA-US	113	4.1.1	Verhandlung, Unterzeichnung und Ratifikation durch den Bundesrat	118
3.2	Konsequenzen aus der Qualifikation als Verständigungsvereinbarung	113	4.1.2	Genehmigung durch die Bundesversammlung	118
3.3	Vorgegebener Rahmen in casu	114	4.1.3	Ausnahmen von der Genehmigungspflicht	119
3.3.1	Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US	114	4.1.4	Nachträgliche Genehmigung zur Wahrung wichtiger Interessen	119
3.3.2	Offener Wortlaut	114	4.2	Unmittelbare Anwendbarkeit der Staatsverträge	119
			4.3	Vorrang des Staatsvertragsrechts	120
			4.4	Anwendungsgebot von Art. 190 BV	120
			4.4.1	Einbezug der Staatsverträge	120
			4.4.2	Kollision von Staatsverträgen	121
			4.5	Auslegung von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US – «Betrugsdelikte u. dgl.»	122
			4.5.1	Erwägungen des BVGer vom 21.1.2010	122
			4.5.2	Beurteilung	123
			4.6	Fazit	124

* Der Autor dankt seinem wissenschaftlichen Assistenten RA Dipl.-Jur. Univ. Daniel P. Rentzsch für die tatkräftige Mitarbeit bei der Zusammenstellung und Analyse der Unterlagen sowie für zahlreiche kritische Anregungen.

5	Nachträgliche Genehmigung	125
5.1	Pacta sunt servanda	125
5.2	Rechtswirkungen der nachträglichen Genehmigung	125
5.3	Rückwirkungsproblematik	125
5.4	Dilemma des Parlaments	126
5.5	Fakultatives Referendum?	126
6	Schlussbemerkung	127
	Literatur	127
	Berichte, Dokumente, Sammelwerke, Gutachten .	129
	Rechtsquellen	130
	Materialien	131
	Praxisanweisungen	131

1 Einleitende Bemerkungen

Das Urteil des BVGer vom 21.1.2010¹ zum «Abkommen vom 19.8.2009 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft» (Abkommen 2009 zum DBA-US) hat die Schweiz in eine recht heikle Situation gebracht und ist politisch hochbrisant. Es wirft aber auch äusserst interessante internationale steuerrechtliche Fragen auf, denen im Folgenden nachgegangen werden soll.

Vorab werde ich das Abkommen 2009 zum DBA-US als völkerrechtlichen Vertrag zwischen der Schweiz und den USA qualifizieren, um hernach seine Rechtswirkungen in völkerrechtlicher und landesrechtlicher Hinsicht darzulegen. Vor diesem Hintergrund ist dann die Frage des weiteren Vorgehens zu beantworten.

2 Rechtsnatur des Abkommens 2009 zum DBA-US

2.1 Staatsvertrag zwischen der Schweiz und den USA

Das Abkommen 2009 zum DBA-US ist formell und inhaltlich klar als Staatsvertrag konzipiert. Schweizeri-

scherseits wurde es vom Geschäftsträger a. i. der schweizerischen Botschaft in Washington und auf Seiten der USA vom Deputy Commissioner (International) des Internal Revenue Service (IRS) unterzeichnet. Die Unterzeichner waren von den Regierungen der beiden Vertragsstaaten ordnungsgemäss bevollmächtigt.

2.2 Gegenstand des Staatsvertrags

Das Abkommen 2009 zum DBA-US stützt sich ausdrücklich auf die Art. 25 (Verständigungsverfahren) und 26 (Informationsaustausch) DBA-US. Auch materiell betrifft das Abkommen die Informationsproblematik in Sachen UBS. Es werden die Voraussetzungen der Informationsgewährung durch die Schweiz präzise festgelegt, mit einer ausführlichen Umschreibung der erfassten Sachverhalte im Anhang.

Inhaltlich befasst sich das Abkommen 2009 zum DBA-US demnach mit der *Konkretisierung* des in Art. 26 DBA-US vorgesehenen *Informationsaustausches*. Die Möglichkeit des Abschlusses von Vereinbarungen über Auslegungsfragen ist in den Verständigungsklauseln der DBA jeweils ausdrücklich vorgesehen. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden aufgefordert, im Verständigungsverfahren «Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen.»²

Solche Konsultationen zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten über Vollzugsfragen der DBA sind seit langem üblich.³ Sie werden vielfach durch eine *Verständigungsvereinbarung* abgeschlossen, welcher nach allgemeiner Auffassung die Rechtsnatur eines völkerrechtlichen Vertrags zukommt. Je nach Abschlussorgan werden sie «Verwaltungsabkommen» oder «Regierungsabkommen» genannt.⁴

2.3 Differenzierung zwischen völkerrechtlichen und innerstaatlichen Rechtswirkungen

2.3.1 Notwendigkeit der Differenzierung

Wenn feststeht, dass das Abkommen 2009 zum DBA-US nach Form und Inhalt einen völkerrechtlichen Vertrag darstellt, gilt es, dessen Rechtswirkungen zu erschlies-

2 Vgl. Art. 25 Abs. 3 DBA-US und Art. 25 Abs. 3 OECD-MA.

3 Dazu ausführlich REICH, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, 101 ff.

4 Der Umstand, dass das Abkommen 2009 zum DBA-US nicht wie in Art. 26 DBA-US vorgesehen als Verwaltungsabkommen, sondern als *Regierungsabkommen* durch den Bundesrat abgeschlossen wurde, ist für dessen Rechtsnatur ohne Belang, vgl. hinten, 4.1.3.

1 A-7789/2009, StE 2010 A 31.4 Nr. 11.

sen. Dabei sind – was in den verschiedenen Stellungnahmen zur vorliegenden Fragestellung oftmals zu wenig beachtet wird – die völkerrechtlichen und die landesrechtlichen Aspekte klar auseinander zu halten. Ein Staatsvertrag schafft völkerrechtlich lediglich Recht zwischen den vertragsschliessenden Parteien; der innerstaatliche Vollzug von Staatsverträgen ist völkerrechtlich dem jeweiligen Landesrecht anheimgestellt.⁵ Beurteilungsgrundlage der Bindungswirkungen eines Staatsvertrags bilden somit unterschiedliche Normenkomplexe, je nachdem, ob es sich um die inner- oder zwischenstaatliche Bindung handelt.

Die Schweiz folgt dem sog. *gemässigten Monismus*.⁶ Das bedeutet, dass Staatsverträge, um innerstaatlich Wirkungen erzeugen zu können, zwar nicht in Landesrecht umgesetzt werden müssen, jedoch innerstaatlich nicht unbezogen und integral anwendbar sind, sondern nur insoweit Rechtswirkungen zu entfalten vermögen, als sie nicht gegen höherrangige Normen des innerstaatlichen Rechts verstossen.⁷ Allerdings ist sogleich hervorzuheben, dass ein solcher Verstoss nur mit äusserster Zurückhaltung angenommen werden darf; grundsätzlich ist unsere Verfassung geprägt vom *Primat des Völkerrechts*.⁸

2.3.2 Rechtsgrundlagen zur Beurteilung der völkerrechtlichen Rechtswirkungen

Beurteilungsgrundlage der völkerrechtlichen Bindung von Staatsverträgen bildet vorab das Völkergewohnheitsrecht. Hinsichtlich des Abschlusses und der Auslegung von Staatsverträgen ist das Völkergewohnheitsrecht im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (VRK) kodifiziert worden, dem die Schweiz am 7.5.1990 beigetreten ist.⁹

Eine weitere Rechtsgrundlage in vorliegendem Fall bildet das DBA-US. Diesem Abkommen wurde ein Protokoll als integraler Bestandteil beigegeben; überdies wurde gleichzeitig mit Unterzeichnung des DBA eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen, die sich u. a. auch zur Amtshilfe äussert.¹⁰ Speziell mit dem Informationsaustausch befasst sich des Weiteren die Verständigungsvereinbarung vom 23.1.2003.¹¹

2.3.3 Rechtsgrundlagen zur Beurteilung der innerstaatlichen Rechtswirkungen

Beurteilungsgrundlage der innerstaatlichen Bindung und Anwendbarkeit bilden das schweizerische Verfassungs- und Verwaltungsrecht.

3 Völkerrechtliche Rechtswirkungen

3.1 Verhältnis zwischen DBA-US und Abkommen 2009 zum DBA-US

Befassen sich verschiedene Staatsverträge mit demselben Gegenstand, ist abzuklären, in welchem Verhältnis die sich allenfalls widersprechenden Verträge stehen. Zur Lösung dieser Frage gibt es bekanntlich verschiedene *Kollisionsregeln* wie *lex posterior*, *lex specialis*, *lex maior*.¹² Rasch zur Hand sind bei vorliegender Fragestellung die *lex-posterior*- und die *lex-specialis*-Regel. Das Abkommen 2009 zum DBA-US ist jünger und zweifellos spezieller auf die Frage des Informationsaustausches ausgerichtet als das DBA-US. Letzteres ist jedoch dem Abkommen 2009 übergeordnet, indem dieses ausdrücklich auf Art. 25 und 26 DBA-US Bezug nimmt und auch inhaltlich klar und deutlich als Verständigungsvereinbarung über Gehalt und Tragweite der Informationsklausel von Art. 26 DBA-US konzipiert ist.

Das bedeutet, dass das DBA-US als *übergeordneter Vertrag* dem Abkommen 2009 zum DBA-US vorgeht. Zu diesem Resultat gelangt man nicht nur aufgrund allgemeiner methodischer Überlegungen,¹³ sondern auch unter Anwendung von Art. 30 Abs. 2 VRK, der vorsieht, dass ein übergeordneter Vertrag Vorrang vor dem untergeordneten genießt.

3.2 Konsequenzen aus der Qualifikation als Verständigungsvereinbarung

Es entspricht im Übrigen auch der vorherrschenden Auffassung in der Doktrin, dass sich Verständigungsvereinbarungen an den durch das entsprechende DBA vorgegebenen Rahmen halten müssen. Generelle Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden vermögen die Vertragsstaaten nur insoweit zu binden, als sie sich

5 Statt vieler THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 18.

6 Vgl. BAUMANN, Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung, 259 mit zahlreichen Nachweisen.

7 Dazu hinten, 4.2 ff.

8 BGE 125 II 417 E 4d (26.7.1999); BAUMANN, Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung, 262 ff.; HANGARTNER/KLEY, Die demokratischen Rechte in Bund und Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, N 518 ff.; REICH, Steuerrecht, § 3 N 5.

9 Für die Schweiz am 6.6.1990 in Kraft getreten.

10 Vereinbarung 1996 zum DBA-US.

11 Vereinbarung 2003 zum DBA-US.

12 Vgl. dazu BYDLINSKI, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 463 ff., 572 ff.; KRAMER, Juristische Methodenlehre, 107 ff., 115 f.; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 266 ff.

13 Vgl. BIAGGINI, Art. 5 BV N 12 f.; KRAMER, Juristische Methodenlehre, 115 f.

inhaltlich auf das DBA abstützen.¹⁴ Für weitergehende Vereinbarungen fehlt es in aller Regel an der Zuständigkeit der vertragsschliessenden Organe.

Die abweichende Auffassung von Cottier/Matteotti¹⁵ wurde vom Bundesverwaltungsgericht zu Recht zurückgewiesen.¹⁶ Zwar kann sich eine Verständigungsvereinbarung durchaus auf Fragen beziehen, die im DBA nicht ausdrücklich geregelt sind. Insofern haben Verständigungsvereinbarungen teilweise ergänzenden und rechtsgestaltenden Inhalt. Die Zuständigkeit zur Rechtsfortbildung hält sich indes in einem sehr engen Rahmen und beschränkt sich auf Vereinbarungen, denen die ordentlicherweise zum Abschluss zuständigen Organe ohne Weiteres zustimmen würden, weil sie das dem Grundvertrag innewohnende Gedankengut organisch fortentwickeln.¹⁷

3.3 Vorgegebener Rahmen in casu

3.3.1 Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US

Der vorgegebene Rahmen, an den sich vorliegend eine Verständigungsvereinbarung hinsichtlich Informationsgewährung zu halten hat, wird durch Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US gebildet. Amtshilfe ist nach Art. 26 Abs. 1 DBA-US nicht nur zur Durchführung der Abkommensbestimmungen zu gewähren, sondern auch zur «Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen». In Ziff. 10 des Protokolls wird eingehend definiert, was unter einem Abgabebetrug zu verstehen ist.

3.3.2 Offener Wortlaut

Trotz der ausführlichen Erläuterung des Inhalts der Informationsgewährung in Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US ist der Umfang der Informationsgewährung im Wortlaut des DBA-US nicht klar umrissen. Insbesondere die hier zu beurteilende Kern- und Streitfrage, ob nämlich fortgesetzte Hinterziehungen grosser Steuerbeträge iSv Art. 190 Abs. 2 DBG ohne weitere Qualifikations-

merkmale amtshilfefähige Steuerdelikte bilden, kann in grammatikalischer Auslegung des Vertragstextes zugegebenermassen bejaht oder verneint werden. Der Wortlaut lässt beide Lösungen zu.¹⁸

Was nach gemeinem Sprachgebrauch unter «betrügerischem Verhalten» zu verstehen ist, hängt von den Qualifikationsmerkmalen ab, die zur Differenzierung des betrügerischen vom bloss unrechtmässigen Verhalten verwendet werden. Wer wiederholt und in grossem Ausmass Unrecht begeht, handelt zweifellos verwerflicher als der erstmalig handelnde Bagatellhinterzieher.¹⁹

Probleme wirft vor allem der Zusatz «und dergleichen» auf. Wenn es neben den Betrugsdelikten noch weitere Delikte gibt, die amtshilfefähig sind, so sind dies nach dem Wortlaut offenbar Delikte, welche die Betrugsqualifikation nicht erfüllen. Offen bleibt, in welcher Hinsicht die weiteren Delikte den Betrugsdelikten ähnlich sein müssen. Der Wortlaut von Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US befasst sich lediglich mit der Erläuterung des Begriffs des Abgabebetrugs, ohne sich zum Zusatz «und dergleichen» zu äussern. Auch wird in Ziff. 10 Abs. 2 ausgeführt, dass die dortige Aufzählung – welche zum einen den Steuerbetrug als Fälschungsdelikt und zum andern den Abgabebetrug als Arglistdelikt erwähnt – nur beispielhaft und nicht abschliessend sei.

3.4 Gehalt des Abkommens 2009 zum DBA-US aus völkerrechtlicher Sicht

3.4.1 Auslegung völkerrechtlicher Verträge

Gilt es nun abzuklären, ob sich das Abkommen 2009 zum DBA-US an den durch das DBA-US vorgegebenen Rahmen gehalten oder ob es einen überschüssenden Inhalt hat, so sind die Besonderheiten der Auslegung völkerrechtlicher Verträge hinreichend zu beachten. Zwar geht es auch bei der Auslegung von Staatsverträgen um die *Sinnermittlung* von Texten;²⁰ es handelt sich dabei aber um *Vertragstexte*, die je vor dem Hintergrund unterschiedlicher Rechtsordnungen abgeschlossen werden. Es

14 So bereits REICH, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, 104 f., 135; vgl. dazu ausführlich BVGer A-7789/2009 E 3.7.4 ff., 21.1.2010, StE 2010 A 31.4 Nr. 11, mit zahlreichen Hinweisen.

15 Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 358 ff.

16 BVGer A-7789/2009 E 3.7.4 ff., 21.1.2010, StE 2010 A 31.4 Nr. 11.

17 Vgl. REICH, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, 88 ff.; wie das BVGer ausführlich dargelegt hat, lassen weder der OECD-Kommentar noch die neuere Literatur anderslautende Schlüsse zu.

18 Dazu und zum Folgenden ausführlich Arbeitspapier Waldburger – Art. 26, N 7 ff., 29 ff. und Gutachten Vallender, N 4, 18 ff. Ebenso Gutachten Cottier/Matteotti, N 161, für die aber andere Gründe tragend sind (vgl. N 155 f., 162, 172).

19 Allerdings kann hier eingewendet werden, dass der Dieb nicht zum Räuber wird, nur weil der Diebstahl wiederholt und in grossen Summen begangen wird (so RICHLI, Auswege aus der Rechtswidrigkeitsfalle in der Causa UBS).

20 Die *allgemeinen Methodenregeln* sind deshalb auch bei der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen zu beachten; vgl. für DBA BGE 116 Ib 217 E 3 (22.6.1990); LOCHER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. Landesbericht Schweiz, 578 ff.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 115 ff.

fragt sich, über welchen Inhalt ein *Konsens* der Vertragsparteien zustande gekommen ist.²¹

Als allgemeine Auslegungsregel hält Art. 31 Abs. 1 VRK fest, dass ein völkerrechtlicher Vertrag «nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes» auszulegen sei. Es gilt m. a. W. das *Vertrauensprinzip*. Der Sinngehalt von Abkommensvorschriften ist somit stets aus dem Abkommen selbst heraus zu erschliessen.²² Dabei sind sowohl der Satz- und Normzusammenhang als auch der systematische Zusammenhang zu berücksichtigen.

Der massgebende «Zusammenhang» besteht nach Art. 31 Abs. 2 VRK im Vertragswortlaut mit Präambel und Anlagen sowie den zwischen den Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffenen Übereinkünften sowie jeder Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde. Auch spätere Übereinkünfte über die Auslegung oder Anwendung des Vertrags sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, sind zu berücksichtigen. Als mögliche ergänzende Auslegungsmittel zählt Art. 32 VRK in nicht abschliessender Weise die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragschlusses auf.

Auch in den DBA selbst sind regelmässig Bestimmungen enthalten, welche die Auslegung des Abkommens erleichtern sollen. Solche Auslegungsregeln und Begriffsbestimmungen gehen den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen des Völkergewohnheitsrechts und der VRK als definiertem Völkervertragsrecht vor.²³ Art. 3 Abs. 2 DBA-US bestimmt in Einklang mit Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, dass jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck jene Bedeutung hat, welche ihm nach dem Recht des das DBA anwendenden Vertragsstaates zukommt, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Nach klar vorherrschender Lehre gilt der Rückgriff auf die *lex fori* nur

als *ultima ratio*, darf also nur eingesetzt werden, wenn alle anderen Auslegungsmittel nicht zum Ziel führen. Die Auslegung aus dem Zusammenhang ist als zentrale Auslegungsmaxime unter Anwendung der allgemeinen Regeln über die Auslegung völkerrechtlicher Verträge voll auszuschöpfen, bevor auf das interne Recht als Auslegungshilfe zurückgegriffen werden darf.²⁴

3.4.2 Ungültigkeit völkerrechtlicher Verträge

Die VRK enthält in Art. 46 ff. teils auch Bestimmungen über die Ungültigkeit völkerrechtlicher Verträge. Vorliegend ist Art. 46 VRK von Bedeutung. Danach kann sich ein Staat nach Abs. 1 nicht darauf berufen, dass seine Zustimmung zum Vertrag unter Verletzung der innerstaatlichen Vorschriften über die Zuständigkeit zum Vertragsschluss erfolgt und daher ungültig sei. Vorbehalten wird der Fall, bei welchem die Verletzung offenkundig war und eine innerstaatliche Vorschrift von grundlegender Bedeutung betraf. Als offenkundig wird in Abs. 2 eine Verletzung umschrieben, die für jeden Staat, der sich hierbei im Einklang mit der allgemeinen Übung und nach Treu und Glauben verhält, objektiv erkennbar ist.

3.4.3 Vertragsabschluss vom 19.8.2009

Fortgesetzte Hinterziehungen grosser Steuerbeträge iSv Art. 190 Abs. 2 DBG sind im Abkommen 2009 zum DBA-US ausdrücklich und klar als amtshilfefähige Steuerdelikte erwähnt. Die Kriterien zur Bestimmung des in Art. 26 Abs. 1 DBA-US verwendeten Ausdrucks «Betrugsdelikte und dergleichen» wurden in Ziff. 2 des Anhangs des Abkommens ausführlich und präzise umschrieben; von besonderem Interesse ist der folgende Passus:

«Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis (...) Auskünfte beschaffen kann, was gestützt auf die rechtliche Auslegung der Vertragsparteien Fälle einschliesst, in welchen (i) der in den USA domizilierte Steuerpflichtige die Einreichung eines Formulars W-92 während eines Zeitraums von mindestens 3 Jahren (...) unterliess und (ii) das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode (...) jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100 000 erzielte.»²⁵

Unstrittig ist somit, dass der Abkommenstext die fraglichen Delikte tatsächlich einschliesst. Der Wortlaut ist auch hinreichend präzise und umschreibt die entsprechenden amtshilfefähigen Delikte klar. Fraglich ist jedoch, ob sich die Vertragsparteien vor dem Hintergrund des DBA-US auf diesen Vertragsinhalt einigen durften oder ob eine

21 Vgl. ARNOLD/McINTYRE, *International tax primer*, 112; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, N 85.

22 Vgl. LANG, *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, N 91, 139; VOGEL, *Einleitung* N 100 ff. mit zahlreichen weiteren Hinweisen.

23 Vgl. BGE 133 V 233 E 4.1 (15.3.2007); BGE 116 Ib 217 E 3a (22.6.1990); BVGer A-7789/2009 E 3.6.1, 21.1.2010, StE 2010 A 31.4 Nr. 11; HÖHN, *Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts*, 79; LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 131; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, 62.

24 Vgl. HÖHN, *Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts*, 81 f.; LANG, *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, N 91 ff., 139 f.; VOGEL, *Art. 3 DBA* N 101 ff.

25 Ziff. 2 A.b Anhang zum Abkommen 2009 zum DBA-US.

oder beide Parteien davon ausgehen mussten, dass mit dem Einbezug dieser Delikte in die Amtshilfevereinbarung der durch das DBA-US vorgegebene Rahmen klar und offensichtlich gesprengt wurde, sodass es an der Zuständigkeit der vertragsschliessenden Regierungen gemangelt hätte. Zur Beantwortung dieser Frage ist die Situation, in welcher sich die beiden Vertragsparteien beim Abschluss des Abkommens 2009 zum DBA-US befunden haben, zu analysieren.

3.4.3.1 Perspektive des Bundesrats

Der Bundesrat hat bekanntlich am denkwürdigen Freitag, dem 13.3.2009, dem enormen *internationalen Druck*, dem die Schweiz und andere Staaten wegen ihrer zurückhaltenden Amtshilfepraxis ausgesetzt waren, nachgegeben.²⁶ Es erfolgte eine grundlegende Kehrtwende in der Abkommenspolitik in Sachen Informationsaustausch, indem die Bereitschaft erklärt wurde, künftig den OECD-Standard zu übernehmen und ab sofort in Verhandlungen mit denjenigen Staaten einzutreten, welche an einer entsprechenden Revision des DBA interessiert sind.²⁷

Parallel dazu bestand *dringender Handlungsbedarf* im Fall UBS.²⁸ Nachdem 2007 ein ehemaliger amerikanischer UBS-Kunde, gegen den wegen Steuerhinterziehung ermittelt wurde, mit den US-Behörden kooperierte,²⁹ war auch dessen Kundenberater, Bradley Birkenfeld, wegen Streitigkeiten mit seiner ehemaligen Arbeitgeberin bereit, mit den US-Steuerbehörden zusammenzuarbeiten.³⁰ Im Sommer 2008 erwirkte der IRS in einem Verfahren gegen Unbekannt (*John Doe Summons, JDS*) eine gerichtliche Verfügung gegen die UBS, wonach diese Kun-

den, welche bestimmte, auf Steuerhinterziehung hindeuende Kriterien erfüllen, zu benennen und Bankdaten herauszugeben habe.³¹ Zugleich ersuchten die USA die Schweiz um Amtshilfe wegen Verdachts auf Steuerbetrug.³² Im Februar 2009 gab dann die durch die US-Hypothekarkrise geschwächte UBS dem enormen Druck durch Abschluss eines *deferred prosecution agreement* (DPA) nach, um der existenzgefährdenden Eröffnung eines Strafverfahrens zu entgehen.³³ In diesem Rahmen wurden die vom genannten Amtshilfeersuchen betroffenen Kundendossiers an die USA ausgeliefert, ohne dass entsprechende Schlussverfügungen ergangen bzw. rechtskräftig geworden wären.³⁴ Unmittelbar nach Abschluss des DPA beantragten die US-Behörden die Vollstreckung der JDS, durch welche nach Auffassung der USA über 50 000 UBS-Kunden betroffen gewesen wären.³⁵

Vor diesem Hintergrund traf der Bundesrat eingehende Abklärungen, ob er dem Begehren der USA, im Fall UBS auch Tatbestände der fortgesetzten und schweren Steuerhinterziehung in die Amtshilfe einzubeziehen, stattgeben könne. Verschiedene namhafte Experten haben bestätigt, dass ein solcher Einbezug durch Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US gedeckt,³⁶ der Bundesrat demnach zum Abschluss einer solchen Vereinbarung zuständig sei.³⁷

Diese Auffassung wurde massgebend durch ein *obiter dictum* des BVGer vom 5.3.2009³⁸ bestärkt, in welchem Folgendes ausgeführt wurde:

26 Medienmitteilung EFD vom 13.3.2009, <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25863>, zuletzt aufgerufen am 26.3.2010. S. hierzu BEHNISCH, Neue Entwicklungen der Internationalen Amtshilfe im Bereich der Direkten Steuern – Durchbrechung des Bankgeheimnisses ohne substantielle Zugeständnisse des Auslandes, 65 ff.; PIERRE-OLIVIER GEHRIGER/NILS HARBEKE, Steuer- und Konzernstandort Schweiz unter Druck – wie weiter?; STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz; WALDBURGER, Aktuelle Entwicklung in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich; DERS., Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen; WINZELER, Rechtsentwicklungen um das Bankkundengeheimnis – Standortbestimmung 2009.

27 Bis Ende Juli 2009 wurden bereits mit 10 Staaten, insbesondere auch mit den USA, entsprechende Änderungsprotokolle paraphiert; vgl. Medienmitteilungen im Dossier «Bankgeheimnis und internationale Steuerfragen» des EFD, www.efd.admin.ch/themen/00796/01377/index.html?lang=de, zuletzt aufgerufen am 29.3.2010.

28 Vgl. zum Folgenden auch LEUPOLD/KUSTER, Hintergrund und Zustandekommen des Abkommens über ein Amtshilfesuch betreffend UBS AG.

29 NZZ 18.3.2008, 25.

30 NZZ 31.5.2008, 25; NZZaS 1.6.2008, 10.

31 Pressemitteilungen des Department of Justice (DoJ) vom 30.6. und 1.7.2008, www.justice.gov/tax/txdv08579.htm sowie www.justice.gov/tax/txdv08584.htm, zuletzt aufgerufen am 29.3.2010; NZZ 2.7.2008, 21, und 3.7.2008, 19.

32 NZZ 17.1.2009, 13; vgl. auch NZZaS 22.6.2008, 45.

33 NZZ 24.2.2009, 19.

34 Vgl. BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008, 5.3.2009, StE 2009 A 31.4 Nr. 10; NZZ 20.3.2009, 13. Der hierfür eingeschlagene Weg über eine Verfügung der FINMA wurde als rechtswidrig beurteilt (BVGer B-1092/2009, 5.1.2010, nicht rechtskräftig).

35 Pressemitteilung DoJ vom 19.2.2009, www.justice.gov/tax/txdv09139.htm, zuletzt eingesehen am 29.3.2010; NZZ 20.2.2009, 19.

36 Arbeitspapier Waldburger – Art. 26, N 41 ff.; Gutachten Valender, N 30, 35 f.; vorsichtig Gutachten Cottier/Matteotti, N 155 ff., 161 f., die eher den Schwerpunkt darauf setzen, das Abkommen 2009 zum DBA-US schaffe eine neue, eigene Rechtsgrundlage, N 61 f., 70, 130 f. Ein weiteres Gutachten, nämlich von Xavier Oberson (vgl. Gutachten Cottier/Matteotti, N 2), wurde der Öffentlichkeit nicht zugänglich gemacht.

37 Vgl. Arbeitspapier Waldburger – Rechtsnatur, N 20 ff. Mit anderer Begründung Cottier und Matteotti, die das Abkommen für das BVGer überdies ungeachtet einer möglichen Kompetenzverletzung für verbindlich halten (Gutachten Cottier/Matteotti, N 47 f., 50, 86, 162).

38 BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 E 5.4, 5.3.2009, StE 2009 A 31.4 Nr. 10.

«Nach rein schweizerischem Verständnis können unter Umständen durchaus auch Steuerhinterziehungen den gleichen Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrag haben, nämlich dann, wenn sie insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge betreffen (...). Dies zeigt sich daran, dass unter diesen Umständen auch bei der Hinterziehung direkter Steuern ausnahmsweise die strafprozessualen Zwangsmassnahmen des VStrR zur Anwendung gelangen und damit u. a. auch das Bankkundengeheimnis (auch innerstaatlich) nicht greift.»

Zwar hat das BVGer im Urteil vom 21.1.2010³⁹ versucht, die Bedeutung dieses obiter dictum herunterzuspielen, indem es erwog, daraus ergäben sich keinerlei einschlägige Hinweise, da der Abschreibungsbeschluss vom 5.3.2009 eine vom vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt völlig andere Konstellation betroffen habe. Der Aussage könne von vornherein nicht entnommen werden, eine wiederholt begangene Hinterziehung hoher Steuerbeträge stelle ein betrügerisches Verhalten im Sinn einer vertragsautonomen Auslegung von Art. 26 DBA-US bzw. Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US dar; sie sei im Zusammenhang zu lesen. Dieser beziehe sich auf die strafprozessualen Zwangsmassnahmen des VStrR und verweise auf eine vorangehende Erwägung, in welcher klargestellt werde, dass in jenem Fall die vom IRS gewünschten Auskünfte auch im landesrechtlichen schweizerischen Verfahren erhältlich gewesen wären.

Dieser Kontext der verhängnisvollen Bemerkung des BVGer⁴⁰ ändert allerdings nichts daran, dass es mit an Deutlichkeit nichts zu wünschen übrig lassender Klarheit ausgesagt hat, nach schweizerischem Verständnis könne auch eine blossе Steuerhinterziehung den gleichen Unrechtsgehalt haben wie ein Abgabebetrag. Damit hat es zum Ausdruck gebracht, dass nach seiner Auffassung auch die fortgesetzten Hinterziehungen grosser Beträge als «Betrugsdelikte und dergleichen» iSv Art. 26 DBA-US betrachtet werden können. Denn der Zusatz «und dergleichen» will gerade Delikte erfassen, die zwar nach schweizerischem Verständnis das Arglistkriterium nicht erfüllen, aber den gleichen Unrechtsgehalt wie der Abgabebetrag aufweisen.⁴¹

Aus diesen Gründen ging der Bundesrat davon aus, dass den Forderungen der USA nach Einbezug der im Anhang des Abkommens 2009 zum DBA-US spezifizierten Fälle fortgesetzter und schwerer Steuerhinterziehung nachge-

geben werden könne.⁴² Er sah darin keine Verletzung des durch das DBA-US gezogenen Rahmens der Amtshilfegewährung und war der Auffassung, das Abkommen 2009 habe lediglich präzisierenden und konkretisierenden Charakter.⁴³

3.4.3.2 Perspektive des Vertragspartners

Auf Seiten der USA bedarf es keiner langen Ausführungen zur Problematik der Bedeutung und Tragweite der Amtshilfeklausel im DBA-US. Die USA waren sich zwar darüber im Klaren, dass die Schweiz eine – ihrer Auffassung nach allzu – restriktive Auslegung von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US vertritt.⁴⁴ Auch aus der im Jahr 2003 abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung war deutlich ersichtlich, dass die Schweiz die fortgesetzten Steuerhinterziehungen grosser Beträge nicht als amtshilfefähig einstufte. Der schweizerischen Differenzierung von schweren und arglistigen Steuerhinterziehungen haben jedoch die USA – wie viele andere Staaten auch – wenig Verständnis entgegengebracht.

So war es aus Sicht der USA alles andere als weltbewegend, dass der Bundesrat die Auslegung der im Wortlaut offenen Bestimmungen von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US im Abkommen 2009 zum DBA-US in ihrem Sinn vornahm und (endlich) zu einer «richtigen» Sinnggebung der entsprechenden Abkommensbestimmungen Hand bot. Dass der Bundesrat dabei – wie noch auszuführen sein wird⁴⁵ – seine Zuständigkeit klar überschritten hat, war für die USA noch viel weniger ersichtlich als für den Bundesrat selbst.

3.5 Fazit

Damit ist nicht nur hinreichend dargetan, dass das Abkommen 2009 zum DBA-US die fortgesetzte und schwere Steuerhinterziehung als amtshilfefähig erklärt – der Wille beider Vertragsparteien ist klar auf den Einbezug dieses Delikts gerichtet –, sondern es ist auch erstellt, dass der Bundesrat der Meinung war, im Rahmen seiner Zuständigkeit zu handeln.

Eine Berufung auf die fehlende innerstaatliche Kompetenz wäre nur möglich, wenn das Abkommen – wie dargelegt – unter offenkundiger, für die Vertragsparteien klar ersichtlicher Überschreitung der Zuständigkeit abgeschlossen worden wäre. Davon kann vorliegend aus

39 BVGer A-7789/2009 E 6.5.1, StE 2010 A 31.4 Nr. 11.

40 Auch anderswo – insbesondere bei der Problematik der sog. fishing expeditions (BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 E 4.1 - 4.6, 5.3.2009, StE 2010 A 31.4 Nr. 10) – muss sich das BVGer den Vorwurf der Geschwätzigkeit gefallen lassen. Der Abschreibungsbeschluss hätte sich statt auf über 70 Seiten auf knappen 3 Seiten plausibel begründen lassen. Vgl. auch die Kritik von OESTERHELT/GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen, 37 ff., sowie FREI/ROHNER, US-Amtshilfe in Steuersachen, 281 ff.

41 Vgl. dazu hinten, 4.5.2, wo auch nachgewiesen wird, dass die fortgesetzte Hinterziehung grosser Beträge nicht den gleichen Unrechtsgehalt aufweist wie der Abgabebetrag.

42 Vgl. LEUPOLD/KUSTER, Hintergrund und Zustandekommen des Abkommens über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG, 346: «den bestehenden Rechtsrahmen der Steuerzusammenarbeit auszuschöpfen».

43 Dass dem nicht so ist, wird hinten, 4.5, dargelegt.

44 Vgl. Technical Explanation des DBA-US, Art. 26 § 1 Abs. 4.

45 Hinten, 4.5 f.

den dargelegten Umständen gewiss nicht ausgegangen werden. Es wäre an den Haaren herbeigezogen, den USA treuwidriges Verhalten vorwerfen zu wollen. Sie konnten eine Zuständigkeitsüberschreitung des Bundesrats in keiner Weise erkennen.

Somit ist das Abkommen 2009 zum DBA-US als völkerrechtlicher Vertrag gültig zustande gekommen. Beide Vertragsparteien sind deshalb verpflichtet, den getroffenen Vereinbarungen vollumfänglich nachzukommen.

4 Innerstaatliche Rechtswirkungen

4.1 Abschluss von Staatsverträgen

Der Bund besitzt gestützt auf Art. 54 BV eine umfassende Staatsvertragskompetenz.

4.1.1 Verhandlung, Unterzeichnung und Ratifikation durch den Bundesrat

Nach Art. 184 Abs. 1 BV vertritt der Bundesrat die Schweiz nach aussen und besorgt die auswärtigen Angelegenheiten unter Wahrung der Mitwirkungsrechte der Bundesversammlung. Damit kommt dem Bundesrat in der Bestimmung der Aussenpolitik der Schweiz eine Schlüsselstellung zu.⁴⁶ Er bestimmt, mit welchem Staat Verhandlungen aufzunehmen sind, leitet diese ein, ernennt, bevollmächtigt und instruiert die Vertragsunterhändler,⁴⁷ welche den Vertragstext mit der Vertragsdelegation des andern Staates aushandeln und paraphieren.⁴⁸

In der Folge unterzeichnet der Bundesrat den paraphierten Vertragstext oder er erteilt die Vollmacht zu dessen Unterzeichnung. Hiermit ist der Vertrag materiell zustande gekommen. Ordentlicherweise bedarf er indes – wie sogleich gezeigt wird – noch der innerstaatlichen Genehmigung durch die Bundesversammlung und wird unter Genehmigungsvorbehalt abgeschlossen. Erst danach ist der Bundesrat ermächtigt,⁴⁹ den Vertrag zu ratifizieren,

womit ihm völkerrechtliche Verbindlichkeit zukommt. Trotz des Genehmigungsvorbehalts ist der Bundesrat verpflichtet, nach Treu und Glauben alles vorzukehren, damit es dann tatsächlich auch zur Ratifizierung des Vertrags kommt.⁵⁰

4.1.2 Genehmigung durch die Bundesversammlung

Der Bundesversammlung kommt gemäss Art. 166 BV die Aufgabe zu, sich an der Gestaltung der Aussenpolitik des Bundesrats zu beteiligen. Sie genehmigt die völkerrechtlichen Verträge. Die Genehmigung erfolgt in der Form eines Bundesbeschlusses.⁵¹ Genehmigung des Staatsvertrags bedeutet, dass das Parlament dem ausgehandelten Vertrag lediglich entweder zustimmen oder ihn ablehnen kann.⁵² Es hat mit anderen Worten nicht die Befugnis, Änderungen im Vertragstext vorzunehmen. Dennoch ist das Genehmigungserfordernis selbstredend ein wesentlicher Faktor bei der staatsvertraglichen Willensbildung, wird doch der Bundesrat bei der inhaltlichen Gestaltung des Vertrags den präsumtiven Willen der Bundesversammlung hinreichend berücksichtigen; andernfalls muss er mit der Verwerfung des ausgehandelten Vertrags rechnen.

Mit dem Genehmigungsvorbehalt übt die Bundesversammlung eine Aufsichtsfunktion aus,⁵³ die sich auf der strategischen Ebene bewegt.⁵⁴ Die Bestimmung der Aussenpolitik liegt mithin in der *gemeinsamen Verantwortung* von Regierung und Parlament.⁵⁵ Es besteht kein verfassungsrechtlicher Freiraum oder eine Kompetenzvermutung zu Gunsten des Bundesrats bei der Gestaltung der Aussenpolitik.⁵⁶ Das war grundsätzlich bereits unter der alten Verfassung so; die Bundesversammlung kehrt jedoch gemäss Biaggini⁵⁷ mit der Neukonzeption des Verhältnisses von Bundesrat und Bundesversammlung in der Bestimmung der Aussenpolitik «nach langen Jahren der Passivität (...) zu einem aktiveren Rollenverständnis zurück». Die neue Verfassung hat die früher eher exekutivlastige Aussenpolitik somit zurückgeführt und stärker nach dem Prinzip der Gewaltenteilung ausgerichtet.

46 Vgl. EHRENZELLER, Art. 166 BV N 11; THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 49 f.

47 Dazu und zum Folgenden AUBERT, Art. 166 BV N 14; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, N 1271, 1273; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1899; ZELLWEGER, Die demokratische Legitimation staatsvertraglichen Rechts, 258.

48 Mit der Paraphierung bestätigen die Vertragsdelegationen, dass der Vertragstext dem Verhandlungsergebnis entspricht (vgl. Gesetzgebungsleitfaden, 190), ohne dass damit der Vertrag bereits unterzeichnet wäre. Dazu fehlt der Vertragsdelegation gemeinhin die Zuständigkeit.

49 Der Bundesrat wird durch die Genehmigung ermächtigt, nicht etwa verpflichtet, den Vertrag zu ratifizieren, vgl. AUBERT, Art. 166 BV N 14; BIAGGINI, Art. 166 BV N 8; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1902.

50 Vgl. Art. 18 VRK.

51 Art. 163 Abs. 2 BV; vgl. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, N 1284; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1903.

52 Vgl. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, N 1281; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1902.

53 So THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 52.

54 Dazu BIAGGINI, Art. 166 BV N 5.

55 Dazu ausführlich EHRENZELLER, Art. 166 BV N 13 ff.

56 EHRENZELLER, Art. 166 BV N 8; vgl. auch BIAGGINI, Art. 166 BV N 13 f., und THÜRER, Art. 166 BV N 41; kritisch ZELLWEGER, Die demokratische Legitimation staatsvertraglichen Rechts, 267 ff.

57 Art. 166 BV N 1.

4.1.3 Ausnahmen von der Genehmigungspflicht

Nicht jeder Staatsvertrag bedarf zwingend der Genehmigung durch die Bundesversammlung. Ausdrücklich vorgesehen ist auch das sog. *vereinfachte Verfahren*. Nach Art. 166 Abs. 2 BV und Art. 24 Abs. 2 ParlG kann auf die Genehmigung von Staatsverträgen verzichtet werden, wenn der Bundesrat durch ein Bundesgesetz oder einen von der Bundesversammlung genehmigten Staatsvertrag zum selbständigen Vertragsabschluss ermächtigt ist.⁵⁸

Dies ist in Art. 7a Abs. 1 RVOG nochmals festgehalten, wobei dann dort in Abs. 2 auch eine generelle, sachgebietsunabhängige Ermächtigung zum selbständigen Abschluss völkerrechtlicher Verträge von beschränkter Tragweite vorgesehen wird. Als solche werden exemplifikativ Verträge aufgeführt, die (a) für die Schweiz keine neuen Pflichten begründen oder keinen Verzicht auf bestehende Rechte zur Folge haben, (b) dem Vollzug von genehmigten Staatsverträgen dienen, (c) Gegenstände im Zuständigkeitsbereich des Bundesrats betreffen oder (d) sich in erster Linie an die Behörden richten, administrativ-technische Frage regeln oder keine bedeutenden Aufwendungen verursachen. Solche Verträge beschränkter Tragweite werden gewöhnlich nicht publiziert.⁵⁹

In casu ist eine dem Bundesrat unterstellte Behörde, die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), durch Art. 25 Abs. 3 DBA-US, also durch einen von der Bundesversammlung genehmigten Staatsvertrag, zum selbständigen Abschluss von Verständigungsvereinbarungen befugt. Dass die übergeordnete Behörde jederzeit einzelne Geschäfte, welche unteren Verwaltungseinheiten zugeteilt sind, an sich ziehen kann, ist nicht nur ein allgemeiner verwaltungsrechtlicher Grundsatz, sondern in Art. 47 Abs. 4 RVOG auch ausdrücklich vorgesehen. Es liegt somit ein Fall von Art. 7a Abs. 1 RVOG vor.⁶⁰ Nach Waldburger⁶¹ bedeutet die Bezugnahme auf Art. 26 DBA-US und das zugehörige Protokoll 1996 zum DBA-US, dass es sich im Verständnis der Vertragsparteien um einen Vertrag handelt, der auch unter Art. 7a Abs. 2 lit. b RVOG zu subsumieren ist.

Unabhängig davon, ob man die Kompetenz des Bundesrats zum selbständigen Abschluss des Abkommens 2009 zum DBA-US auf Abs. 1 oder auf Abs. 2 lit. b von Art. 7a RVOG stützt, ist klar, dass sich der Bundesrat inhaltlich an den durch das DBA-US vorgegebenen Rahmen halten muss.⁶² Auch gestützt auf das innerstaatliche Recht⁶³ darf Art. 26 DBA-US nur präzisiert und konkretisiert, nicht aber ergänzt werden. Der Verzicht auf Genehmigung lässt sich in Anbetracht der geschilderten gemeinsamen Gestaltung der Aussenpolitik durch den Bundesrat und die Bundesversammlung lediglich rechtfertigen, wenn sich der Bundesrat im vereinfachten Verfahren exakt an die ratio des auszulegenden bzw. zu vollziehenden Staatsvertrags hält.

Der Genehmigungsverzicht bedeutet eine *antizipierte Ermächtigung* zum selbständigen Abschluss und bedingt, dass sich der ausgehandelte Vertragsinhalt streng an die Vorgaben des durch die Bundesversammlung genehmigten Staatsvertrags hält.⁶⁴ Nur wenn die Zustimmung der Bundesversammlung ohne weiteres vermutet werden kann oder wenn es sich um eine Bagatellangelegenheit handelt, mit der das Parlament nicht belastet werden soll, darf der Bundesrat vom Genehmigungsvorbehalt absehen.

4.1.4 Nachträgliche Genehmigung zur Wahrung wichtiger Interessen

Bei Staatsverträgen, die an sich genehmigungsbedürftig sind, kann der Bundesrat nach Art. 7b Abs. 1 RVOG deren vorläufige Anwendung vorsehen, «wenn die Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz und eine besondere Dringlichkeit es gebieten». Die vorläufige Anwendung endet, wenn der Bundesrat nicht binnen 6 Monaten um die Genehmigung nachsucht. Dadurch wird die Handlungsfähigkeit des Bundesrats gewahrt; er soll rasch und flexibel reagieren können, wenn zentrale Landesinteressen auf dem Spiel stehen. Diese Ausnahmebestimmung ist bewusst restriktiv konzipiert.⁶⁵

4.2 Unmittelbare Anwendbarkeit der Staatsverträge

Rechtsetzende Staatsverträge haben bekanntlich nicht nur völkerrechtliche Bindungswirkung, sondern schaffen auch innerstaatliches Recht, soweit sie unmittelbar anwendbar sind, d. h. *self-executing Charakter* haben.

58 Die grosse Mehrheit der Verträge wird im vereinfachten Verfahren abgeschlossen, lediglich eine Minderheit der Bundesversammlung zur Genehmigung vorgelegt (Botschaft über eine neue Bundesverfassung, 393, 416 f. mit Verweis auf VPB 51.58 Nr. 2; vgl. Bericht über die im Jahr 2008 abgeschlossenen internationalen Verträge, 3685).

59 Art. 3 Abs. 3 PublG; vgl. SÄGESSER, Art. 7a RVOG N 24.

60 Vgl. COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfege-such zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 357.

61 Arbeitspapier Waldburger – Rechtsnatur, N 8, s. aber auch N 10.

62 Vgl. SÄGESSER, Art. 7a RVOG N 12.

63 Zu den völkerrechtlichen Grenzen von Verständigungsvereinbarungen vorne, 3.2.

64 Vgl. dazu ausführlich REICH, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, 108 ff.

65 Dazu BIAGGINI, Art. 166 BV N 12.

Unmittelbar anwendbar sind staatsvertragliche Bestimmungen, wenn sie inhaltlich hinreichend bestimmt sind, «um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides bilden zu können».⁶⁶ Somit ist die Schweiz grundsätzlich dem Monismus verpflichtet.⁶⁷ Den völkerrechtlichen Verträgen kommt *automatische Gesetzeswirkung* zu; sie bedürfen nicht der Transformation in innerstaatliche Gesetze, sondern erlangen mit der völkerrechtlichen Verbindlichkeit zugleich auch innerstaatliche Geltung.

Auch die Bestimmungen der DBA – und, darin enthalten, die Vorschriften über den Informationsaustausch – sind rechtsetzender Natur und inhaltlich hinreichend bestimmt, um im konkreten Fall zur Anwendung gebracht werden zu können.⁶⁸

4.3 Vorrang des Staatsvertragsrechts

Neben der Frage der mittelbaren oder unmittelbaren Anwendung von völkerrechtlichen Verträgen ist zudem die Frage der Rangordnung des Staatsvertragsrechts im innerstaatlichen Verhältnis von grundlegender Bedeutung. Die Antwort auf diese Frage kann weder aus Art. 5 Abs. 4 BV noch aus dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV abgeleitet werden.⁶⁹ Allgemein wird die Auffassung vertreten, dass das *ius cogens* dem innerstaatlichen Recht jedenfalls vorgeht.⁷⁰ So halten Art. 193 Abs. 4 und 194 Abs. 2 BV denn auch fest, dass die zwingenden Vorschriften des Völkerrechts durch eine Verfassungsrevision nicht verletzt werden dürfen.

Selbst hinsichtlich anderer völkerrechtlicher Normen wird heute von einem grundsätzlichen Vorrang des Völ-

kerrechts gegenüber dem Landesrecht ausgegangen.⁷¹ Die sog. *Schubert-Praxis*, nach welcher jüngere Bundesgesetze älteren völkerrechtlichen Verträgen derogieren, wenn der Gesetzgeber bewusst vom Staatsvertrag abweicht,⁷² hat das Bundesgericht zumindest im Bereich von völkerrechtlichen Normen, die dem Schutz der Menschenrechte dienen, aufgegeben.⁷³ Dennoch darf ein Konflikt von Völkerrecht und Landesrecht nicht generell zugunsten des Primats des Völkerrechts gelöst werden; die Lösung muss vielmehr «im konkreten Fall auf dem Wege der Güterabwägung» gefunden werden.⁷⁴

Auch wenn sich kein absoluter Vorrang des Völkerrechts vor dem innerstaatlichen Recht ableiten lässt, ergibt sich aus der hervorragenden Stellung, die das Völkerrecht in der schweizerischen Rechtsordnung genießt, doch jedenfalls ein unbedingtes Gebot der *völkerrechtskonformen Auslegung* des Landesrechts.⁷⁵ Mit der völkerrechtskonformen Auslegung des innerstaatlichen Rechts lassen sich denn auch die allermeisten Konflikte zwanglos beheben.⁷⁶

4.4 Anwendungsgebot von Art. 190 BV

4.4.1 Einbezug der Staatsverträge

Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgeblich. Das bedeutet, dass diese Normen trotz einer allfällig festgestellten Verfassungswidrigkeit anzuwenden sind.⁷⁷

Als Völkerrecht sind nicht nur die von der Bundesversammlung genehmigten, sondern sämtliche völkerrechtlich gültigen Staatsverträge zu verstehen.⁷⁸ Art. 190 BV wurde früher einzig mit der Vorrangstellung des demo-

66 BGE 120 Ia 1 E 5b (11.2.1994); HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1894, 1915; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 162 f.

67 Vgl. hierzu und zum Folgenden COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 366, sowie THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 21 ff., der indes den Begriffen Monismus und Dualismus eher ablehnend gegenübersteht.

68 Vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 92; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 113; REICH, Steuerrecht, § 3 N 14; SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 102.

69 Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1918 f.; THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 30. Art. 5 Abs. 4 BV enthält keine Kollisionsregel, und Art. 190 BV beschlägt die Durchsetzung der Normen, nicht deren Hierarchie; BIAGGINI, Art. 5 BV N 12, 30 sowie Art. 190 N 4.

70 Dazu HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1922; HAEFLIGER, Die Hierarchie von Verfassungsnormen und ihre Funktion beim Schutz der Menschenrechte. Landesbericht Schweiz, 479 ff.

71 BGE 125 II 417 E 4d (26.7.1999) mit Verweis auf Art. 26 VRK; COTTIER/HERTIG, Das Völkerrecht in der neuen Bundesverfassung: Stellung und Auswirkungen, 1 ff., 13; PETERS/PAGOTTO, Das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht in der Schweiz, 56 ff.

72 BGE 99 Ib 39 E 4 (2.3.1973).

73 BGE 125 II 417 E 4d (26.7.1999).

74 Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 1922 und 1926 ff.; THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 31.

75 BGE 125 II 417 E 4c (26.7.1999).

76 Vgl. THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 31.

77 Vgl. BIAGGINI, Art. 190 BV N 6. Die Überprüfung der Verfassungskonformität von Bundesgesetzen und von Völkerrecht ist damit nicht untersagt, d. h., die rechtsanwendenden Behörden dürfen eine allfällige Verfassungswidrigkeit zwar feststellen, sie müssen diese aber trotzdem anwenden; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, N 1880; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 2089; HANGARTNER, Art. 190 BV N 8.

78 Vgl. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, N 1869; BIAGGINI, Art. 190 BV N 10, Art. 166 N 8; COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom

kratischen Prinzips begründet; auch das Bundesgericht soll an Erlasse der Volksvertretung gebunden sein. Mehr und mehr gewann aber die Überlegung des *Schutzes des Völkerrechts* an Bedeutung, sodass nicht mehr bloss die von der Bundesversammlung genehmigten Staatsverträge als von Art. 190 BV erfasst gelten.⁷⁹

Noch nicht gänzlich geklärt ist, ob auch völkerrechtliche Verträge, die unter Verletzung der verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Kompetenzregeln abgeschlossen wurden, dem Anwendungsgebot zu unterstellen sind. Das Bundesgericht hat diese Frage im Urteil vom 27.10.1994⁸⁰ bejaht. Es ging damals um die Anwendbarkeit des Abkommens zwischen dem Bundesrat und der österreichischen Regierung über die Niederlassung der beiderseitigen Staatsangehörigen im jeweils anderen Land.⁸¹ Die Parteien waren u. a. übereingekommen, dass österreichischen Staatsangehörigen nach einem ununterbrochenen, ordnungsgemässen Aufenthalt von 10 Jahren Anspruch auf Erteilung der Niederlassungsbewilligung eingeräumt werde. Obwohl das Bundesgericht feststellte, dass weder der von der Bundesversammlung genehmigte Staatsvertrag, auf den sich das Regierungsabkommen stützte,⁸² noch das innerstaatliche Recht eine hinreichende Rechtsgrundlage enthalte, die dem Bundesrat die Befugnis zum Abschluss solcher Vereinbarungen zuerkennt, erachtete es sich als an das Abkommen gebunden. Dabei stütze sich das Bundesgericht auf Art. 46 VRK, wonach sich ein Staat nicht darauf berufen darf, dass seine Zustimmung zu einem Vertrag unter Verletzung der Bestimmungen seines innerstaatlichen Rechts über die Zuständigkeit zum Abschluss von Verträgen erteilt worden sei.⁸³ Weil die Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung in casu nicht offenkundig gewesen sei und das Abkommen deshalb völkerrechtlich Verbindlichkeit erlangt habe, könne ihm innerstaatlich die Anwendung nicht versagt bleiben.

Dieses Urteil stösst in der Lehre überwiegend auf Zustimmung, allerdings unter gewissen Vorbehalten.⁸⁴ Diesen Vorbehalten muss hier nicht weiter nachgegangen werden, denn selbst wenn völkerrechtlich gültig zustande gekommene Verträge generell und ausnahmslos dem

Anwendungsgebot zu unterstellen wären und ihre innerstaatliche Anwendung weder von der parlamentarischen Genehmigung noch von der Einhaltung der Kompetenzordnung abhängig gemacht werden könnte, darf daraus – wie im Folgenden gezeigt wird – nicht vorschnell geschlossen werden, dass das Abkommen 2009 zum DBA-US von Behörden und Gerichten gewissermassen unbezogen anzuwenden sei.

4.4.2 Kollision von Staatsverträgen

Eine *Normenkollision* entsteht, wenn sich unmittelbar anwendbare Rechtssätze widersprechen, ihre gleichzeitige Anwendung somit zu unterschiedlichen Ergebnissen führen würde. Solche Kollisionen bedürfen der Auflösung, da der Subsumtionsvorgang andernfalls zu einem widersprüchlichen Ergebnis führen würde.

Das Anwendungsgebot von Art. 190 BV vermag im Kollisionsfall keine Lösung zu bieten, denn die Anwendung widersprüchlicher Normen ist logisch nicht möglich.⁸⁵ Normenkollisionen sind deshalb trotz Art. 190 BV von den rechtsanwendenden Behörden, insbesondere von den Gerichten, festzustellen und aufzulösen.⁸⁶

Zur Lösung von Normenkollisionen stehen verschiedene *Kollisionsregeln* zur Verfügung. Vorab ist die Rangordnung der Normen zu prüfen. Normen, die in der Normenhierarchie übergeordnet sind, gehen untergeordneten Normen jedenfalls vor.⁸⁷ Bei gleichrangigen Normen wird die Lösung durch Anwendung der *lex specialis* oder der *lex posterior* gesucht.⁸⁸

Angewendet auf vorliegendes Problem bedeutet dies, dass zu prüfen ist, ob das Abkommen 2009 zum DBA-US einerseits und Art. 26 DBA-US iVm Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US andererseits den gleichen oder einen unterschiedlichen Gehalt aufweisen. Wenn diese Prüfung zum Resultat führt, dass das Abkommen 2009 lediglich eine Präzisierung und Konkretisierung von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 enthält, ergibt sich keine echte Normenkollision, da deren Anwendung nicht zu einem widersprüchlichen Ergebnis führt. Differiert hingegen der Inhalt der beiden Verträge, so bedarf es einer Auflösung der Normenkollision. Cottier und Matteotti⁸⁹ erklären hier das Abkommen 2009 als allein an-

19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 366; MAHON, Art. 190 BV N 11.

79 Dazu HÄFELIN/HALLER/KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 2088; HANGARTNER, Art. 190 BV N 19.

80 BGE 120 Ib 360 E 2.

81 Abkommen mit Österreich betr. Niederlassungsverhältnisse idF vor dem 14.9.1950.

82 Vertrag mit der österreichisch-ungarischen Monarchie zur Regelung der Niederlassungsverhältnisse.

83 Vorne, 3.4.2.

84 Ausführlich hierzu SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 120 ff.

85 Vgl. BYDLINSKI, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 463; MAHON, Art. 190 BV N 15.

86 Vgl. BVGer A-7789/2009 E 3.1.1 f., 21.1.2010, StE 2010 A 31.4 Nr. 11.

87 Vgl. BIAGGINI, Art. 5 BV N 12 f.; KRAMER, Juristische Methodenlehre, 115 f.

88 Dazu BYDLINSKI, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 463 ff., 572 ff.; KRAMER, Juristische Methodenlehre, 107 ff.; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 266 ff.

89 COTTIER/MATTEOTTI, das Abkommen über ein Amtshilfegesetz zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den

wendbar, weil ihm völkerrechtlich als *lex posterior* und auch als *lex specialis* der Vorrang einzuräumen sei.

Demgegenüber wurde dargelegt,⁹⁰ dass völkerrechtlich an sich eine deutliche Vorrangstellung von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US gegenüber dem Abkommen 2009 zum DBA-US auszumachen ist, weil letzteres in einem klaren Unterordnungsverhältnis zum DBA-US steht. Da sich die Vertragsparteien indes im Sinn einer Auslegungsvereinbarung auf einen gleichgerichteten Inhalt dieser Bestimmungen geeinigt haben und diese Einigung gültig zustande gekommen ist, darf *völkerrechtlich* eine allfällige Kollision in der Tat nicht mehr unter Berufung auf den Vorrang von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 aufgelöst werden.

Diese völkerrechtliche Sicht der Dinge vermag jedoch die *innerstaatliche Kollisionsproblematik* nicht zu präjudizieren. Weisen ein von der Bundesversammlung genehmigter Staatsvertrag und ein Regierungs- oder ein Verwaltungsabkommen einen unterschiedlichen, widersprüchlichen Gehalt auf, so darf ein späteres und spezielleres Regierungsabkommen trotz des Vorrangs des Völkerrechts nicht unbesehen über den genehmigten Staatsvertrag gestellt werden, da damit jede Kompetenzüberschreitung des Bundesrats von vorneherein und unkontrolliert sanktioniert würde. Ergibt sich nach innerstaatlichem Verständnis eine Normenkollision, so darf die Frage, welche Verträge genehmigungsbedürftig sind und welche Verträge in der alleinigen Kompetenz des Bundesrats liegen, in Anbetracht der in der BV klar vorgezeichneten parlamentarischen Einbindung der Aussenpolitik nicht allein dem Bundesrat anheimgestellt werden.

Auch wenn Art. 190 BV als Garant der innerstaatlichen Durchsetzung des Völkerrechts verstanden wird, darf er nicht so ausgelegt werden, dass von der Regierung kompetenzwidrig geschaffenes Völkerrecht unbesehen vor den klaren Gehalt eines von der Bundesversammlung genehmigten Staatsvertrags gestellt wird.⁹¹ Entspricht es doch auch völkerrechtlichem Gedankengut, dass sich die Staaten im Innern demokratisch konstituieren,⁹² und Art. 190 BV soll ja gerade den Vorrang des demokratischen Prinzips gewährleisten.

4.5 Auslegung von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US – «Betrugsdelikte u. dgl.»

4.5.1 Erwägungen des BVGer vom 21.1.2010

Völlig zu Recht hat deshalb das BVGer das Abkommen 2009 zum DBA-US auf seine Vereinbarkeit mit Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US geprüft. Das BVGer geht davon aus, dass der Ausdruck «Betrugsdelikte und dergleichen» einen im Abkommen selbst bzw. im Protokoll 1996 ausführlich definierten Ausdruck darstelle.⁹³ Es zieht bei der Auslegung gestützt auf Art. 31 Abs. 3 lit. a VRK auch die später abgeschlossenen Vereinbarungen vom 23.1.2003 und vom 19.8.2009 bei und qualifiziert sie als Verständigungsvereinbarungen bzw. als Auslegungsvereinbarungen.⁹⁴ Das BVGer folgert daraus, dass der im Amtshilfeersuchen vorgebrachte Sachverhalt einzig im Licht des DBA-US zu beurteilen sei und die im Abkommen 2009 dargelegten Konstellationen nur dann und insoweit Anwendung finden könnten, als sie sich im Rahmen des DBA-US bewegen.⁹⁵

Im Weiteren prüfte es in der E 6 in sorgfältigen, weit ausholenden Ausführungen, ob der im Amtshilfeersuchen geschilderte Sachverhalt – der Beschwerdeführerin wurde vorgeworfen, ein fortgesetztes und schweres Steuerdelikt begangen zu haben – unter Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US subsumiert werden könne. Dabei stützte es sich massgeblich auf die Auslegungsregeln von Art. 31 ff. VRK und untersuchte Doktrin und Praxis akribisch. Im Wesentlichen kam es dabei zur Erkenntnis, dass nicht nur der Steuerbetrug, sondern auch der verwaltungsstrafrechtliche Abgabebetrug amts-hilfefähig sei. Zentral sei indes immer, dass ein betrügerisches Verhalten vorliegen müsse, welches eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirke oder bezwecke. Dem DBA-US könne aber umgekehrt nicht entnommen werden, ein betrügerisches Verhalten liege schon dann vor, wenn eine wesentliche Herabsetzung des Steuerbetrags erfolgt sei. Eine «schwere» Steuerhinterziehung bleibe eine Steuerhinterziehung und werde nicht betrügerisch, nur weil sie in den verfahrensrechtlichen Anwendungsbereich von Art. 190 ff. DBG fallen könne.⁹⁶ Die Höhe der betroffenen Steuerbeträge sei denn

Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 361, 363 f.

⁹⁰ Vorne, 3.1 f.

⁹¹ Diese Ansicht verträgt sich durchaus mit der vom BGer vertretenen Auffassung, dass auch ein kompetenzwidrig abgeschlossenes Regierungsabkommen dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV unterstellt sei (vgl. vorne, 4.4.1). Auch wird dadurch dem *treaty override*, wie ihm nicht zuletzt auch von den USA ausgiebig gefrönt wird, in keiner Weise das Wort geredet.

⁹² Vgl. THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 31.

⁹³ BVGer A-7789/2009 E 5.4, 21.1.2010, StE 2010 A 31.4 Nr. 11.

⁹⁴ BVGer A-7789/2009 E 5.5.1 ff., 21.1.2010, StE 2010 A 31.4 Nr. 11.

⁹⁵ E 5.8; hier verweist das Gericht auf die übereinstimmende Ansicht im Arbeitspapier Waldburger – Rechtsnatur, N 13 ff., 18.

⁹⁶ Vgl. hierzu auch OBERSON, La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux, 2.4.3.

auch gar nicht entscheidend für die Anwendung der Regelungen von Art. 190 ff. DBG. Daran ändere auch Satz 3 des 2. Absatzes von Ziff. 10 Protokoll 1996 nichts. Denn die in diesem statuierte dynamische Komponente bedeute aufgrund des klaren Wortlauts ausschliesslich, dass bei einer künftigen Ausweitung der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Steuer- und Abgabebetrug diese Ausweitung auch abkommensrechtlich nachvollzogen würde. Verlangt werde nach Ziff. 10 Protokoll 1996 ein betrügerisches Verhalten; damit werde darauf abgezielt, Konstellationen aufzufangen, welche es mangels Kongruenz der Steuerrechtsordnungen im schweizerischen Recht gar nicht geben könne. Genau in diese Richtung würden denn auch gewisse Beispiele in der Vereinbarung 2003 zum DBA-US gehen. So könne etwa in ganz spezifischen Konstellationen angesichts der Besonderheiten des amerikanischen Steuersystems das Errichten einer Offshore-Gesellschaft zwecks Täuschung des amerikanischen Fiskus, verbunden mit dem fehlenden «Spiel der AG», als betrügerisches Verhalten iSv Ziff. 10 Protokoll 1996 angesehen werden. Ein blosses Verschweigen ohne jegliche Zusatzhandlung vermöge jedoch kein betrügerisches Verhalten darzustellen. Solange der Steuerpflichtige nichts weiter unternommen habe, als nur Einkünfte oder ein Konto nicht zu deklarieren oder das Formular W-9 nicht einzureichen, habe er nicht betrügerisch im Sinn des DBA-US gehandelt. Die amerikanischen Behörden seien dieser schweizerischen Differenzierung zwischen Betrug und Hinterziehung zwar nicht zugetan gewesen, die Bedeutung der Unterscheidung sei ihnen indessen durchaus klar gewesen. Dies ergebe sich etwa auch aus der Technical Explanation der amerikanischen Behörden zum DBA-US, wonach unter den Begriff «tax fraud» diejenigen Delikte fielen, die nach schweizerischem Recht einen Steuer- oder einen Abgabebetrug darstellten; bei einer nationalen Ausweitung der Konzeption von tax fraud wäre allerdings auch für diese Delikte Amtshilfe zu gewähren.⁹⁷

4.5.2 Beurteilung

Obwohl das BVGer seinen Überlegungen zur Vorrangstellung des DBA-US gegenüber dem Abkommen 2009 zum DBA-US im innerstaatlichen Verhältnis aus völkerrechtlicher Sicht fragwürdige Argumente beimischt, ist ihm im Resultat vollauf zuzustimmen. Die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge ohne weitere Qualifikationsmerkmale iSv Ziff. 2 A.b des Anhangs zum Abkommen 2009 ist von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US nicht erfasst.

Zwar ist zuzugestehen, dass es zumindest nach dem Wortlaut von Art. 26 DBA-US und von Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US auch amtshilfefähige Delikte geben muss, die weder einen harmonisierungsrechtlichen Steuerbetrug noch einen verwaltungsstrafrechtlichen Abgabebetrug darstellen.⁹⁸ Dabei handelt es sich jedoch einzig um Delikte, die vor dem Hintergrund der Besonderheiten des amerikanischen Steuerveranlagungssystems als gleich verwerflich zu betrachten sind, mithin den *gleichen Unrechtsgehalt* aufweisen wie die Vergehenstatbestände des Steuerbetrugs oder des Abgabebetrugs.⁹⁹ Die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge weist nun aber nicht denselben Unrechtsgehalt auf, nur weil zu deren Ahndung gemäss Art. 190 ff. DBG unter gewissen weiteren Voraussetzungen die Zwangsmittel des VStrR zur Anwendung gebracht werden können und Bankauskünfte deshalb auch nach schweizerischem Recht erhältlich sind. *Der Unrechtsgehalt eines Delikts widerspiegelt sich bekanntlich nicht primär im Verfahren, sondern in der angedrohten Strafe.* Die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge iSv Art. 190 DBG ist und bleibt trotz Anwendbarkeit des Verfahrens gemäss VStrR ein blosser Übertretungstatbestand.

Somit ist der Sinn und Zweck von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US hinsichtlich der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge (ohne weitere Qualifikationsmerkmale) klar belegt. Niemand hat vor dem August 2009 – soweit ersichtlich¹⁰⁰ – öffentlich behauptet, dass auch solche schwere Steuerhinterziehungen gemäss dem DBA-US amtshilfefähig seien.¹⁰¹

⁹⁸ Hierzu vorne, 3.3.2.

⁹⁹ So der Bundesrat in der Antwort vom 21.5.2003 auf eine Interpellation (Geschäftsnummer 03.3068) ausdrücklich: «Indessen bewirkt die abgeschlossene Vereinbarung (die Vereinbarung 2003 zum DBA-US, Anm. d. Verf.) keine generelle Ausweitung auf Widerhandlungen, die nach schweizerischem Recht als Steuerhinterziehung zu qualifizieren sind, wurden doch im Rahmen der Verhandlungen mit den USA Kriterien festgelegt, die zur Folge haben, dass dieser Zusatz lediglich eine Ausdehnung auf Verhaltensweisen umfasst, die einen vergleichbaren Unrechtsgehalt aufweisen wie der Abgabebetrug.» Vgl. auch AB S 2003, 383 ff., insbesondere BR Villiger, 385 rechte Spalte. Allgemein hierzu REICH/BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe in Fiskalsachen, 1.1.3.1.

¹⁰⁰ GRÜNINGER/KELLER haben diese Auslegungsoption im Hinblick auf Art. 190 DBG zwar erkannt (Exchange of information in fiscal matters, 143 f.), jedoch mit aller Klarheit verworfen. Ihre Hoffnung, die Botschaft DBA-US möge hinsichtlich der diesbezüglichen Intention der Vertragsparteien Klarheit schaffen, wurde nicht enttäuscht, führt diese doch unmissverständlich aus, mit Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US würden die Betrugsdelikte im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Rechtshilfefällen umschrieben (BBI 1997 II, 1099).

¹⁰¹ Wenn ein Kandidat bei einer Steuerrechtsprüfung solches behauptet hätte, wären seine Erfolgchancen ernstlich gefährdet gewesen. Dass in dieser Beziehung eine feste Praxis bestanden hat, wird auch von COTTIER/MATTEOTTI (Das Abkommen über ein Amtshilfesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika

⁹⁷ S. Technical Explanation des DBA-US, Art. 26 §1 Abs. 4 und 5.

Entsprechende Äusserungen sind weder von den Unterhändlern der Vereinbarung 2003 zum DBA-US zu hören oder zu lesen gewesen noch wurden sie von den Gutachtern vorgebracht.

So stand denn die schweizerische Abkommenspolitik bis zum 13.3.2009 klar und unmissverständlich fest: Die blosser Steuerhinterziehung – einschliesslich der fortgesetzten und schweren Hinterziehung – blieb von der Amtshilfe ausgeschlossen.¹⁰² Und die an diesem Datum erfolgte grundlegende Kehrtwende wurde mit aller Deutlichkeit pro futuro vorgenommen, indem der Bundesrat damals klar kommuniziert hatte, dass die Rechtsänderung entsprechend geänderte DBA voraussetze.¹⁰³

4.6 Fazit

Wenn das BVGer also zum Schluss gekommen ist, dass die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge (ohne weitere Qualifikationsmerkmale) nach den Bestimmungen des DBA-US keine Gewährung von Amtshilfe zulasse, hat es das Abkommen *lege artis* ausgelegt. Abzustellen ist bei der Auslegung nicht auf irgendeinen möglichen Wortsinn, sondern auf die *ratio legis*. Diese Betrachtungsweise des BVGer ist nicht rückwärtsgerichtet;¹⁰⁴ sie entspricht vielmehr einer *geltungszeitlichen Interpretation* von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US. Wenn heute ein Amtshilfeersuchen der USA das Jahr 2008 betreffende Informationen von der Bank XY hinsichtlich einer fortgesetzten und schweren Hinterziehung herausverlangt, muss es abgelehnt werden, falls nicht weitere Qualifikationsmerkmale dargetan werden, welche den mit einem Abgabebetrag vergleichbaren Unrechtsgehalt des Vorgehens des betreffenden Steuerpflichtigen aufzeigen.

Dagegen lässt sich nicht einwenden, die Verständigungsklausel sehe eine Ermächtigung der zuständigen Behörden vor, die Definition von Ausdrücken, die unvollständig oder nicht eindeutig definiert sind, zu ergänzen oder klarzustellen.¹⁰⁵ Denn der Sinn von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US liegt hinsichtlich der Streitfrage klar zu Tage, und das Abkommen 2009 zum DBA-US sprengt in dieser Hinsicht den Auslegungszusammenhang.

Auch sind die Versuche, das Abkommen 2009 zum DBA-US vom DBA-US loszulösen und als *selbständigen Vertrag* darzustellen, von vorneherein unbehelflich, weil es dem Bundesrat an der Zuständigkeit zum Abschluss einer solchen vertragsergänzenden Vereinbarung fehlt. Auch wenn wichtige Interessen der Schweiz im Spiele stehen und eine besondere Dringlichkeit geboten ist, darf der Bundesrat solche Verträge nicht ohne die (nachträgliche) Genehmigung des Parlaments abschliessen. Es besteht ausserhalb der aufgezeigten Ausnahmen keine selbständige Kompetenz des Bundesrats zum Abschluss von Staatsverträgen.

Schliesslich bleibt der methodologische Fluchtweg über die *Praxisänderung* ebenfalls verschlossen. Praxisänderungen sind zwar gerade bei offenem Wortlaut einer Norm durchaus zulässig und notwendig, wenn erkannt wird, dass eine andere Auslegung deren Sinngehalt besser wiedergibt als die bisherige Praxis.¹⁰⁶ Praxisänderungen setzen allerdings einen *Wandel der allgemeinen Rechtsüberzeugung* hinsichtlich der *ratio legis* einer Norm voraus.¹⁰⁷ Und von einem solchen Wandel der allgemeinen Rechtsauffassung kann vorliegend wie aufgezeigt keine Rede sein; es hat hinsichtlich der Frage der Auslegung von Art. 26 DBA-US und Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US kein Paradigmenwechsel stattgefunden. Die Teleologie von Normen lässt sich weder im Bundesratssaal noch durch methodische Klimmzüge einer Änderung zuführen. Rechtsänderungen, wie sie hier mit dem Abkommen 2009 zum DBA-US vorgenommen wurden, bilden eine grundlegende *Kehrtwendung* in der Sinnggebung von Abkommensnormen und bedürfen deshalb nach der aufgezeigten Zuständigkeitsordnung der Genehmigung durch das Parlament.

So steht nach der innerstaatlichen Klärung der Streitfrage fest, dass das kompetenzwidrig abgeschlossene Abkommen 2009 zum DBA-US, obwohl jünger und spezieller, den Inhalt des von der Bundesversammlung geneh-

vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 363) eingeräumt. Sie halten es gar für fraglich, ob das BVGer am 5.3.2009 (A-7342/2008 und A-7426/2008, StE 2009 A 31.4 Nr. 10) eine solche Erweiterung in einem konkreten Fall tatsächlich hätte vornehmen dürfen. Vgl. auch WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, 105.

102 Statt vieler: LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 547 f., 550 f.; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 970 ff., 997; OESTERHELT/GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen, 41. Vgl. auch den Wortlaut des Vorbehalts der Schweiz zu Art. 26 OECD-MA idF vom 15.7.2005, Komm. Art. 26 OECD-MA N 24.

103 Medienmitteilung EFD vom 13.3.2009, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25863, zuletzt eingesehen am 29.3.2010; vgl. hierzu auch die in Fn. 26 zitierte Literatur. S. überdies exemplarisch die Botschaft Protokoll DBA-US (vom 27.11.2009), 244: «Die neue Bestimmung zum Informationsaustausch sieht, entsprechend dem Musterabkommen der OECD, eine erweiterte Amtshilfe vor. Dies ist eine wichtige Neuerung in der schweizerischen Abkommenspraxis.»

104 Wie das dem BVGer in der Presse vorgeworfen wurde.

105 Vgl. Komm. Art. 25 OECD-MA N 52, erster Gliederungspunkt.

106 Vgl. BGer 2A.573/2002 E 3.2, 21.5.2003, StE 2003 B 22.2 Nr. 17 mwH; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 509 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4 N 113.

107 Vgl. allgemein REICH/UTTINGER, Praxisänderungen im Lichte der Rechtssicherheit und der Rechtsrichtigkeit, 163 ff.

migten DBA-US nicht zu ändern vermag. Einzig diese Lösung entspricht moderner Auffassung von der gewaltenteiligen gemeinsamen Verantwortung von Bundesrat und Bundesversammlung für die Aussenpolitik. Hätte das BVGer das Abkommen 2009 «durchgewunken», wäre damit ein gefährliches Präjudiz geschaffen worden.

5 Nachträgliche Genehmigung

5.1 Pacta sunt servanda

Mit dem sich auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts ergebenden Befund kann die Angelegenheit selbstredend nicht ad acta gelegt werden. Die Schweiz kann sich nicht unter Berufung auf inländisches Recht völkerrechtlichen Verpflichtungen entziehen. Sie ist zum einen völkerrechtlich gehalten, die staatsvertraglichen Verpflichtungen, die sie eingegangen ist, zu erfüllen.¹⁰⁸ «Pacta sunt servanda» lautet die Überschrift von Art. 26 VRK, und nach Art. 27 VRK kann sich eine Vertragspartei nicht auf innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen. Es gilt der Grundsatz der *Vertragstreue*.

Zum andern besteht die Verpflichtung zur Erfüllung von Staatsverträgen aber auch aufgrund des innerstaatlichen Rechts. Nach dem Grundsatz des Vorrangs des Staatsvertragsrechts sind die rechtsanwendenden und rechtsetzenden Behörden verpflichtet, nicht nur alles zu unternehmen, um Konflikte zwischen dem internen Recht und dem Völkerrecht zu vermeiden,¹⁰⁹ sondern sie sind in gleicher Weise gehalten, Verfahrensmängel, die innerstaatlich der Durchsetzung eines Vertrags entgegenstehen, tunlichst zu beheben.

Das bedeutet vorliegend, dass der Bundesrat mit der Unterbreitung des Abkommens 2009 zum DBA-US an das Parlament zur Genehmigung den richtigen Weg beschritten hat. Das Parlament wird den Vertrag in der Sommersession beraten.

5.2 Rechtswirkungen der nachträglichen Genehmigung

Wenn das Parlament das formell angepasste Abkommen 2009 zum DBA-US nachträglich genehmigte, würde dieses rangmässig auf die gleiche Stufe gestellt wie das DBA-US. Soweit seine Bestimmungen denjenigen des

DBA-US widersprechen, würden sie als *leges posteriores* und *leges speciales* den Vorrang geniessen.¹¹⁰

5.3 Rückwirkungsproblematik

Mit der nachträglichen Genehmigung würde demnach die Rechtsgrundlage für eine gegenüber dem bisherigen Recht erweiterte Amtshilfe geschaffen. Betroffen wären dann auch Fälle von fortgesetzten Hinterziehungen grosser Steuerbeträge, ohne dass weitere Qualifikationsmerkmale vorgebracht werden müssten. Das Abkommen 2009 zum DBA-US würde bis auf Sachverhalte zurückgreifen, die sich im Jahr 2001 ereignet haben.¹¹¹

Ganz anders ist die übergangsrechtliche Regelung zur generellen Erweiterung der Amtshilfe im Protokoll 2009 zum DBA-US konzipiert. In Art. 5 wurde die Anwendbarkeit auf Auskünfte beschränkt, die sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsabkommens bestanden oder verwirklicht wurden, d. h. ab dem 23.9.2009. Die Schweiz hat das Begehren der USA auf eine unbeschränkte Rückwirkung, oder mindestens auf eine Rückwirkung auf den 1.1.2009, «aus rechtlichen Gründen abgelehnt».¹¹²

Dieser Rechtsstandpunkt trifft vollauf zu. Zwar bietet eine Rückwirkung von Staatsverträgen, sofern sie «aus dem Vertrag hervorgeht oder anderweitig festgestellt ist»,¹¹³ völkerrechtlich keine besonderen Schwierigkeiten; wegen der automatischen Gesetzeswirkung von Staatsverträgen unterstehen diese jedoch dem strengen *innerstaatlichen Rückwirkungsverbot*.¹¹⁴ Dass es sich bei vorliegender Fragestellung um eine echte Rückwirkung handelt, bedarf keiner langen Erörterung. Das Individuum hat Anspruch darauf, dass die Rechtsfolgen seiner Sachverhaltsgestaltung nach der Rechtslage, wie sie zur Zeit der Sachverhaltsverwirklichung gegolten hat, beurteilt werden.¹¹⁵ Alles andere steht in unvereinbarem Widerspruch zum Grundsatz der Rechtssicherheit und kann mit formalen, aus dem Legalitätsprinzip gewonnenen

110 Dazu vorne, 4.4.2.

111 Anhang Ziff. 1 Abs. 2 Abkommen 2009 zum DBA-US.

112 Botschaft Protokoll DBA-US (vom 27.11.2009), 242. Vgl. auch die unbegrenzte Rückwirkung in anderen Änderungsprotokollen wie z. B. in Art. 11 Abs. 3 Zusatzabkommen 2009 DBA-F.

113 Art 28 VRK.

114 Vgl. dazu HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 330; RICHNER/FREI/KAUFMANN, N 25 f. der Vorbemerkungen zum DBG; WEIDMANN, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, 638 ff. mit zahlreichen Hinweisen.

115 A. M. COTTIER/MATTEOTTI (Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 364 f.), nach welchen «Bürger und Bürgerinnen jederzeit mit Änderungen der Rechtslage rechnen müssen, die auch vorbestehende Sachverhalte betreffen können.»

108 BGE 125 II 417 E 4d (26.7.1999); THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 26.

109 Dies geschieht durch völkerrechtskonforme Auslegung und Rechtsetzung.

Überlegungen nicht hinreichend gerechtfertigt werden.¹¹⁶

Bis August 2009 lag die Rechtslage wie dargelegt klar auf der Hand. Auch die «offizielle Schweiz» hat sich schützend vor die ausländischen Steuerdefraudanten gestellt und das Bankgeheimnis bei Steuerhinterziehungen als unverhandelbar erklärt. Dabei soll nicht verkannt werden, dass es sich bei den durch das Abkommen 2009 zum DBA-US Betroffenen um Personen handelt, die in einem Rechtsstaat straffällig geworden sind und sich auch nach schweizerischem Rechtsverständnis unkorrekt verhalten haben. Dennoch widerspricht es gradlinigem und verlässlichem Gebaren, wenn im Nachhinein die Rechtsgrundlage derart geändert wird, dass die entsprechend gestalteten Sachverhalte amtshilfefähig werden. Dies lässt sich auch nicht mit der Überlegung rechtfertigen, dass verfahrensrechtliche Bestimmungen Übergangsrechtlich gemeinhin sofort und integral zur Anwendung gelangen.

In diesem Licht erscheint die weit gefasste Rückwirkung des Abkommens 2009 zum DBA-US als verfassungsrechtlich höchst bedenklich.¹¹⁷ Würde das Abkommen 2009 jedoch vom Parlament genehmigt, könnte es trotz einer allfälligen Verletzung des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots vollzogen werden; es gilt das Anwendungsgebot von Art. 190 BV.

5.4 Dilemma des Parlaments

So steht das Parlament also vor einem klassischen Dilemma: Entweder stellt es sich hinter die Regierung und erfüllt eine völkerrechtliche Verpflichtung gegenüber einem der wichtigsten Handelspartner der Schweiz, oder es stellt sich schützend vor die rund 4200 ausländischen Steuerdefraudanten. Der Pelz lässt sich nicht waschen, ohne ihn nass zu machen. Bei Nichterfüllung des Abkommens 2009 zum DBA-US drohen unabsehbare Sanktionen,¹¹⁸ und im anderen Fall wird das Vertrauen in die Verlässlichkeit der schweizerischen Rechtsordnung untergraben.

116 Es soll nicht verschwiegen werden, dass das BGer in dieser Beziehung verschiedentlich einen anderen Standpunkt vertreten hat. Zur rückwirkenden Anwendung der Amtshilfeklausel des DBA-US 1996 (hinsichtlich der Übermittlung beglaubigter Kopien von Originaldokumenten): BGer 2A.250/2001 E 3, 6.2.2002, StE 2002 A 31.4 Nr. 6; BGer 2A.416/2001 E 2.2, 12.3.2002; BGer 2A.551/2001 E 2a, 12.4.2002 (französische Übersetzung in RDAF 2002 II, 303).

117 Gl. M. RICHLI, Auswege aus der Rechtswidrigkeitsfalle in der Causa UBS.

118 S. Art. 5 Abs. 3 - 5 Abkommen 2009 zum DBA-US.

5.5 Fakultatives Referendum?

Für den Genehmigungsfall bleibt die Klärung der Frage, ob der auf der Grundlage des Abkommens 2009 zum DBA-US von der Bundesversammlung genehmigte Staatsvertrag dem Referendum zu unterstellen ist. Völkerrechtliche Verträge sind gemäss Art. 141 Abs. 1 lit. d Ziff. 3 BV u. a. dem fakultativen Referendum zu unterstellen, wenn sie *wichtige rechtsetzende Bestimmungen* enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Letzteres ist nicht der Fall; es ist jedoch zu untersuchen, ob der Vertrag wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthält.

Die Frage, ob DBA dem fakultativen Referendum zu unterstellen sind, war schon mehrmals Gegenstand ausführlicher Erörterung.¹¹⁹ Unbestritten ist, dass DBA rechtsetzende Bestimmungen enthalten. Nach neuerer Praxis werden sie nur dem fakultativen Referendum unterstellt, wenn sie neue Verpflichtungen beinhalten.¹²⁰ *Standardverträge*, für welche Referenzabkommen auszumachen sind, die bereits dem fakultativen Referendum unterlagen, werden nicht unterstellt.¹²¹ Davon liess sich auch der Bundesrat leiten, als er am 8.4.2009 zunächst beschloss, nur das erste der als Folge der Neuausrichtung der schweizerischen Amtshilfepolitik vom 13.3.2009 neu verhandelten DBA dem Referendum zu unterstellen.¹²² Für die vorliegende Fragestellung kann daraus indes wegen des in mehrfacher Hinsicht grundlegend anderen Vertragsinhalts wenig gewonnen werden.

Dass auch das Abkommen 2009 zum DBA-US generell-abstrakte Normen enthält, die rechtsetzender Natur¹²³ sind, dürfte erstellt sein. Betroffen von den Bestimmungen ist zwar nur eine recht überschaubare Anzahl von Individuen; der Adressatenkreis ist indes offen konzipiert,

119 Vgl. SÄGESSER, Beschluss des Bundesrates vom 8. April 2009, 654; DERS., Das fakultative Referendum bei völkerrechtlichen Verträgen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten; SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 107 ff.; WALDBURGER, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?

120 Botschaft DBA-ZA, 6601 f.

121 Vgl. SÄGESSER, Das fakultative Referendum bei völkerrechtlichen Verträgen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten, 7 ff.

122 NZZ 9.4.2009, 13. Nach einiger politischer Diskussion kam der Bundesrat auf seine Entscheidung zurück und schlägt nun vor, alle entsprechend geänderten DBA dem fakultativen Referendum zu unterstellen, vgl. NZZ 28.11.2009, 15, sowie Medienmitteilung des EFD vom 20.1.2010, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=31202, zuletzt aufgerufen am 29.3.2010.

123 Als rechtsetzend gelten nach Art. 22 Abs. 4 ParlG Bestimmungen, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

indem jeder von der Amtshilfe betroffen ist, welcher die aufgeführten Voraussetzungen erfüllt.¹²⁴ *Prima facie* erscheinen die Normen des Abkommens 2009 auch als wichtig – jedenfalls haben sie für die Betroffenen einschneidende Auswirkungen.

Was als *wichtige Bestimmungen* zu gelten hat, ist in der BV nicht näher umschrieben und deshalb durch Auslegung zu ermitteln. Es wird allgemein von einem Grundsatz der Parallelität zwischen fakultativem Gesetzes- und fakultativem Staatsvertragsreferendum ausgegangen.¹²⁵ Der Begriff der Wichtigkeit wird im Staatsvertragsrecht als gleichbedeutend verstanden wie jener in Art. 164 Abs. 1 BV. Wichtige rechtsetzende Bestimmungen eines Staatsvertrags bedürfen ebenso wie diejenigen von Bundesgesetzen grundsätzlich der gleichen demokratischen Legitimation. Immerhin steht dem Parlament bei der Beurteilung der Wichtigkeit ein gewisser staatspolitischer *Ermessensspielraum* zu; «es kann neben der rechtlichen oder wirtschaftlichen auch die politische Tragweite eines Abkommens und damit spezifisch staatsvertragliche Gesichtspunkte berücksichtigen.»¹²⁶

So erscheint die Wichtigkeit des Abkommens 2009 zum DBA-US im Hinblick auf den in personeller und zeitlicher Hinsicht äusserst *engen Gegenstand* nicht als zweifelsfrei ausgewiesen, auch wenn ein Erlass mit vergleichbarer Eingriffswirkung im innerstaatlichen Verhältnis durchaus dem Referendum zu unterstellen wäre. Es darf wohl insbesondere die *Dringlichkeit* der Angelegenheit mitbedacht werden, denn bei einer Unterstellung könnte der Vertrag gar nicht zeitgerecht erfüllt werden. Die Forderung nach einem Referendum würde demnach die *Handlungsfähigkeit des Parlaments* in dieser doch recht einmaligen Situation empfindlich beeinträchtigen. Aus diesen Gründen würde ich den Ausschluss des Referendums für vertretbar erachten.

6 Schlussbemerkung

Genehmigen oder nicht genehmigen? Der Leser mag enttäuscht sein, dass ich diese Kernfrage nicht beantwortet habe. Die Antwort auf diese Frage bedarf jedoch einer sorgfältigen und eingehenden Begründung, die sich mit dem rechtswissenschaftlichen Instrumentarium nicht

überzeugend herleiten lässt. Sie muss politisch untermauert werden, und dies ist nicht mein Metier. Es gilt, wie dargelegt, einer von zwei Grundentscheidungen unserer Verfassung Rechnung zu tragen. Wie der Entscheid auch immer ausfällt, er geht zu Lasten des anderen Grundwertes. Es bleibt zu hoffen, dass das Parlament diesen schwerwiegenden Entscheid in Würde fällen wird.

Literatur

- ARNOLD BRIAN J./MCINTYRE MICHAEL J., *International tax primer*, 2. A., Den Haag 2002
- AUBERT JEAN-FRANÇOIS, in: Jean-François Aubert/Pascal Mahon, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zürich et al. 2003
- AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, *Droit constitutionnel suisse*, Vol. I: L'Etat, 2. A., Bern 2006
- BAUMANN ROBERT, *Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung*, Zürich 2002
- BEHNISCH URS R., *Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinander-tal*, ASA 77 (2008/09), 737 ff.
- Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht, AJP 2005, 947 ff.
 - Neue Entwicklungen der Internationalen Amtshilfe im Bereich der Direkten Steuern – Durchbrechung des Bankgeheimnisses ohne substantielle Zugeständnisse des Auslandes, ST 2010, 65 ff.
 - Neuere Entwicklungen in der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht in der Schweiz*, FS Walter Ryser, Bern 2005, 289 ff.
 - Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller (Hrsg.), *Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe*, St.Gallen 2009, 249 ff.
- BIAGGINI GIOVANNI, *Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft*, Zürich 2007
- BYDLINSKI FRANZ, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, 2. A., Wien et al. 1991
- COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, *Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grund-*

124 Vgl. auch Art. 1 Abs. 5 Abkommen 2009 zum DBA-US.

125 Dazu SÄGESSER, *Das fakultative Referendum bei völkerrechtlichen Verträgen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten*, 3 ff.; vgl. auch SIMONEK, *Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht*, 107 ff.

126 SÄGESSER, *Das fakultative Referendum bei völkerrechtlichen Verträgen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten*, 5 f. mit Hinweisen.

- lagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, ASA 78 (2009/10), 349 ff.
- Der Grundsatzentscheid des Bundesverwaltungsgerichts zum UBS-Amtshilfeabkommen, Jusletter 8.3.2010
- COTTIER THOMAS/MAYA HERTIG, Das Völkerrecht in der neuen Bundesverfassung: Stellung und Auswirkungen, in: Ulrich Zimmerli (Hrsg.), Die neue Bundesverfassung. Konsequenzen für Praxis und Wissenschaft, Bern 2000
- DONATSCH ANDREAS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83 - 222, 2. A., Basel 2008
- EHRENZELLER BERNHARD, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. A., Zürich et al. 2008
- FREI WALTER/ROHNER TOBIAS, US-Amtshilfe in Steuer-sachen, ZStP 2009, 271 ff.
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/HARBEKE NILS, Steuer- und Konzernstandort Schweiz unter Druck – wie weiter?, zsis 2009 Monatsflash N 10
- GRÜNINGER HAROLD/KELLER ANDREAS H., Exchange of information in fiscal matters, ASA 65 (1996/1997), 127 ff.
- HAEFLIGER ARTHUR, Die Hierarchie von Verfassungsnormen und ihre Funktion beim Schutz der Menschenrechte. Landesbericht Schweiz, EuGRZ 1990, 474 ff.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., Zürich et al. 2008
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich et al. 2006
- HANGARTNER YVO, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. A., Zürich et al. 2008
- HANGARTNER YVO/KLEY ANDREAS, Die demokratischen Rechte in Bund und Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2000
- HESS ERIC, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, ASA 71 (2002/03), 125 ff.
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern et al. 1993, 47 ff.
- HOLENSTEIN DANIEL, Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, AJP 2005, 1045 ff.
- HONEGGER PETER/KOLB ANDREAS, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, ASA 77 (2008/09), 789 ff.
- HUFSCHEID DANIEL, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, ASA 72 (2003/04), 433 ff.
- KRAMER ERNST A., Juristische Methodenlehre, 3. A., Bern et al. 2010
- LANG MICHAEL, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., Wien 2002
- LARENZ KARL, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. A., Berlin et al. 1991
- LEUPOLD MICHAEL/KUSTER SUSANNE, Hintergrund und Zustandekommen des Abkommens über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG, ASA 78 (2009/10), 345 ff.
- LOCHER PETER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. Landesbericht Schweiz, CDFI LXXVIIIa (1993), 573 ff.
- Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori (Hrsg.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz, FS Walter Ryser, Bern 2005, 269 ff.
 - Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- MAHON PASCAL, in: Jean-François Aubert/Pascal Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich et al. 2003
- OBERSON XAVIER, La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux. «Un an après», FStR 2010, 94 ff.
- L'échange de renseignements sur la base de la nouvelle convention entre les Etats-Unis et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, RDAF 1998 II, 235 ff.
 - Précis de droit fiscal international, 3. A., Bern 2009
- OESTERHELT STEFAN, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter 12.10.2009

- OESTERHELT STEFAN/GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, 37 ff.
- PETERS ANNE/PAGOTTO ISABELLA, Das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht in der Schweiz, ius. full 2004, 54 ff.
- REICH MARKUS, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Zürich 1976
- Steuerrecht, Zürich 2009
- REICH MARKUS/BACHMANN STEFAN, Internationale Amts- und Rechtshilfe in Fiskalsachen, zsis 2003 Aufsatz N. 1, in: Michael Beusch/ISIS (Hrsg.), Steuerrecht 2006, Zürich et al. 2006, 5 ff.
- REICH MARKUS/UTTINGER LAURENCE, Praxisänderungen im Lichte der Rechtssicherheit und der Rechtsrichtigkeit, ZSR I 2010, 163 ff.
- RICHLI PAUL, Auswege aus der Rechtswidrigkeitsfalle in der Causa UBS, NZZ 27.1.2010, 14
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- SÄGESSER THOMAS, Beschluss des Bundesrates vom 8. April 2009, AJP 2009, 654 f.
- Das fakultative Referendum bei völkerrechtlichen Verträgen, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten, Jusletter 7.9.2009
 - Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz (RVOG), Bern 2007
- SIMONEK MADELEINE, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/05), 98 ff.
- THÜRER DANIEL, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. A., Zürich et al. 2008
- Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller, Verfassungsrecht der Schweiz/Droit constitutionnel suisse, Zürich 2001
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- WALDBURGER ROBERT, Aktuelle Entwicklung in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, SZW 2009, 481 ff.
- Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, FStR 2009, 91 ff.
 - Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, FStR 2009, 275 ff.
 - Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, FStR 2003, 295 ff.
 - Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, 51 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, ASA 76 (2007/2008), 633 ff.
- WINZELER CHRISTOPH, Rechtsentwicklungen um das Bankkundengeheimnis – Standortbestimmung 2009, AJP 2010, 158 ff.
- ZELLWEGER VALENTIN, Die demokratische Legitimation staatsvertraglichen Rechts, in: Thomas Cottier/Alberto Achermann/Daniel Wüger/Valentin Zellweger (Hrsg.), Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht. Beiträge zu Verhältnis und methodischer Angleichung von Völkerrecht und Bundesrecht, Bern 2001, 351 ff.

Berichte, Dokumente, Sammelwerke, Gutachten

Arbeitspapier Waldburger – Art. 26, Robert Waldburger, Arbeitspapier zur Frage, in welchen Fällen die Amtshilfe gemäss Art. 26 des DBA Schweiz-USA möglich ist, für US-Steuerpflichtige, welche bei einer CH-Bank Depots ohne US-Wertschriften und Konti unterhalten haben, ohne deren Erträge in der US-Steuererklärung zu deklarieren, 24.8./14.11.2009, zugänglich über www.bj.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0021.File.tmp/arbeitspapier-amtshilfe-d.pdf, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

Arbeitspapier Waldburger – Rechtsnatur, Robert Waldburger, Arbeitspapier zur Rechtsnatur des Vertrags zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten i. S. Amtshilfe UBS-Kunden vom 19.8.2009 («Staatsvertrag vom 19.8.09»), unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Bindungswirkung dieses Vertrags für das Bundesverwaltungsgericht bei dessen Prüfung von Schlussverfügungen der Eidg. Steuerverwaltung, 23.9./14./15.11.2009, zugänglich über www.ejpd.admin.ch/etc/medialib/

data/wirtschaft/fallubs.Par.0023.File.tmp/arbeitspapier-rechtsnatur-d.pdf, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

Bericht BG über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen, Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen, Bericht zu Händen des Chefs des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) (vom Oktober 2004), zugänglich unter www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHZLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2YUq2Z6gpJCdDYN6g2ym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

Bericht über die im Jahr 2008 abgeschlossenen internationalen Verträge (vom 6.5.2009), BBl 2008, 3685

Gesetzgebungsleitfaden, Bundesamt für Justiz (Hrsg.), Gesetzgebungsleitfaden. Leitfaden für die Ausarbeitung von Erlassen des Bundes, 3. A., Bern 2007

Gutachten Cottier/Matteotti, Thomas Cottier/René Matteotti, Die Amtshilfevereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009 (UBS-Abkommen). Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 31.10.2009, Rechtsgutachten erstattet dem Bundesamt für Justiz, zugänglich über www.bj.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0022.File.tmp/gutachten-grundlagen-d.pdf, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

Gutachten Vallender, Klaus A. Vallender, Gutachten zu Streitfragen betreffend Amtshilfe (Informationsaustausch) nach Art. 26 DBA-USA (vertraulich), Stand 4.11.2009, zugänglich über www.bj.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0020.File.tmp/gutachten-streitfragen-d.pdf, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

Komm. OECD-MA, OECD Committee on Fiscal Affairs, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, 7. A., Paris 2008, 43 ff., www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008), Condensed Version, 7. A., Paris 2008, 17 ff., www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf, letztmals aufgerufen am 29.3.2010

Rb, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Pestalozzi/Lachenal/Patry (Hrsg.), bearb. von Silvia Zimmermann unter Mitarbeit von Marion Vollenweider, Therwil (Nachtragssammlung)

Rechtsquellen

Abkommen 2009 zum DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (vom 19.8.2009), SR 0.672.933.612

Abkommen mit Österreich betr. Niederlassungsverhältnisse, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der österreichischen Bundesregierung betreffend zusätzliche Vereinbarungen über die Niederlassungsverhältnisse der beiderseitigen Staatsbürger (vom 14.9.1950), SR 0.142.111.631.1

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

ParlG, BG über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz) (vom 13.12.2002), SR 171.10

Protokoll 1996 zum DBA-US, Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Protokoll 2009 zum DBA-US, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 23.9.2009), BBl 2010, 247

PublG, BG über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt (Publikationsgesetz) (vom 18.6.2004), SR 170.512

RVOG, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz (vom 21.3.1997), SR 172.010

Vereinbarung 1996 zum DBA-US, Verständigungsvereinbarung zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Vereinbarung 2003 zum DBA-US, Einigung zwischen den USA und der Schweiz über die Anwendung der Bestimmung über die Amtshilfe (vom 24.1.2003), Rb I B h 69

Vertrag mit der österreichisch-ungarischen Monarchie zur Regelung der Niederlassungsverhältnisse, Vertrag zwischen der Schweiz und der österreichisch-ungarischen Monarchie zur Regelung der Niederlassungsverhältnisse, Befreiung vom Militärdienst und den Militärsteuern, gleichmässige Besteuerung der beiderseitigen Staatsangehörigen, gegenseitige unentgeltliche Verpflegung in Krankheits- und Unglücksfällen und gegenseitige kostenfreie Mitteilung von amtlichen Auszügen aus den Geburts-, Trauungs- und Sterberegistern (vom 7.12.1875), SR 0.142.111.631

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

Zusatzabkommen 2009 zum DBA-F, Zusatzabkommen zum Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 27.8.2009), BBl 2010, 1555 ff. – noch nicht ratifiziert

Materialien

Botschaft DBA-US, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 10.3.1997), BBl 1997 II, 1085 ff.

Botschaft DBA-ZA, Botschaft über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Südafrika (vom 5.9.2007), BBl 2007, 6589 ff.

Botschaft Protokoll DBA-US (vom 27.11.2009), Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 27.11.2009), BBl 2010, 235 ff.

Botschaft über eine neue Bundesverfassung (vom 20.11.1996), BBl 1997 I, 136 ff.

Botschaft zum Amtshilfeabkommen in Sachen UBS (vom 14.4.2010), Botschaft zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfege-such betreffend UBS AG sowie eines Änderungsprotokolls (vom 14.4.2010), BBl 2010, XXXX (nach der Drucklegung publiziert)

Praxisanweisungen

Technical Explanation des DBA-US, Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, Dept. of the Treasury, abrufbar unter www.irs.gov/pub/irs-trty/swistech.pdf, zuletzt aufgerufen am 29.3.2010

Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz

Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. Siegfried Mayr, Mailand



*Dr. Siegfried Mayr,
Steuerberater, Mailand
mayrmayr@tin.it*

Inhalt

1	Einleitung	133	5	Einige opportune Änderungen im Rahmen eines neuen DBA Italien-Schweiz	141
2	Allgemeines zur Aufteilung des Auslands in Länder auf der weissen Liste und Länder auf den schwarzen Listen	133	5.1	Dividendenbesteuerung im Quellenstaat	141
3	Massnahmen gegen Niedrigsteuerländer im italienischen Steuerrecht	135	5.2	Zinsbesteuerung	141
3.1	Nicht deklarierte Kapitalanlagen in Niedrigsteuerländern	135	5.3	Lizenzgebühren	141
3.2	Wohnsitzwechsel von Italien in Niedrigsteuerländer	136	5.4	Betriebstättenvorbehalt	141
3.3	Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regelung)	136		Dokumente	142
3.3.1	Wesentliche Merkmale	136		Rechtsquellen	142
3.3.2	Die Neuerungen durch das Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009	137		Erlasse und Praxisanweisungen	143
3.4	Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten und Aufwendungen bei wirtschaftlichen Beziehungen zu Niedrigsteuerländern	138			
3.5	Neues Überwachungssystem der wirtschaftlichen Beziehungen mit Niedrigsteuerländern	139			
3.6	Ausländische Dividenden	139			
3.7	Veräusserungsgewinne auf ausländischen Beteiligungen	140			
4	Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU	140			

1 Einleitung

Die regen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz – und umgekehrt – werden bereits seit vielen Jahren italienischerseits durch negative steuerliche Rahmenbedingungen belastet, die in dieser Tragweite gegenüber keinem anderen europäischen oder aussereuropäischen Handelspartner Italiens von dieser Bedeutung zu finden sind. Das gilt sowohl bei Direktinvestitionen in beiden Richtungen als auch bei rein kommerziellen Beziehungen zwischen der Schweiz und Italien.

Die negativen Folgen der verschiedenen steuerlichen Sonderregelungen gegenüber der Schweiz treffen in erster Linie den italienischen Investor, aber damit indirekt auch die Schweizer Wirtschaft. Die «Mutter» aller steuerlichen Probleme in den Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz wird von italienischer Seite in der sog. kleinen Auskunfts-klausel im derzeitigen Doppelbesteuerungsabkommen gesehen. Art. 27 des DBA-I (aus dem Jahr 1978) beschränkt nämlich den Informationsaustausch zwischen den Behörden lediglich auf Auskünfte, die «notwendig sind für eine richtige Durchführung dieses Abkommens». Der in der italienischen Abkommenspraxis geregelte Informationsaustausch bezieht sich hingegen auf Auskünfte, «die erforderlich sind, um dieses Abkommen *oder das innerstaatliche Recht* der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern (...) durchzuführen und die Steuerverkürzung zu verhindern».

Die aus italienischer Sicht unzureichende Auskunfts-klausel im derzeit gültigen DBA Italien-Schweiz war wohl einer der Hauptgründe dafür, dass seit den 90er-Jahren die Schweiz oder bestimmte in der Schweiz domizilierte Gesellschaften in die sog. schwarzen Listen (black lists) aufgenommen wurden, die einerseits für den in Italien ansässigen Steuerpflichtigen negative steuerliche Auswirkungen haben, andererseits aber auch den in diesen Ländern ansässigen Empfängern für gewisse Einkünfte aus italienischen Quellen gewisse Steuerbegünstigungen versagen.

Eine Neuordnung der steuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz erfordert daher im Interesse der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen beiden Ländern eine kritische Auseinandersetzung mit den derzeitigen steuerlichen Rahmenbedingungen, insbes. in den folgenden Bereichen:

- den Schwarze-Liste-Regelungen im italienischen Steuerrecht und deren Auswirkungen auf italienische Investitionen in der Schweiz;
- dem CH-EU-Zinsbesteuerungsabkommen (Art. 15 ZBstA) und dessen Auswirkungen auf schweizeri-

sche Investitionen in Italien (Quellenstaat von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren);

- dem Doppelbesteuerungsabkommen Italien-Schweiz und dessen erforderlicher Anpassung an die zwischenzeitlichen Entwicklungen.

2 Allgemeines zur Aufteilung des Auslands in Länder auf der weissen Liste und Länder auf den schwarzen Listen

Bis die mit Gesetz Nr. 244 vom 24.12.2007 eingeführte neue Regelung in Kraft tritt, gilt einstweilen noch die für die Zeit bis Ende 2007 vorgesehene Regelung, die die Länder der Welt wie folgt unterteilt:

1. Länder, die einen adäquaten steuerlichen Informationsaustausch gewährleisten. Die Liste dieser Länder wurde mit Dekret vom 4.9.1996 im Zusammenhang mit dem Gesetz Nr. 239 vom 1.4.1996 erstellt, welches die Steuerbefreiung der Zinsen auf Staatspapiere, Bankobligation und Obligationen von börsennotierten Gesellschaften vorsah, wenn die ausländischen Empfänger der Zinsen in den Ländern dieser *weissen Liste vom 4.9.1996* ansässig sind. Diese Liste wurde im Laufe der Zeit aktualisiert. Die Schweiz scheint in dieser Liste nicht auf, weshalb gegenüber der Schweiz die Quellensteuer von 12,5 % zur Anwendung kommt, weil auch das DBA Italien-Schweiz – im Unterschied zu anderen Abkommen – keine Steuerbefreiung für die Zinsen aus Staatsobligationen vorsieht. An diese Liste sind neben den Steuerbefreiungen für die genannten Zinsen auch andere Steuerbegünstigungen geknüpft (z. B. bei Beteiligungen an italienischen Investment-Fonds oder Immobilien-Fonds, bei Veräusserungsgewinnen auf nicht qualifizierten Beteiligungen an nicht börsennotierten italienischen Gesellschaften usw.). In Bezug auf diese letztere, im nationalen Recht verankerte Steuerbefreiung – die zwar die Schweiz ausschliesst – ist zu erwähnen, dass im Rahmen des DBA Italien-Schweiz trotzdem das selbe Resultat erreicht wird (über Art. 13 Abs. 3).
2. Die *schwarze Liste vom 4.5.1999*, in welcher die Länder angeführt werden (in dieser Liste scheint die gesamte Schweiz auf), gegenüber welchen – bei Wohnsitzverlegung eines in Italien ansässigen italienischen Staatsbürgers in diese Länder – die gesetzliche Vermutung gilt, dass der Steuerpflichtige weiterhin in Italien ansässig ist. Gegen diese Vermutung kann der Steuerpflichtige den Gegenbeweis erbringen (Umkehr der Beweislast), dass er tatsächlich im Ausland ansässig ist.

3. Die *schwarze Liste vom 21.11.2001*, in der die Länder oder gewisse Gesellschaften gewisser Länder angeführt sind, gegenüber denen für in Italien ansässige Gesellschafter die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regelung) zur Anwendung kommt. In dieser Liste scheint nicht die gesamte Schweiz auf, sondern nur gewisse Gesellschaften («Gesellschaften, die nicht den kantonalen und Gemeindesteuern unterliegen, wie Holding-, Hilfs- und Domicilgesellschaften»). (Die Bezeichnung dieser Gesellschaften ist bis heute beibehalten worden, während letztere inzwischen wohl als Verwaltungsgesellschaften bezeichnet werden). Den genannten Gesellschaften wird jedoch jede andere schweizerische Gesellschaft gleichgestellt, die aufgrund von Vereinbarungen mit einer Schweizer Steuerbehörde in den Genuss von vergleichbaren Steuerbegünstigungen kommt (auch in Form einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage). Diese Liste gilt vor allem für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung; aber sie gilt auch für andere Fälle, in denen der Gesetzgeber eine gewisse steuerlich günstige Regelung gegenüber in Italien ansässigen Steuerpflichtigen verneint, wenn die Einkünfte aus in dieser Liste genannten Ländern oder Gesellschaften in diesen Ländern stammen (z. B. Dividenden, Veräusserungsgewinne auf Beteiligungen).
4. Die *schwarze Liste vom 23.1.2002*, in der Länder oder gewisse Gesellschaften in diesen Ländern angeführt werden, im Verhältnis zu welchen Kosten und Aufwendungen eines italienischen Unternehmens nicht abzugsfähig sind, es sei denn, das italienische Unternehmen kann nachweisen (Umkehr der Beweislast), dass die ausländische Gesellschaft vorwiegend eine aktive gewerbliche Tätigkeit ausübt oder dass die Kosten und Aufwendungen einem tatsächlichen wirtschaftlichen Interesse des italienischen Unternehmens entsprechen. Diese Liste unterscheidet sich von jener vom 21.11.2001 nur dadurch, dass darin keine EU-Länder aufscheinen, weil die erwähnte Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten und Aufwendungen aus wirtschaftlichen Beziehungen mit Niedrigsteuerländern nicht gegenüber EU-Ländern gilt. Die Schweiz scheint in dieser Liste mit den selben Gesellschaften auf wie in der Liste vom 21.11.2001. Gegenüber Ländern mit Doppelbesteuerungsabkommen (wie mit der Schweiz) kann in dieser Bestimmung eine Verletzung des Diskriminierungsverbotes gesehen werden. Als Beweis dafür kann die ausdrückliche Regelung in einigen neuen von Italien abgeschlossenen Abkommen gesehen werden, mit der sich Italien trotz Diskriminierungsverbots die Anwendung dieser als Antimissbrauchsregelung definierten Bestimmung des nationalen Steuerrechts vorbehalten hat.

Mit Gesetz Nr. 244 vom 24.12.2007 wurde das System der Aufteilung der Welt in «gute» und «schlechte» Länder völlig geändert. Das Gesetz sieht vor, dass es in Zukunft nur mehr eine weisse Liste und keine schwarzen Listen mehr geben wird. Das bedeutet, dass die bisherigen Sonderregelungen gegenüber den derzeitigen Schwarze-Liste-Ländern gegenüber allen Ländern Anwendung finden werden, die nicht in der neuen weissen Liste aufscheinen. Als entscheidendes Kriterium für die Aufnahme in die neue weisse Liste gilt ein adäquater steuerlicher Informationsaustausch zwischen Italien und dem entsprechenden Land. Diese neue weisse Liste wird jedoch unterscheiden zwischen Ländern, die nur einen angemessenen Informationsaustausch gewährleisten (ohne Berücksichtigung der Höhe der Besteuerung in diesen Ländern) und solchen, die neben dem Informationsaustausch auch ein gewisses Besteuerungsniveau aufweisen (das nicht wesentlich unter dem italienischen Steuerniveau sein darf).

Gegenüber der 1. Kategorie von Ländern kommen gewisse Steuervergünstigungen bei gewissen Einkünften aus italienischen Quellen zur Anwendung (z. B. Steuerbefreiung der Zinsen aus Staatsobligationen, Einkünfte aus Immobilien-Fonds usw.). Wenn es daher um gewisse Steuerbegünstigungen in Italien zugunsten von Ausländern geht, genügt es, dass der Ausländer in einem Land ansässig ist, das einen Informationsaustausch mit Italien gewährleistet (unabhängig von der Höhe der Besteuerung im Land).

Die 2. Kategorie von Ländern in der neuen weissen Liste, bei der neben dem Informationsaustausch auch die Höhe der Besteuerung relevant ist, ist für die steuerliche Behandlung gewisser Einkünfte aus diesen Ländern für die in Italien ansässigen Empfänger von Bedeutung (z. B. «normale» Besteuerung der Dividenden und Veräusserungsgewinne auf Beteiligungen, Nicht-Anwendung der CFC-Regelung oder Nicht-Anwendung der Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Kosten und Aufwendungen aus wirtschaftlichen Beziehungen mit diesen Ländern).

Die mit Gesetz Nr. 244 vom 24.12.2007 eingeführte neue Regelung ist zwar redaktionell bereits in den Gesetzestext der direkten Steuern eingebaut worden. Sie findet jedoch zurzeit noch keine Anwendung, weil die neue weisse Liste noch nicht veröffentlicht wurde und die neuen Bestimmungen erst ab der Steuerperiode in Kraft treten, die jener folgt, in der das Ministerialdekret mit der neuen weissen Liste veröffentlicht wird. Bis dahin müsste daher entschieden werden, ob die Schweiz in die neue weisse Liste aufgenommen wird:

- entweder als Staat nur in die 1. Kategorie (was sicher möglich wäre, wenn im Rahmen eines neuen DBA

eine erweiterte Auskunftsklausel iSd Art. 26 OECD-MA vereinbart werden würde). Damit wären für die Zukunft zumindest die derzeitigen, negativen Auswirkungen auf die Besteuerung gewisser Einkünfte aus Italien eliminiert. Trotz einer eventuell ausreichenden Informationsaustausch-Klausel verbleibt jedoch das Problem, ob sie als Staat auch in die 2. Kategorie aufgenommen wird;

- oder ob die Aufnahme, wenn überhaupt, mit gewissen Ausnahmen erfolgt (z. B. in Bezug auf jene Gesellschaften, die zurzeit in der schwarzen Liste aufscheinen).

Da für die Länder der 2. Kategorie auch die Steuerbelastung eine Rolle spielt – und eine niedrigere Steuerbelastung im Rahmen der neuen CFC-Regelung zwar relevant ist, aber nur gemeinsam mit vorwiegenden passiven Einkünften –, ergibt sich die Hauptfrage, ob diese Gesellschaften bei einer eventuellen Aufnahme der Schweiz in die 2. Kategorie der Länder der neuen weissen Liste ausser vor bleiben oder nicht. Wenn ja, ergeben sich auch in Zukunft alle negativen Auswirkungen wie bei der derzeitigen Regelung (vor allem für den italienischen Investor, aber damit indirekt auch für die Schweizer Wirtschaft: Hinzurechnung der Gewinne der schweizerischen Gesellschaft beim italienischen Gesellschafter, volle Besteuerung der Dividenden und Veräusserungsgewinne auf Beteiligungen an diesen Gesellschaften bei Nicht-Anwendung der CFC-Regelung, Nachweispflicht des italienischen Unternehmens beim Einkauf von Gütern und Dienstleistungen von diesen Gesellschaften usw.). In Wirklichkeit sieht das Gesetz Nr. 244 vom 24.12.2007 bereits eine Übergangsregelung für 5 Jahre nach Veröffentlichung der neuen weissen Liste vor. Darin wird ausdrücklich erwähnt – in der Annahme, dass bis zur Veröffentlichung der Liste das Thema «Schweiz» noch nicht gelöst werden kann –, dass die Schweiz gleichbehandelt wird wie die Länder in der weissen Liste, jedoch mit Ausnahme der Gesellschaften, die in der schwarzen Liste vom 21.11.2001 angeführt werden. Deshalb wäre es opportun, dass eine Regelung mit der Schweiz bereits vor der Veröffentlichung der neuen weissen Liste herbeigeführt wird.

3 Massnahmen gegen Niedrigsteuerländer im italienischen Steuerrecht

Im Folgenden werden die wichtigsten Massnahmen im italienischen Steuerrecht gegen Niedrigsteuerländer beschrieben, d. h. gegenüber Ländern, die im Rahmen der derzeit noch geltenden Regelung (bis das Gesetz Nr. 244 vom 24.12.2007 in Kraft tritt) in den verschiedenen

schwarzen Listen aufscheinen (worin auch die Schweiz als Staat oder einzelne Gesellschaften der Schweiz aufscheinen). Diese Massnahmen wirken sich zum Grossteil auf die Besteuerung der in Italien ansässigen Steuerpflichtigen mit wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz und damit indirekt auch auf die Schweizer Wirtschaft aus.

3.1 Nicht deklarierte Kapitalanlagen in Niedrigsteuerländern

Mit Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009 wurde bei nicht deklarierten Kapitalanlagen (Investitionen und Finanzanlagen) in Niedrigsteuerländern (wenn der Fiskus davon Kenntnis bekommt) folgende Regelung neu eingeführt: Es wird – nur steuerlich, nicht steuerstrafrechtlich – unterstellt, dass das Kapital aus nicht erklärten Einkünften stamme, weshalb nicht nur die Einkünfte aus diesem Kapital besteuert werden, sondern auch das Kapital selbst als Einkunft besteuert wird. Der Steuerpflichtige kann den Gegenbeweis erbringen, dass das Kapital nicht aus hinterzogenen Einkünften gebildet wurde. Gleichzeitig wurden die Geldbussen verdoppelt (bis über 400 % der Steuer), die ausser der Steuer selbst zu entrichten sind.

Dazu kommen noch die Strafen wegen Nichterklärung der im Ausland gehaltenen Kapitalien und Anlagen im Formular RW der Steuererklärung (Strafen von 10 - 50 % der nicht erklärten Beträge bzw. sogar Konfiskation von Wirtschaftsgütern im selben Wert). Mit Gesetz Nr. 194 vom 30.12.2009 sind auch die Veranlagungsfristen für Steuern und Strafen bei Nicht-Erklärung dieser ausländischen Vermögenswerte verdoppelt worden, d. h. von 4 auf 8 Jahre bzw. von 5 auf 10 Jahre (wenn überhaupt keine Steuererklärung abgegeben wurde). In subjektiver Hinsicht finden diese neuen Bestimmungen – die als Druckmittel zu sehen sind, die noch bestehenden illegalen Situationen im Rahmen der Verlängerung des sog. scudo fiscale bis zum 30.4.2010 zu bereinigen – auf alle jene Steuerinländer Anwendung, die der Meldepflicht iSd sog. monitoraggio fiscale unterliegen. Darunter versteht man das steuerliche Überwachungsverfahren, nach welchem die Bestände von Kapitalanlagen im Ausland zum Jahresende und die Transfers im Laufe des Jahres in einem separaten Vordruck (RW) der Steuererklärung angeführt werden müssen. Dieser Pflicht unterliegen nur natürliche Personen (auch Unternehmer), kein Gewerbe betreibende Körperschaften (einschliesslich der nicht gewerbetreibenden Trusts), einfache Gesellschaften und Freiberufler-Sozietäten. In objektiver Hinsicht gilt diese Regelung für alle Investitionen und Finanzanlagen in Niedrigsteuerländern iSd schwarzen Listen vom 4.5.1999 und 21.11.2001. Nachdem in der Liste vom 4.5.1999 die Schweiz insgesamt als Niedrigsteuerland aufscheint, gilt diese neue Regelung bei Kapitalanlagen in der gesamten

Schweiz (auch von Schweizer Staatsbürgern, die in Italien steuerlich ansässig sind).

3.2 Wohnsitzwechsel von Italien in Niedrigsteuerländer

Diese im Art. 2 Abs. 2 des TUIR (Einheitstext der direkten Steuern) verankerte Regelung (mit Gesetz Nr. 448 vom 23.12.1998 eingeführt) gilt nur für natürliche Personen (italienische Staatsbürger), die in Italien steuerlich ansässig sind und ihren Wohnsitz in ein Niedrigsteuerland verlegen. In der für diesen Zweck veröffentlichten Liste der Niedrigsteuerländer (schwarze Liste vom 4.5.1999) scheint die gesamte Schweiz auf, weshalb diese Regelung bei einem Wegzug aus Italien nach jedem beliebigen Ort in der Schweiz zur Anwendung kommt. Die Regelung besteht darin, dass die Person trotz Austragung aus dem Einwohnermelderegister in Italien als steuerlich ansässig gilt, mit allen Folgen, die sich aus der unbeschränkten Steuerpflicht ergeben. Die Person verliert erst dann den Status als unbeschränkt Steuerpflichtiger, wenn sie nachweist, dass sie tatsächlich den Wohnsitz in Italien aufgegeben und einen Wohnsitz in der Schweiz begründet hat. Eine Lösung dieses Problems könnte sich jedoch im Rahmen des DBA Italien-Schweiz (wenn die Person nach ihrer Wohnsitznahme in der Schweiz abkommensberechtigt ist) ergeben, und zwar über die tie-breaker-Regeln des Art. 4 DBA-I.

3.3 Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regelung)

3.3.1 Wesentliche Merkmale

Ohne auf Details dieser Regelung einzugehen, sollen hier die wesentlichen Merkmale dieser Besteuerung beschrieben werden, die 2002 in Italien eingeführt wurde und in den Art. 167 und 168 des TUIR geregelt ist. ISd Art. 167 werden dem italienischen Gesellschafter (jeder Rechtsform) die Gewinne/Verluste einer in einem Niedrigsteuerland oder -Territorium ansässigen oder domizilierten Gesellschaft direkt zugerechnet, wenn er allein oder gemeinsam mit nahestehenden Personen eine Kontrollbeteiligung (mehr als 50 %) an dieser Gesellschaft hält. Ab 2006 gilt die Hinzurechnung bereits bei einer Beteiligung ab 20 % (Art. 168). Die unmittelbare Zurechnung gilt auch für den Gewinn/Verlust einer Betriebsstätte im Niedrigsteuerland, die von einer Gesellschaft in einem Nicht-Niedrigsteuerland gehalten wird und wenn der in Italien ansässige Steuerpflichtige eine Kontrollbeteiligung an dieser Gesellschaft hält. Als Niedrigsteuerländer oder -Territorien gelten die in der schwarzen Liste vom 21.11.2001 aufgeführten Länder, worunter die Schweiz (wie in Abschn. 2 Ziff. 3 erwähnt) mit 3 Gesellschaftstypen (Holdings, Hilfs- und Domizilgesellschaft-

ten) und mit allen anderen Gesellschaften aufscheint, die in den Genuss von analogen Steuerbefreiungen von der kantonalen und kommunalen Steuer kommen. Dasselbe gilt auch z. B. für eine schweizerische Betriebsstätte einer Luxemburger Gesellschaft, die von einem in Italien ansässigen Steuerpflichtigen beherrscht wird. Das italienische Finanzministerium hat bereits in einem ersten Erlass erklärt, dass die CFC-Regelung mit den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar sei. Dass in den von Italien abgeschlossenen Abkommen (auch neueren als jenes mit der Schweiz) keine ausdrückliche Regelung für die Anwendbarkeit der CFC-Regelung enthalten ist, mag damit zusammenhängen, dass diese Regelungen vom Kommentar zum OECD-Musterabkommen als mit dem Abkommen vereinbar angesehen werden.

Durch die Hinzurechnung beim italienischen Gesellschafter wird die eventuell günstige Besteuerung auf der Ebene der Schweizer Gesellschaft oder Betriebsstätte neutralisiert, weil der zugerechnete Gewinn nach italienischen Vorschriften ermittelt und besteuert wird (er wird getrennt besteuert, und zwar in Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes der Steuerperiode für den übrigen Gewinn, jedoch mindestens in Höhe von 27 % [wenn kein stpfl. Gewinn, z. B. wegen eines laufenden Verlusts oder eines Verlustvortrags, gegeben ist]). Der Gewinn der Schweizer Gesellschaft darf daher nicht mit den Verlusten des italienischen Gesellschafters verrechnet werden. Dasselbe gilt für einen Verlust der Schweizer Gesellschaft, der zwar vorgetragen werden kann, aber nur mit den zugerechneten Gewinnen aus der selben Gesellschaft innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren verrechnet werden kann. An die auf dem zugerechneten Gewinn berechnete italienische Steuer (mind. 27 %) kann die von der Schweizer Gesellschaft bezahlte Steuer bis zur Höhe der italienischen Steuer angerechnet werden. An den verbleibenden Betrag der italienischen Steuer kann auch die in der Schweiz bei der tatsächlichen Gewinnausschüttung einbehaltene Quellensteuer auf Dividenden angerechnet werden. Wenn daher die Schweiz bei der Ausschüttung eines Gewinns, der auf der Ebene der Gesellschaft nur z. B. mit 10 % besteuert wurde, den Null-Steuersatz anwendet (auf der Basis des Art. 15 Abs. 1 ZBstA), so geht die Freistellung in der Schweiz nicht zugunsten des italienischen Steuerpflichtigen, sondern zugunsten des italienischen Fiskus.

Während die Qualifikation des Landes (oder einer bestimmten Gesellschaft eines Landes) als Niedrigsteuerland bereits durch das Aufscheinen in der schwarzen Liste gegeben ist und damit automatisch die Hinzurechnungsbesteuerung zur Folge hat, sieht Art. 167 TUIR jedoch die Möglichkeit vor, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnungsbesteuerung stellen kann. Für diesen Antrag sind laut Art. 167

Abs. 5 jedoch folgende Voraussetzungen erforderlich (alternativ):

- die ausländische Gesellschaft übt vorwiegend eine effektive gewerbliche Tätigkeit, mit einer adäquaten organisatorischen Struktur, im Sitzstaat oder -Territorium aus; oder
- mit dieser Beteiligung wird nicht der Zweck verfolgt, die Einkünfte in einem Staat mit niedriger Besteuerung anfallen zu lassen. Das trifft zu, wenn die ausländische Gesellschaft mind. 75 % der Einkünfte aus anderen (nicht in einer schwarzen Liste verzeichneten) Staaten bezieht und dort zur Gänze der ordentlichen Besteuerung unterliegt. Bei einer Betriebsstätte in einem Niedrigsteuerland (gehalten von einer Gesellschaft in einem nicht in einer schwarzen Liste verzeichneten Land) ist diese Voraussetzung gegeben, wenn der Gewinn der Betriebsstätte im Land der Muttergesellschaft zur Gänze ordentlich besteuert wird.

Bei in der Schweiz angesiedelten Gesellschaften (mit den vorhin erwähnten Steuerbegünstigungen) oder Betriebsstätten konnte daher, bei einer positiven Antwort des Ministeriums auf den Antrag auf Freistellung (interpel-lo), die Hinzurechnung beim italienischen Anteilseigner vermieden werden, wenn der Nachweis erbracht wurde, dass die schweizerische Gesellschaft in der Schweiz vorwiegend eine gewerbliche Tätigkeit, mit einer adäquaten personellen und materiellen Struktur, ausübt. Dasselbe galt dann auch für Zwecke der Abzugsfähigkeit der Kosten und Aufwendungen bei einem italienischen Unternehmen, das Güter und Dienstleistungen von der schweizerischen Gesellschaft einkauft.

Im Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008 (als Antwort des Ministeriums auf einen Antrag eines Steuerpflichtigen auf Freistellung von der Hinzurechnung des Gewinns einer Schweizer Gesellschaft) hat das Finanzministerium jedoch eine neue Interpretation des Begriffs der gewerblichen Tätigkeit «im Staat» der CFC-Gesellschaft vertreten. Bereits bei der Einführung der CFC-Regelung gab es einen ersten Entwurf des Gesetzes, der – in Bezug auf die Voraussetzung für die Freistellung – von einer gewerblichen Tätigkeit «im Markt» des Staates der CFC-Gesellschaft sprach. Beim definitiven Gesetzestext wurde diese Präzisierung jedoch fallen gelassen und die Voraussetzung wie folgt formuliert: gewerbliche Tätigkeit «im Staat» der CFC-Gesellschaft. Im erwähnten Erlass Nr. 427/E wurde jedoch wieder – im Interpretationsweg – der Begriff des «lokalen Marktes» eingeführt. Laut Erlass genügt es daher nicht, dass die CFC-Gesellschaft eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit in der Schweiz ausübt (mit einer entsprechenden Struktur), sondern die Tätigkeit muss im lokalen Markt (der Schweiz) ausgeübt werden. Eine schweizerische Gesellschaft, die (aus

schweizerischer Sicht) vorwiegend ausländische Märkte bedient, kann nicht als «am wirtschaftlichen Leben des Staates teilnehmend» angesehen werden. Im Erlass wurde daher die gewerbliche Tätigkeit der schweizerischen Gesellschaft nur dann als Erfüllung der Voraussetzung für die Freistellung von der Hinzurechnung anerkannt, wenn sich diese Tätigkeit am Schweizer Absatzmarkt abspielt. Dem Antrag wurde nicht stattgegeben, weil es sich um eine schweizerische Handelsgesellschaft für ausländische Absatzmärkte handelte. Diese Interpretation war mit dem Gesetzestext kaum vereinbar, weshalb dann später (mit Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009, s. unten) das Gesetz im Sinne dieser Interpretation geändert wurde.

3.3.2 Die Neuerungen durch das Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009

Dieses Gesetz (erst seit dem 1.1.2010 in Kraft) enthält einerseits eine Verschärfung der bisherigen CFC-Regelung gegenüber Niedrigsteuerländern und andererseits, unter gewissen Voraussetzungen, eine Erweiterung der Hinzurechnungsbesteuerung auf Kontrollbeteiligungen an Gesellschaften, die auch in nicht in der schwarzen Liste vom 21.11.2001 verzeichneten Ländern ansässig sind (praktisch in der ganzen Welt).

Die Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber Ländern auf der schwarzen Liste (die Liste ist noch dieselbe, weshalb die neue Regelung auch gegenüber den vorhin erwähnten Schweizer Gesellschaften Anwendung findet) besteht im Folgenden:

- Um in den Genuss der Freistellung von der Hinzurechnung (immer auf Antrag) zu kommen, genügt es nicht mehr, dass die ausländische Gesellschaft eine effektive gewerbliche Tätigkeit, mit einer angemessenen Struktur, im Sitzstaat der Gesellschaft ausübt, sondern sie muss die Tätigkeit im Markt des Sitzstaates ausüben. Eine Gesellschaft, die vorwiegend ausländische Märkte beliefert, erfüllt daher diese Bedingung nicht. Was genau unter dem Begriff «lokaler Markt» (des Sitzstaates) zu verstehen ist, muss noch geklärt werden (und wird wahrscheinlich in einem bereits angekündigten Erlass geklärt). Die wichtigsten Unternehmensverbände (Industrieverband, Verband der Banken und Verband der Versicherungen) haben im Hinblick auf den zu erwartenden Erlass des Finanzministeriums in einer gemeinsamen Stellungnahme die These vertreten, dass diese neue Vorschrift nicht bedeuten könne, dass die Gesellschaft die Einkünfte oder Umsätze auf dem lokalen Markt des Sitzstaates erzielen muss, sondern dass sie nur den Zweck einer Betonung der wirtschaftlichen Präsenz und der Integration der Gesellschaft in der wirtschaftlichen Realität des Sitzstaates habe (durch entsprechende personelle und materielle Strukt-

ren). Sollte das Ministerium hingegen die andere These vertreten (wie sie dem Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008 zu entnehmen ist), dann würden darunter alle in der schwarzen Liste aufscheinenden Schweizer Gesellschaften fallen, die von der Schweiz aus nur eine klassische Handels-Tätigkeit ausüben (Einkauf im Ausland und Verkauf ins Ausland, aus schweizerischer Sicht). Bei Banken und Versicherungen wird der Begriff «im Markt des Sitzstaates» vom Gesetz selbst definiert, indem es bestimmt, dass diese Voraussetzung nur dann gegeben ist, wenn der Grossteil der Mittelherkunft und der Mittelverwendung sowie der Umsatzerlöse im Sitzstaat der Gesellschaft generiert werden. Auch diese Begriffe bedürfen einer genauen Erläuterung.

- Ein Antrag auf Freistellung von der Hinzurechnung ist in jedem Fall ausgeschlossen, wenn die Gesellschaft vorwiegend (mehr als 50 %) passive Einkünfte hat, d. h. Einkünfte aus der Verwaltung sowie dem Halten von Wertpapieren, Beteiligungen, Forderungen oder anderen Finanzinstrumenten oder aus Investitionen in solche Vermögensgegenstände, aus dem Verkauf oder aus der Nutzungsüberlassung von immateriellen Rechten sowie aus Dienstleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen, einschliesslich der Finanzdienstleistungen. In diesem Fall wird der Gewinn dem italienischen Gesellschafter zugerechnet, ohne Möglichkeit auf einen Antrag zur Freistellung.

Das Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009 enthält eine weitere Neuerung: Während bisher die Hinzurechnungsbesteuerung nur bei Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in Niedrigsteuerländern galt, wird sie ab 2010 auch auf Kontrollbeteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in allen anderen Ländern der Welt ausgedehnt, jedoch nur unter den folgenden 2 Voraussetzungen:

- wenn die tatsächliche Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft niedriger ist als 50 % der Steuerbelastung in Italien, wenn diese Gesellschaft in Italien ansässig wäre; und
- wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft zu mehr als 50 % passiver Natur sind, d. h. Einkünfte aus der Verwaltung sowie dem Halten von Wertpapieren, Beteiligungen, Forderungen oder anderen Finanzinstrumenten oder aus Investitionen in solche Vermögensgegenstände, aus dem Verkauf oder aus der Nutzungsüberlassung von immateriellen Rechten sowie aus Dienstleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen, einschliesslich der Finanzdienstleistungen.

Die Berechnung der oben genannten Grössen muss für jede Steuerperiode angestellt werden, wodurch sich die

Anwendung dieser Regelung besonders kompliziert gestalten kann.

Unter diese Regelung fallen daher die Kontrollbeteiligungen an allen Schweizer Gesellschaften, die nicht in der schwarzen Liste aufscheinen, wenn die beiden Voraussetzungen gegeben sind.

3.4 Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten und Aufwendungen bei wirtschaftlichen Beziehungen zu Niedrigsteuerländern

Diese, jetzt im Art. 110 Abs. 10 - 12 des TUIR verankerte, Regelung ist eine der ältesten Massnahmen gegen ausländische Steuerparadiese. Sie geht nämlich auf ein Gesetz von 1991 zurück (Gesetz Nr. 413 vom 30.12.1991) und ist dann im Laufe der Zeit verschärft worden. Bis zum Jahr 2002 galt die Regelung nur bei Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, d. h. zwischen einem italienischen Unternehmen und einer kontrollierten oder kontrollierenden Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland. Durch das Gesetz Nr. 342 vom 21.11.2000 (mit dem die CFC-Regelung eingeführt wurde) hat auch das Gesetz Nr. 413 vom 30.12.1991 eine Änderung erfahren, indem die Regelung auf Beziehungen mit allen Gesellschaften in Niedrigsteuerländern ausgedehnt wurde, also unabhängig von einer Beteiligung. Für diesen Zweck gelten die in der Liste vom 23.1.2002 aufscheinenden Länder als Niedrigsteuerländer. Diese Liste unterscheidet sich von jener vom 21.11.2001 (für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung) nur dadurch, dass darin keine EU-Länder aufscheinen, weil das Gesetz die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten und Aufwendungen auf Beziehungen mit Gesellschaften mit Sitz ausserhalb der EU beschränkt.

Auch die Schweiz erscheint in dieser Liste, und zwar mit den gleichen Gesellschaftstypen wie in der Liste vom 21.11.2001. Kosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit kommerziellen Beziehungen jeder Art sind beim italienischen Unternehmen nicht abzugsfähig, es sei denn (Umkehr der Beweislast), das italienische Unternehmen erbringe den Nachweis, dass die ausländische Gesellschaft eine effektive gewerbliche Tätigkeit ausübt oder dass die Kosten und Aufwendungen einem tatsächlichen wirtschaftlichen Interesse des italienischen Unternehmens entsprechen. Diese Kosten und Aufwendungen müssen in der Steuererklärung des italienischen Unternehmens getrennt ausgewiesen werden. Bis 2006 war diese Angabe eine grundsätzliche Bedingung für die Abzugsfähigkeit, d. h., bei Nichtangabe waren die Kosten und Aufwendungen trotz Nachweises des Vorliegens der anderen Voraussetzungen nicht abzugsfähig. Erst nach einer Gesetzesänderung im Jahr 2006 (Ges. Nr. 296 vom

27.12.2006) wird diese Unterlassung «nur» mehr mit einer Geldbusse von 10 % der nicht angeführten Kosten und Aufwendungen geahndet. In Bezug auf die Voraussetzung der «tatsächlichen gewerblichen Tätigkeit» der ausländischen Gesellschaft hat das Finanzministerium im Erlass Nr. 100/E vom 8.4.2009 auch für diesen Fall die neue Interpretation vertreten (wie im Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008 in Bezug auf die CFC-Regelung), die dann erst im Gesetz Nr. 78 vom 1.7.2009 kodifiziert wurde (gewerbliche Tätigkeit *im Markt* des Sitzstaates der Gesellschaft). Da dieser neue Begriff auch in diesem Fall Anwendung findet, kann sich eine gewisse Interpretation des Begriffs «lokaler Markt» – wie oben geschildert – in der Tat äusserst negativ auf die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen italienischen Unternehmen und den in der schwarzen Liste vom 23.1.2002 aufgeführten Schweizer Gesellschaften auswirken (wenn diese nur für ausländische Märkte tätig sind). Da mit der Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, kann in dieser einschränkenden Regelung jedoch ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot iSd Art. 24 DBA gesehen werden.

Die alternative Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit – Nachweis eines tatsächlichen wirtschaftlichen Interesses für das italienische Unternehmen – ist nicht im Sinne eines allgemeinen Interesses zu interpretieren, sondern dieser Begriff impliziert eine Vergleichsanalyse (Preis, Qualität, Verkaufsbedingungen) mit anderen ausländischen Lieferanten gleicher oder ähnlicher Produkte in Bezug auf die von der Gesellschaft im Niedrigsteuerland gekauften Produkte oder Leistungen.

3.5 Neues Überwachungssystem der wirtschaftlichen Beziehungen mit Niedrigsteuerländern

Mit Gesetz Nr. 40 vom 25.3.2010 wurde u. a. das Überwachungssystem der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Italien und den Niedrigsteuerländern weiter «perfektioniert»: Italienische Unternehmen, aber auch Freiberufler (das Gesetz spricht von MWST-Subjekten), müssen der Finanzverwaltung auf elektronischem Weg alle Lieferungen und Leistungen an ausländische Unternehmen mit Sitz in einem Niedrigsteuerland bzw. die von solchen Unternehmen erhaltenen Lieferungen und Leistungen mitteilen. Die Modalitäten dieser elektronischen Meldungen müssen noch durch eine Ministerialverordnung festgelegt werden. Obwohl das Gesetz für die Identifizierung der Steuerparadiese sowohl auf die Liste vom 4.5.1999 als auch auf die Liste vom 21.11.2001 Bezug nimmt, soll die angekündigte Ministerialverordnung die Niedrigsteuerländer auch für diesen Zweck genauer bestimmen. Dann wird sich zeigen, ob darin die gesamte Schweiz oder «nur» die drei Gesellschaftstypen der Liste

vom 21.11.2001 aufscheinen. Auf alle Fälle handelt es sich erneut um einen enormen bürokratischen Aufwand für italienische Unternehmen.

3.6 Ausländische Dividenden

Die am 1.1.2004 eingeführte neue Besteuerungsregelung für Dividenden aus dem Ausland auf der Ebene der in Italien ansässigen Empfänger gilt nicht für Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Niedrigsteuerland im Sinne der schwarzen Liste vom 21.11.2001 ausgeschüttet werden.

Für in Italien ansässige Dividendenempfänger ist die normale Besteuerung der ausländischen Dividenden identisch mit jener der inländischen Dividenden: Wenn der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist, sind nur 5 % der Dividenden steuerpflichtig (und 95 % steuerfrei); wenn der Empfänger eine natürliche Person mit Unternehmerstatus ist, sind 49,72 % der Dividenden steuerpflichtig (und 50,28 % steuerfrei); wenn eine natürliche Person die Beteiligung im Privatvermögen hält, sind die Dividenden bei einer Beteiligung von mehr als 20 % ebenfalls zu 49,72 % steuerpflichtig, während sie bei einer Beteiligung bis zu 20 % einer definitiven Ersatzsteuer (Abgeltungssteuer) von 12,5 % unterliegen.

Diese Regelung gilt jedoch nicht, wenn die ausländischen Dividenden von einer Gesellschaft ausgeschüttet werden, die in einem Niedrigsteuerland ansässig ist. Wenn aufgrund der Höhe der Beteiligung die CFC-Regelung (Hinzurechnung des Gewinns der CFC) zur Anwendung kommt, sind die Dividenden bis zur Höhe des zugerechneten Gewinns nicht mehr steuerpflichtig. Wenn hingegen die Hinzurechnung nicht greift (weil die Beteiligungsschwelle für die CFC-Regelung nicht erreicht wird), dann unterliegt der gesamte Betrag der Dividenden der vollen Besteuerung in Italien (Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer).

Eine Ausnahme kann nur über ein *ruling* erreicht werden, welches anerkennt, dass die Struktur nicht den Zweck einer Gewinnverlagerung in ein Niedrigsteuerland hat. Aber auch wenn die Hinzurechnung über ein *ruling* aufgrund einer gewerblichen Tätigkeit vermieden werden kann, werden die Dividenden voll besteuert.

Diese Regelung gilt auch für Dividenden aus einer indirekten Beteiligung an einer Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland über eine Gesellschaft in einem Land mit normaler Besteuerung, wenn sich eine indirekte Beteiligung an der Gesellschaft im Niedrigsteuerland von weniger als 20 % ergibt (ab 20 % erfolgt bereits die direkte Hinzurechnung des Gewinns gemäss Art. 168 TUIR).

Bezogen auf Schweizer Gesellschaften, die in der schwarzen Liste vom 21.11.2001 erscheinen, bedeutet

die CFC-Regelung – gemeinsam mit der Regelung über die Dividenden – daher für den italienischen Gesellschafter Folgendes:

- bei *direkter* Beteiligung an der schweizerischen Gesellschaft:
 - unter 20 %: Der Gewinn wird nicht direkt zugerechnet, aber die ausgeschütteten Dividenden unterliegen der vollen Besteuerung in Italien.
 - ab 20 %: Der Gewinn wird dem italienischen Gesellschafter direkt zugerechnet; die ausgeschütteten Dividenden werden bis zur Höhe des zugerechneten Gewinns nicht besteuert.
- bei *indirekter* Beteiligung an der schweizerischen Gesellschaft (z. B. über eine 100 %ige Tochtergesellschaft in Luxemburg):
 - unter 20 %: Keine Zurechnung des Gewinns; wenn jedoch die schweizerische Gesellschaft Dividenden an die luxemburgische Gesellschaft ausschüttet und diese dann Dividenden an den italienischen Gesellschafter ausschüttet, werden die von der schweizerischen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden in Italien voll besteuert. Es kann jedoch ein Antrag auf Gewährung der normalen Besteuerung gestellt werden.
 - ab 20 %: Der Gewinn der schweizerischen Gesellschaft wird direkt den italienischen Gesellschaftern der luxemburgischen Gesellschaft zugerechnet (allerdings wird der zuzurechnende Gewinn unterschiedlich berechnet, je nachdem, ob es sich um eine Beteiligung von 20 % - 50 % handelt oder um eine Beteiligung von über 50 %). Die von der schweizerischen Gesellschaft an die luxemburgische Gesellschaft und von dieser an den italienischen Gesellschafter ausgeschütteten Dividenden sind dann in Italien nicht mehr steuerpflichtig.

3.7 Veräusserungsgewinne auf ausländischen Beteiligungen

Die Besteuerung von Veräusserungsgewinnen ist identisch mit der Besteuerung von Dividenden, auch wenn es sich um ausländische Beteiligungen handelt. Für die Freistellung von 95 % oder 50.28 % müssen jedoch gewisse Voraussetzungen gegeben sein (z. B. Mindesthaltedauer von 1 Jahr). Auch bei Erfüllung dieser Voraussetzungen wird diese normale steuerliche Behandlung der Veräusserungsgewinne verweigert, wenn sich die Beteiligung auf eine Gesellschaft mit Sitz in einem Niedrigsteuerland bezieht (in Bezug auf die Schweiz: Veräusserungsgewinne auf Beteiligungen an den in der schwarzen Liste vom 21.11.2001 angeführten Gesellschaften).

Der Veräusserungsgewinn unterliegt dann in voller Höhe der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer. Der

Steuerpflichtige kann einen Antrag auf Gewährung der normalen Besteuerung stellen; einem solchen Antrag wird nur dann stattgegeben, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Ansiedlung im Niedrigsteuerland nicht den Zweck einer Gewinnverlagerung ins Ausland hatte.

4 Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU

Die in Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA vorgesehenen Steuerbefreiungen an der Quelle für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Verhältnis italienische Tochtergesellschaft/schweizerische Muttergesellschaft stellen eine wichtige steuerliche Entlastung in den wirtschaftlichen Beziehungen zwischen beiden Ländern dar (gerade für Dividenden, für die im DBA eine hohe Quellensteuer – 15 % – vorgesehen ist).

Während die Schweizer Verwaltung bereits kurz vor und nach Inkrafttreten dieses Abkommens am 1.7.2005 ausführliche Anweisungen zur neuen Regelung veröffentlichte (WL EU-Zinsbesteuerung [24.6.2005]) und WL EU-Dividendenzahlungen [15.7.2005]), fehlt es bisher an einer ausführlichen Erläuterung dazu von Seiten der italienischen Finanzverwaltung. Die damit verbundene Unsicherheit für die italienischen Steuersubstituten (d. h. für die italienischen Gesellschaften, die zum Einbehalt und zur Abführung der Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren verpflichtet sind) wurde nach dem Erlass Nr. 93/E der italienischen Finanzverwaltung (vom 10.5.2007) noch vergrößert. Es handelt sich dabei um die erste – jedoch auf ein einziges Thema beschränkte – Stellungnahme zum Abkommen aus italienischer Sicht, und zwar zur Anwendung des Art. 15 Abs. 1 ZBstA (Freistellung von der Quellensteuer auf Dividenden) im Zusammenhang mit der Bedingung, dass «beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen» sowie im Zusammenhang mit der Klausel «unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch».

Bei der Aussage im genannten Erlass hat sich das italienische Finanzministerium auf die Entscheidung der Europäischen Kommission vom 13.2.2007 berufen, um zum Schluss zu kommen, dass Italien die Null-Quellensteuer nicht gewährt, wenn die Schweizer Muttergesellschaft nicht den ordentlichen Steuern auf allen 3 Ebenen (Bund, Kanton und Gemeinde) unterliegt. Seit diesem – in der Fachliteratur stark kritisierten – Erlass folgte bisher keine weitere Stellungnahme der italienischen Finanzverwaltung, weder zu diesem Thema noch zu ande-

ren Fragen im Zusammenhang mit dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen.

5 Einige opportune Änderungen im Rahmen eines neuen DBA Italien-Schweiz

Die Notwendigkeit einer Revision des derzeitigen DBA Italien-Schweiz, das aus dem Jahr 1978 stammt (und 1979 in Kraft getreten ist), ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass es sich aus italienischer Sicht inzwischen um eines der 6 ältesten Abkommen Italiens handelt (von insgesamt über 80) und daher sowohl die internationale Entwicklung der Abkommenspolitik in den vergangenen drei Jahrzehnten (OECD) als auch die Entwicklung im nationalen Steuerrecht Italiens und der Schweiz unberücksichtigt lässt. Da ein Doppelbesteuerungsabkommen, wie der Kommentar zum OECD-Musterabkommen in Tz 2 erwähnt, hauptsächlich den Zweck hat, den Austausch von Gütern und Dienstleistungen sowie den Kapital- und Personenverkehr durch Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zu fördern, sollten die folgenden Probleme eine angemessenere Lösung finden als im derzeitigen Abkommen.

5.1 Dividendenbesteuerung im Quellenstaat

Das geltende Abkommen lässt eine Besteuerung im Quellenstaat in Höhe von 15 % zu, und zwar unabhängig von der Höhe der Beteiligung (während andere italienische Abkommen 15 % idR nur bei Portfolio-Dividenden vorsehen und, wie im Falle des DBA I-USA, bei verbundenen Unternehmen die Quellensteuer bereits bei einer Beteiligung von 25 % auf 5 % reduziert wird). Die derzeitige Quellensteuer von 15 % wirkt sich sowohl für die Dividendenempfänger in der Schweiz als auch in Italien sehr negativ aus; v. a. für italienische Kapitalgesellschaften als Dividendenempfänger wird sie zu einem echten Kostenfaktor. Art. 15 Abs. 1 des ZBstA löst zwar dieses Problem in einigen Fällen, aber eine niedrigere Quellensteuer im Rahmen des DBA würde die Situation auch in jenen Fällen verbessern, in denen das Zinsbesteuerungsabkommen keine Anwendung findet. Die italienische Quellensteuer auf Dividenden an ausländische Gesellschafter (27 %) entfällt nicht nur im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie; seit 2008 wird auch bei Nichtanwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie die Quellensteuer auf Dividenden an Kapitalgesellschaften in der EU und im Europäischen Wirtschaftsraum auf 1,375 % herabgesetzt.

5.2 Zinsbesteuerung

Italien wird im Rahmen eines neuen DBA zwar weiterhin auf der Quellensteuer auf Zinsen für Darlehen bestehen, aber sie sollte im Rahmen des DBA zumindest reduziert werden. (Die Beschränkung im derzeitigen DBA entspricht der Quellensteuer nach nationalem Recht.) Im Verhältnis italienische Tochtergesellschaft/Schweizer Muttergesellschaft kommt zwar die Freistellung der Quellensteuer nach Art. 15 Abs. 2 des ZBstA zur Anwendung, aber die restriktive Auslegung der Dividendenregelung von Seiten der italienischen Finanzverwaltung ist wohl auch bei den Zinsen zu berücksichtigen.

5.3 Lizenzgebühren

Die Beschränkung der Besteuerung in Italien auf 5 % entspricht zwar der Regelung in anderen Abkommen Italiens, in diesen Abkommen ist aber für gewisse Arten von Lizenzgebühren eine gänzliche Freistellung von der italienischen Quellensteuer vorgesehen (z. B. im DBA I-USA). Zudem muss berücksichtigt werden, dass die italienische Abkommenspraxis die Einkünfte aus der Vermietung von beweglichen Gegenständen immer noch als selbständige Einkunftsart im Rahmen der Regelung über die Lizenzgebühren betrachtet (während das OECD-Musterabkommen diese Einkünfte als Unternehmenseinkünfte iSd Art. 7 behandelt).

Auch die im Zinsbesteuerungsabkommen vorgesehene Quellensteuerbefreiung auf Lizenzgebühren kann angesichts der restriktiven Auslegung der Dividendenregelung durch die italienische Finanzverwaltung wohl nur begrenzte Anwendung finden.

5.4 Betriebstättenvorbehalt

Die im derzeitigen DBA enthaltene Formulierung des Betriebstättenvorbehalts bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren – wonach der Quellenstaat diese Einkünfte nach nationalem Recht besteuern kann, wenn der Empfänger eine Betriebstätte im Quellenstaat hat (auch wenn diese Einkünfte mit der Betriebstätte nichts zu tun haben) – wirkt sich besonders negativ auf Fälle aus, in denen ein Schweizer Unternehmen in Italien eine Betriebstätte unterhält und gleichzeitig andere Einkünfte aus italienischen Quellen bezieht, die jedoch mit der Betriebstätte in keinem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann Italien seine Quellensteuer von 27 % auf Dividenden, 30 % auf Lizenzgebühren und 12,5 % oder sogar 27 % auf Zinsen erheben. Eine derartige Formulierung der Klausel über den Betriebstättenvorbehalt findet sich in keinem anderen nach 1980 von Italien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.

Dokumente

OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008), Condensed Version, Paris 2008, 17 ff. (www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf)

Rechtsquellen

DBA I-USA, Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, legge n. 20 del 3.3.2009, Gazzetta ufficiale n. 64 del 18.3.2009

DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41.

Decreto del 21.11.2001 del Ministero dell'Economia e Finanze – Individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 127-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi (cd. «black list»), Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23.11.2001

Decreto del 23.1.2002 del Ministero dell'Economia e Finanze – Indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato, Gazzetta Ufficiale n. 29 del 4.2.2002

Decreto del 4.5.1999 del Ministero delle Finanze – Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato, Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10.5.1999

Decreto del 4.9.1996 del Ministero delle Finanze – Elenco degli Stati con i quali e' attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana, Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19.9.1996

Decreto legislativo del 4.4.1996 n. 239 – Modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, Gazzetta Ufficiale n. 102 del 3.5.1996

Decreto-legge del 1.7.2009 n. 78 – Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 150 del 1.7.2009, convertito con Legge n. 102 del 3.8.2009, Gazzetta Ufficiale n. 179 del 4.8.2009 – supplemento ordinario

Decreto-legge del 25.3.2010 n. 40 – Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere», di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori, Gazzetta Ufficiale n. 71 del 26.3.2010

Decreto-legge del 30.12.2009 n. 194 – decreto milleproroghe 2010 – Proroga di termini previsti da disposizioni legislative, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30.12.2009 convertito con Legge n. 25 del 26.2.2010, Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27.2.2010

Legge del 21.11.2000 n. 342 – Misure in materia fiscale, Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25.11.2000 – supplemento ordinario

Legge del 23.12.1998 n. 448 – Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29.12.1998 – supplemento ordinario

Legge del 24.12.2007 n. 244 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008), Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28.12.2007

Legge del 27.12.2006 n. 296 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27.12.2006

Legge del 30.12.1991 n. 413 – Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; etc., Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31.12.1991

Mutter-Tochter-Richtlinie, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABl L 225 vom 20.8.1990, 6

TUIR, Einheitstext der direkten Steuern, Testo unico delle imposte sui redditi del 22.12.1986 n. 917, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31.12.1986

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABI L 385 vom 29.12.2004, 30

Erlasse und Praxisanweisungen

Erlass Nr. 100/E vom 8.4.2009 – Deducibilità di costi per attività promozionale e acquisti di servizi media – Art. 110, c. 10, del TUIR

Erlass Nr. 427/E vom 10.11.2008 – Richiesta di displicazione della disciplina prevista dell'articolo 167 del TUIR per una società localizzata in Svizzera

Erlass Nr. 93/E vom 10.5.2007 – Applicazione dell'articolo 15 dell'Accordo UE-Svizzera pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della UE il 29.12.2004

Schwarze Liste vom 21.11.2001 (laut Decreto del 21.11.2001)

Schwarze Liste vom 23.1.2002 (laut Decreto del 23.1.2002)

Schwarze Liste vom 4.5.1999 (laut Decreto del 4.5.1999)

Weisse Liste vom 4.9.1996 (laut Decreto del 4.9.1996)

WL EU-Dividendenzahlungen, WL der ESTV – Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

WL EU-Zinsbesteuerung, WL der ESTV – EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 24.6.2005, ersetzt durch Fsg. vom 29.2.2008)

Besteuerung nach dem Aufwand

Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti



*Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti,
Präsident des Verwaltungs-
gerichts des Kantons
St. Gallen und Rechtsberater
der Finanzdirektorenkonfe-
renz (FDK)*

Inhalt

1	Ausgangslage	145	8	Vorschläge der Finanzdirektorenkonferenz zur Neuregelung der Aufwandbesteuerung	152
2	Entstehungsgeschichte	145	8.1	Festlegung einer Limite für den Mindestaufwand.	152
3	Aufwandbesteuerung	146	8.2	Vereinheitlichung der Anwendung in StHG und DBG	152
3.1	Aufwandbesteuerung für Ausländer.	146	8.3	Berücksichtigung des Vermögens	152
3.2	Aufwandbesteuerung und Steuerabkommen . . .	146	8.4	Kontrollrechnung	152
4	Entwicklung der Aufwandbesteuerung in den Kantonen.	147	9	Fazit	153
4.1	Anzahl der Aufwandbesteuerten in der Schweiz und in den Kantonen.	147		Literatur	153
4.2	Ertrag der Aufwandbesteuerung insgesamt und in minimalen und maximalen Beträgen	147		Berichte, Gutachten, Medienmitteilungen	154
4.3	Ertrag nach Kantonen	148		Rechtsquellen	154
5	Pauschalbesteuerung im Ausland	148		Materialien	154
6	Exkurs: Sonderregelung im Ausländerrecht. . . .	148		Praxisanweisungen	155
7	Rechtsfragen.	149			
7.1	Verfassungsmässige Grundsätze	149			
7.2	Inländerdiskriminierung	149			
7.3	Praktikabilitätsüberlegungen	150			
7.4	Volkswirtschaftlicher Nutzen als überwiegendes öffentliches Interesse	150			

1 Ausgangslage

Die Aufwand- oder Pauschalbesteuerung ist in der Schweiz in den vergangenen 5 Jahren zunehmend unter Druck geraten. Die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) hat sich deshalb im Jahr 2007 eingehend mit der Aufwandbesteuerung auseinandergesetzt und verschiedene Empfehlungen abgegeben. Danach sollen die Kantone für die Festlegung der Aufwandbesteuerung analog dem DBG den 5fachen Mietwert oder Mietzins bzw. den doppelten Pensionspreis als unterste Grenze anwenden. Das Resultat solle daraufhin überprüft werden, ob damit der Gesamtbetrag der jährlichen Kosten der Lebenshaltung, die der Steuerpflichtige im In- und Ausland für sich und die von ihm unterhaltenen Personen aufwendet, erreicht werde. Andernfalls sei das steuerbare Einkommen dem tatsächlichen Lebensaufwand anzupassen. Schliesslich sollen die Einkommen mittels einer Kontrollrechnung überprüft werden. Diese Kontrollrechnung geht von gewissen, im Gesetz aufgelisteten Einkommensbestandteilen aus, welche als Bruttoeinkommen verstanden werden. Falls die Summe dieser Kontrolleinkommen höher als das durch die Aufwandberechnung ermittelte steuerbare Einkommen sei, müsse die Aufwandbesteuerung aufgrund des tatsächlichen Ergebnisses der Kontrollrechnung vorgenommen werden.¹ Der Volkentscheid des Kantons Zürich vom 8.2.2009 zu Gunsten der Abschaffung der Aufwandbesteuerung und verschiedene parlamentarische Vorstösse zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung auch in anderen Kantonen haben die FDK veranlasst, die Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden (KHSt) zu beauftragen, einen Bericht zur Aufwandbesteuerung zu erstatten.

2 Entstehungsgeschichte

Die Aufwandbesteuerung existiert in gewissen Kantonen schon seit langer Zeit. So kennt der Kanton Waadt diese Besteuerungsart seit 1862, bereits seit einer Zeit also, als die direkten Steuern im Wesentlichen auf der Vermögensteuer beruhten. Auch im Kanton Tessin bezahlten Ausländer mit Wohnsitz im Kanton, aber ohne Erwerbseinkommen, eine Erwerbssteuer entsprechend ihrem Aufwand,² und nach dem Steuergesetz des Kantons Zürich galt für neu in den Kanton einziehende Personen, die sich nicht des Erwerbs wegen in demselben aufhalten, während der ersten 3 Jahre ihres erstmaligen Aufenthalts ihr Aufwand als steuerpflichtiges Einkommen.³

Ernst Blumenstein beschreibt die Aufwandbesteuerung bereits im Jahr 1926 als rechtlich problematisch. «Deren Objekt bilden Tatsachen, die den Schluss auf einen bestimmten Grad der Lebenshaltung einer Person zulassen. Wie bei der Besitzessteuer wird auch hier niemals eine bestimmte Sache, sondern ein Vorgang oder Zustand zum Objekt der Besteuerung gemacht. Die hieraus auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer bestimmten Person zu ziehenden Schlüsse sind in der Regel sehr unsichere, weshalb der steuerpolitische Wert der Aufwandsteuern vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit aus nicht hoch anzuschlagen ist»⁴, und weiter: «Begrifflich ist sie (die Aufwandbesteuerung) nur mit der allgemeinen Einkommenssteuer vereinbar und beruht auf der Vorschrift, dass das Einkommen eines Steuerpflichtigen mindestens so hoch eingeschätzt werden muss, dass es nicht weniger beträgt als der Aufwand der Person, die aus dem Einkommen lebt. Diese Berechnungsart lässt sich juristisch nur schwer rechtfertigen. Ihr Grundgedanke ist eher moralischer Art und besteht darin, dass auch Individuen, denen bestimmte Einkommensquellen nicht nachgewiesen werden können, deren Lebensführung aber auf das Vorhandensein solcher Quellen schliessen lässt, nicht steuerfrei ausgehen sollen».⁵

Im Bund wurde im Bundesratsbeschluss vom 9.12.1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB) in Art. 18 Abs. 3 festgehalten, dass für Personen, die sich in der Schweiz nur zu Erholungszwecken aufhalten, anstelle der Steuer vom Einkommen und der Ergänzungssteuer vom Vermögen eine Pauschalsteuer erhoben werde, wobei von den Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses (WStB) abgewichen werden könne. Betroffen waren natürliche Personen, deren steuerpflichtige Zugehörigkeit auf blossem Aufenthalt beruhte, der nicht mit der Ausübung einer Erwerbstätigkeit verbunden war. Die Verfügung über die Pauschalierung der allgemeinen Wehrsteuer für Ausländer beschränkte die Pauschalierung ausdrücklich auf Ausländer, die nicht in der Schweiz geboren wurden. Dabei durfte sich der Ausländer nur zu Erholungszwecken in der Schweiz aufhalten. Ein in diesem Sinn qualifizierter Aufenthalt wurde dann angenommen, wenn der Ausländer nicht in der Schweiz geboren wurde und sich hier aufhielt, ohne eine Erwerbstätigkeit auszuüben oder je ausgeübt zu haben. Trafen diese Voraussetzungen zu, so wurde der Erholungszweck angenommen; ein besonderer Nachweis einer ärztlichen Behandlung war nicht verlangt. Dem Steuerpflichtigen wurde ein Wahlrecht auf die Pauschalsteuer eingeräumt. Daraus folgt, dass die Pauschalbesteuerung nicht von Amtes wegen, sondern auf Antrag vorgenommen wurde.

1 Empfehlungen Aufwandbesteuerung.

2 EHRENSBERGER, 75.

3 EHRENSBERGER, 71.

4 BLUMENSTEIN, Schweizerisches Steuerrecht, 194.

5 BLUMENSTEIN, Schweizerisches Steuerrecht, 234.

Für die Steuerbemessung wurde die Vermutung aufgestellt, dass das Einkommen des Steuerpflichtigen seinem Aufwand für seinen Unterhalt und denjenigen der mit ihm lebenden Personen entspreche. Aufgabe des Steuerpflichtigen war es sodann, die notwendigen Unterlagen für die Bestimmung dieses Aufwands beizubringen. Das Steuermass wurde durch einen Tarif bestimmt. Dieser teilte die Steuerpflichtigen nach ihren am Aufwand gemessenen Einkünften in Klassen ein. Irene Blumenstein stellte also wie Ernst Blumenstein fest, dass «unter normalen Verhältnissen die Pauschalsteuer für den Steuerpflichtigen eine Begünstigung zur Folge haben (sollte). Ihr steuerlicher Zweck beruht einerseits auf einem Entgegenkommen gegenüber der Hotelindustrie und andererseits in einer Vereinfachung der Veranlagung».⁶

Im Jahr 1950 kannten erst 7 Kantone eine derartige Pauschalbesteuerung, wobei verschiedene Systeme zur Anwendung gelangten. Der Kanton Waadt besass bereits zu dieser Zeit rund 2000 pauschalbesteuerte Steuerpflichtige.

Merkmal dieser Regelungen war, dass die Pauschalbesteuerung oder diese Steuererleichterungen für natürliche Personen galten, nicht aber für juristische Personen. Im Jahr 1948 schlossen die Kantone ein Interkantonales Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen ab, welches seit 6.10.1949 in Kraft stand. Dieses übernahm bezüglich der natürlichen Personen die Idee der Besteuerung nach dem Aufwand unter Berücksichtigung von Grundeigentum und Vermögenswerten, die in der Schweiz gelegen sind, dehnte aber den Geltungsbereich auf Industrieunternehmen aus, welche neu eröffnet wurden und im wirtschaftlichen Interesse des Kantons gefördert werden sollten. Die Wirtschaftsförderung war auf 10 Jahre beschränkt.⁷ Was die Steuererleichterungen für Unternehmen anbetrifft, so ist die konkordatäre Bestimmung durch Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG bzw. Art. 6 StHG und Art. 14 DBG überholt.⁸ Das Konkordat hat heute keine rechtliche Bedeutung mehr⁹ und findet sich auch nicht mehr in der amtlichen Sammlung des Bundesrechts und der systematischen Sammlung des Bundesrechts.¹⁰ Für die Aufwandbesteuerung natürlicher Perso-

nen sind somit ausschliesslich Art. 6 StHG bzw. Art. 14 DBG massgebend.

3 Aufwandbesteuerung¹¹

3.1 Aufwandbesteuerung für Ausländer

Nach Art. 6 Abs. 1 StHG bzw. Art. 14 Abs. 1 DBG haben natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens 10-jähriger Landesabwesenheit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, das Recht, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten. Nach Art. 14 Abs. 2 DBG steht dieses Recht Personen ohne Schweizer Bürgerrecht nicht auch nach dem Zuzugsjahr zu (Rechtsanspruch), während nach Art. 6 Abs. 2 StHG Ausländern nach dem Zuzugsjahr das Recht auf Aufwandbesteuerung lediglich weiterhin zugestanden werden «kann».

3.2 Aufwandbesteuerung und Steuerabkommen

Ein Steuerabkommen bezweckt, eine für einen konkreten, einmaligen oder sich wiederholenden Tatbestand geltende, von der gesetzlichen Bestimmung abweichende Regelung hinsichtlich Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht zu treffen.¹² Steuerabkommen und Besteuerung nach dem Aufwand sind nicht dasselbe, aber auch ein Steuerabkommen ist nicht grundsätzlich verfassungswidrig. Das folgt schon aus dem Wortlaut von Art. 129 Abs. 3 BV, der sich nicht gegen das Einräumen steuerlicher Vergünstigungen schlechthin wendet, sondern jene Abkommen vermeiden will, die als ungerechtfertigt erscheinen. Steuerabkommen haben deshalb innerhalb der verfassungsmässigen Ordnung ihren Platz und ihre Berechtigung, sofern sie sich rechtfertigen lassen. Zu beachten ist aber, dass die Verfassung in der Normenhierarchie dem Gesetz übergeordnet ist. Ein Steuerabkommen, das für sich Rechtmässigkeit beansprucht, hat nicht nur das StHG und DBG zu beachten, sondern muss auch im Einklang mit den Grundsätzen der Verfassung stehen. Unter dem Gesichtspunkt der Verfassungsmässigkeit sind vor allem 3 Forderungen an ein Steuerabkommen zu stellen:

6 Vgl. zum Ganzen BLUMENSTEIN, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, 159 ff., 163.
7 Art. 1 Abs. 3 lit. a und b Interkantonales Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen.
8 Vgl. dazu CAVELTI, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen; s. auch Botschaft Steuerharmonisierung, Ziff. 146, 51; ARTER, Die Aufwandbesteuerung, 159 f.
9 CAVELTI, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, 62.
10 S. die systematische Sammlung des Bundesrechts, welche bei SR 671.1 auf die Vorschriften gegen ungerechtfertigte steuerliche Begünstigungen nach Art. 129 BV verweist.

11 Im vorliegenden Artikel werden nur die Probleme der Aufwandbesteuerung von Personen ohne Schweizer Bürgerrecht näher behandelt. Auf die Regelungen für Schweizer, denen das Recht der Aufwandbesteuerung nach Rückkehr in die Schweiz ebenfalls in sehr beschränktem Rahmen zustehen kann, wird nur kurz (Abschn. 7.2) eingegangen.
12 BGE 101 Ia 92 E 2, 98.

- Es braucht eine formell-gesetzliche Grundlage, die inhaltlich genügend bestimmt ist.
- Der Grundsatz der Rechtsgleichheit ist zu beachten, d. h., die Abweichung von der üblichen Ordnung muss vernünftig und sachlich begründet sein.
- Vergünstigungen bedeuten keine Steuerbefreiung, sondern lediglich eine allfällige Steuererleichterung.

Ein Steuerabkommen, das nur einen Einzelfall in Abweichung von der gesetzlichen Ordnung regelt, ist somit rechtlich problematisch. Die Aufwandbesteuerung nach DBG und StHG ist demgegenüber gesetzlich vorgesehen und kann von allen in Anspruch genommen werden, die die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen.

4 Entwicklung der Aufwandbesteuerung in den Kantonen

4.1 Anzahl der Aufwandbesteuerten in der Schweiz und in den Kantonen

Tab. 1: Anzahl der Aufwandbesteuerten CH und Kantone¹³

Anzahl Aufwandbesteuerte	1999 ¹⁾	2006 ¹⁾	2008 ¹⁾
CH	3106	4146	5003
ZH ²⁾	6	104	201 ³⁾
BE	100	117 ⁴⁾	208
LU	49	111	134
UR	– ⁵⁾	– ⁵⁾	– ⁵⁾
SZ	31	41	58 ⁶⁾
OW	– ⁵⁾	11	18
NW	37	67	94 ⁶⁾
GL	– ⁵⁾	– ⁵⁾	– ⁵⁾
ZG	30	78	92
FR	40	50	58
SO	6	– ⁵⁾	– ⁵⁾
BS	– ⁵⁾	14 ⁴⁾	15 ⁶⁾
BL	– ⁵⁾	– ⁵⁾	6
SH	– ⁵⁾	– ⁵⁾	– ⁵⁾
AR	– ⁵⁾	12	18
AI	– ⁵⁾	16	24
SG	– ⁵⁾	77	78
GR	214	232	258
AG	– ⁵⁾	– ⁵⁾	9
TG	– ⁵⁾	75	115
TI	440	523	717
VD	1123	1105 ⁴⁾	1197
VS	500	860	1005

13 Quelle: Die FDK zur Aufwandbesteuerung, Anhang: Ergebnisse der Umfragen in den Kantonen zur Aufwandbesteuerung.

NE	– ⁵⁾	24	31
GE	514	602	639 ⁶⁾
JU	8	10	16
Summe der Kantone ⁵⁾	8	17	12

- 1) Stand Ende Jahr.
- 2) Als Ergebnis der Volksabstimmung vom 8.2.2009 ist ab 1.1.2010 im Kanton Zürich die Besteuerung nach dem Aufwand bei der Staats- und Gemeindesteuer nur noch für die Zuzugsperiode zulässig. Eine Besteuerung nach dem Aufwand über die Zuzugsperiode hinaus ist nicht mehr möglich.
- 3) Daten geschätzt.
- 4) Daten aus dem Jahr 2005.
- 5) Kantone mit 5 oder weniger Aufwandbesteuerten.
- 6) Daten aus dem Jahr 2007.

Die Zunahme der Aufwandbesteuerten innert 10 Jahren betrug demzufolge über 60 %. Einzelne Kantone verzeichnen Zuwachsraten von über 100 % (z. B. Wallis) oder gar eine Verdreifachung (s. Kanton Zug).

4.2 Ertrag der Aufwandbesteuerung insgesamt und in minimalen und maximalen Beträgen

Tab. 2: Ertrag der Aufwandbesteuerung (in Mio. Fr.)¹⁴

	2006	2008
Bundessteuer	105	154
Kantonssteuern	176	271
Gemeindesteuern	111	152
Schweiz	392	578

Auch hier ist festzuhalten, dass innert weniger Jahre der Gesamtertrag um rund 50 % zugenommen hat.

Tab. 3: Minimalbeträge der Aufwandbesteuerung (alle 3 Fiskal-ebenen, in Fr.)¹⁵

	2006	2008
Anzahl Kantone mit Minimalbetrag	22	22
Mindesthöhe des Minimalbetrags	24 000	24 000
Häufigste Minimalbeträge	70 000 - 75 000	70 000 - 75 000
Maximale Höhe des Minimalbetrags	150 000	109 300

Tab. 4: Bandbreite der einkassierten Aufwandsteuern (in Fr.)¹⁶

	2006	2008
Tiefste einkassierte Aufwandsteuer	2 000	10 046
Höchste einkassierte Aufwandsteuer	2 713 400	23 210 876

14 Quelle: Die FDK zur Aufwandbesteuerung, Anhang: Ergebnisse der Umfragen in den Kantonen zur Aufwandbesteuerung.

15 Quelle: Die FDK zur Aufwandbesteuerung, Anhang: Ergebnisse der Umfragen in den Kantonen zur Aufwandbesteuerung.

16 Quelle: Die FDK zur Aufwandbesteuerung, Anhang: Ergebnisse der Umfragen in den Kantonen zur Aufwandbesteuerung.

4.3 Ertrag nach Kantonen

Tab. 5: Ertrag nach Kantonen (in Mio. Fr.)¹⁷

	Anzahl Aufwandbesteuerte am 31.12.2008	Bundessteuer	Kantonale Steuer	Gemeindesteuer	Total
ZH ^{1,2)}	201	7.62	11.84	12.74	32.20
BE	208	4.72	9.70	5.14	19.56
LU	134	4.00	5.00	6.00	15.00
UR	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾
SZ ⁴⁾	58	4.26	2.32	2.32	8.90
OW	18	0.45	0.60	0.40	1.45
NW ⁵⁾	94	2.00	1.90	1.70	5.60
GL	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾
ZG	92	3.60	3.50	3.00	10.10
FR	58	0.50	1.20	0.80	2.50
SO	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾
BS ⁵⁾	15	0.35	1.57	0.12	2.04
BL	6	0.06	0.19	0.10	0.35
SH	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾	– ³⁾
AR	18	0.33	0.45	0.58	1.36
AI ⁴⁾	24	0.56	0.57	0.57	1.71
SG	78	1.47	2.52	3.00	6.99
GR	258	7.87	11.12	9.31	28.30
AG	9	0.10	0.20	0.20	0.50
TG ⁴⁾	115	3.43	3.43	3.43	10.30
TI	717	16.57	22.35	17.88	56.79
VD	1197	45.00	86.00	38.00	169.00
VS	1005	9.99	18.23	16.97	45.23
NE	31	0.60	1.70	0.80	3.10
GE ⁵⁾	639	40.00	85.60	28.80	155.30
JU	16	0.20	0.50	0.30	1.00
Summe der Kantone ³⁾	12	0.16	0.36	0.14	0.66

1) Geschätzte Daten.

2) Als Ergebnis der Volksabstimmung vom 8.2.2009 ist ab 1.1.2010 im Kanton Zürich die Besteuerung nach dem Aufwand bei der Staats- und Gemeindesteuer nur noch für die Zuzugsperiode zulässig. Eine Besteuerung nach dem Aufwand über die Zuzugsperiode hinaus ist nicht mehr möglich.

3) Kantone mit 5 oder weniger Aufwandbesteuerten.

4) Zusammengefasste Erträge für die Fiskalebenen werden zu gleichen Teilen aufgeteilt.

5) Erhebung 2007.

Bereits ein kurzer Überblick zeigt, dass die Bedeutung der Aufwandbesteuerung je nach Kanton ganz unterschiedlich ausfällt.¹⁸

5 Pauschalbesteuerung im Ausland

Im EU-Raum kennen verschiedene Staaten vereinfachte Bemessungsregeln im Bereich der Einkommenssteuern, so Grossbritannien, die Niederlande, Belgien, Luxemburg, Österreich oder Liechtenstein. Teilweise gehen diese Regelungen weiter als in der Schweiz. So kennt Grossbritannien eine spezielle Besteuerung von Personen, die in Grossbritannien «resident», aber nicht «domiciled» sind, d. h. länger anwesend, aber ohne dass der Mittelpunkt des Lebensinteresses in Grossbritannien liegt. Österreich kennt eine Art Meistbegünstigung, wonach der Bundesminister für Finanzen die Kompetenz besitzt, einer natürlichen Person, die vom Ausland herzieht, zu garantieren, dass sie in Österreich keine höhere Steuerbelastung hat als im letzten Wohnsitzstaat. Besondere Regelungen kennen auch z. B. Singapur, Thailand oder China.¹⁹

6 Exkurs: Sonderregelung im Ausländerrecht

Die Verordnung über Zulassung, Aufenthalt und Erwerbstätigkeit (VZAE) vom 24.10.2007 sieht in Art. 32 zur Wahrung wichtiger öffentlicher Interessen die Erteilung einer Kurzaufenthalts- oder Aufenthaltsbewilligung vor, wenn «erhebliche kantonale fiskalische Interessen auf dem Spiel stehen» (Art. 32 Abs. 1 lit. c VZAE). Das Bundesamt für Migration hat in einem Bericht zum Vernehmlassungsentwurf zur Verordnung²⁰ zu Art. 32 festgehalten, dass erhebliche fiskalische Interessen zu einer Bewilligungserteilung führen könnten, da zu berücksichtigen sei, dass die Kantone teilweise erhebliche Mittel für die Sozialhilfe von Ausländerinnen und Ausländern mit einem Anwesenheitsrecht aufbringen müssten. Im Gegensatz zur früheren Regelung müssten die Gesuchsteller aber keine besonderen Beziehungen mehr zur Schweiz nachweisen. In der Weisung vom 1.7.2009²¹ hält das Bundesamt für Migration fest, dass die Gesuchstellenden nachweisen müssten, dass sie ihren Lebensmittelpunkt in die Schweiz verlegen und sich mehrheitlich in der Schweiz aufhalten würden. Bei der Zulassung wegen erheblicher kantonaler fiskalischer Interessen könne eine allfällige Erwerbstätigkeit nur im Ausland ausgeübt werden. Davon ausgenommen blieben jedoch die Verwaltung des eigenen Vermögens, und bei der Zulassung aus

17 Quelle: Die FDK zur Aufwandbesteuerung, Anhang: Ergebnisse der Umfragen in den Kantonen zur Aufwandbesteuerung.

18 Zur volkswirtschaftlichen Bedeutung der Aufwandbesteuerung s. Abschn. 7.4.

19 Vgl. dazu BAUER-BALMELLI/MAAS, Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus «resident but not domiciled»; Schreiben der ESTV vom 27.2.2007 an die FDK (nicht publiziert).

20 Bericht zum Vernehmlassungsentwurf der VZAE.

21 Weisung Aufenthalt ohne Erwerbstätigkeit usw.

wichtigen kulturellen oder staatspolitischen Gründen sei zudem die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit möglich.

In der Literatur wird diese – rechtlich wohl merkwürdige – Bestimmung kaum kommentiert. Eine lapidare Feststellung findet sich im Kommentar zum Ausländerrecht,²² wonach für die Aufnahme der Erwerbstätigkeit aufgrund der erheblichen kantonalen fiskalischen Interessen für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit Art. 18 - 26 des Ausländergesetzes (AuG) anzuwenden seien. Gerichtsurteile sind – soweit ersichtlich – nicht publiziert. Für die Bemessung der erheblichen kantonalen fiskalischen Interessen fehlt jegliche Rechtsgrundlage. Auch die Festsetzung des Steuerbetrags ist unbestimmt. Nach Auskunft von Steuerverwaltungen betragen aber die (pauschal) festgesetzten Steuern, die aufgrund dieser Bestimmungen erhoben werden, einige Fr. 100 000 pro Jahr.

7 Rechtsfragen

7.1 Verfassungsmässige Grundsätze

Die Grundsätze der Besteuerung sind allgemein bekannt: der Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 BV). Die Verfassung schränkt diese Grundsätze allerdings insoweit ein, als diese Grundsätze zu beachten sind, «soweit es die Art der Steuer zulässt». Daraus darf indessen nicht der Schluss gezogen werden, die verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung könnten dann relativiert werden, wenn es beispielsweise aus ökonomischen, volkswirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Überlegungen opportun erscheint, bestimmte Gruppen zu privilegieren. Mit der Einschränkung «soweit es die Art der Steuer zulässt» wollte der Verfassungsgeber vielmehr darauf hinweisen, dass nicht für alle Steuern, insbesondere die indirekten Steuern, die Grundsätze der Besteuerung uneingeschränkt durchgesetzt werden können. Auch wenn «die erwähnten Grundsätze auf die direkten Steuern zugeschnitten sind»,²³ haben sie grundsätzlich auch für die indirekten Steuern Bedeutung.²⁴ Auf jeden Fall wäre es unzulässig, die Aufwandbesteuerung mit der einschränkenden Formulierung zum Grundsatzartikel zu begründen.

Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen. Das Bundesgericht hat erst kürzlich in einem ausführlichen Entscheid zu den Grundsätzen der Besteuerung Stellung genommen.²⁵ Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist aus dem Gleichheitsgebot von Art. 8 BV abgeleitet und gilt als verfassungsmässiges Recht. Demzufolge gilt die aristotelische Formel, wonach Gleiches gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Verschiedenheit ungleich zu behandeln ist, wobei die Ungleich- bzw. Gleichbehandlung sich auf wesentliche Tatsachen beziehen muss.²⁶ Die Aufwandbesteuerung lässt sich somit in Anwendung dieser Grundsätze nur dann rechtfertigen, wenn die rechtliche Situation von Ausländern sich auf Verhältnisse stützt, die im Wesentlichen nicht gleich oder ähnlich wie jene von ordentlich Besteuerten sind.

7.2 Inländerdiskriminierung

«Staatliche Regelungen, welche eigene Staatsangehörige de jure oder de facto schlechter behandeln als ausländische Staatsangehörige, sind merkwürdige und paradoxe Erscheinungen. Ein Nationalstaat verstösst geradezu gegen seine raison d'être, wenn er ausländische Personen im Vergleich zu Einheimischen privilegiert behandelt.»²⁷ Die Inländerdiskriminierung ist ein Problem der rechtsgleichen Behandlung von Personen in gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen und ist demzufolge unter dem Gesichtspunkt des Völker- und schweizerischen Verfassungsrechts zu beurteilen. Dabei geht es um die Gleichbehandlung von in- und ausländischen Steuerpflichtigen einerseits und andererseits von ausländischen bzw. schweizerischen Zuzüglern aus dem Ausland, die in der Schweiz erwerbslosen Aufenthalt nehmen wollen. In diesem Zusammenhang zu berücksichtigen sind auch die bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der EU. Hier ist vorerst festzuhalten, dass das Recht auf Inländer-Gleichbehandlung lediglich Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden zusteht, nicht aber erwerbslosen Zuzüglern. Damit kann sich ein erwerbslos zuziehender Auslandsschweizer nicht auf das Verbot der Inländerdiskriminierung berufen und für sich die Aufwandbesteuerung beanspruchen.²⁸ Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang aber nicht primär die bilateralen Abkommen,

22 ÜBERSAX/RUDIN/HUGI-YAR/GEISER, Ausländerrecht. Eine umfassende Darstellung der Rechtsstellung von Ausländerinnen und Ausländern in der Schweiz – von A(syl) bis Z(ivilrecht), N 17.152.

23 BGE 128 I 160.

24 Vgl. dazu VALLENDER, Art. 127 BV N 43 ff.

25 BGE 133 I 206 E 6 - 8, S. 215 ff.; s. auch die dort zitierte umfangreiche Rechtsprechung und Literatur; VALLENDER, Art. 127 BV N 9 ff.

26 BGE 129 I 125 E 5; 125 I 66 E 2a mit Hinweisen.

27 OESCH, Inländerdiskriminierung, 787.

28 HINNY, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht, 1154.

sondern das Rechtsgleichheitsgebot bzw. das Diskriminierungsverbot. Während die einen die unterschiedliche Behandlung von In- und Ausländern bei der Aufwandbesteuerung damit rechtfertigen, dass der «für eine Ungleichbehandlung vorausgesetzte erhebliche tatsächliche Unterschied (...) im Zuzug einer ausländischen Person aus dem Ausland, verbunden mit einer fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz zu erblicken (ist)», wobei «der sachliche Grund für die Unterscheidung (...) in der Praktikabilität (besteht)»,²⁹ lehnen andere Autoren diese Sichtweise ab.³⁰ Gelöst wird das Problem der Ungleichbehandlung auch nicht mit dem Hinweis, dass die Staatsangehörigkeit nur ausnahmsweise ein unter dem Aspekt von Art. 8 Abs. 2 BV zu beachtendes Kriterium darstelle und die bundesgerichtliche Rechtsprechung aufgrund von Art. 191 BV eine vom Gesetzgeber bewusst geschaffene Inländerdiskriminierung zulasse.³¹ Oesch³² stellt fest, dass die Schlechterbehandlung schweizerischer Staatsangehöriger einerseits auf Zweckmässigkeitsüberlegungen bzw. Praktikabilitätsüberlegungen beruht und andererseits öffentliche Interessen, sprich fiskalische Interessen, zur Begründung herbeigezogen werden. Die inländerdiskriminierende Ausgestaltung der Aufwandbesteuerung bestehe den Verhältnismässigkeitstest aber wohl nicht, da sie vor allem am Teilgehalt der Zumutbarkeit scheitere. Bloss volkswirtschaftliche Interessen allgemeiner Natur genügen für die Rechtfertigung «wohl nicht». Das primäre Motiv für die Privilegierung, nämlich die fiskalischen Interessen, besäßen im Bereich der Beeinträchtigung von Grundrechten kein grosses Gewicht. «Mit anderen Worten: Der volkswirtschaftliche Vorteil, welcher mit der Aufwandbesteuerung verfolgt wird, steht in keinem angemessenen Verhältnis zum Nachteil, den schweizerische Steuerpflichtige im Vergleich zu ausländischen Steuerpflichtigen mit ähnlichen Einkommensverhältnissen in Kauf nehmen müssen.»

7.3 Praktikabilitätsüberlegungen

«Praktikabilitätsüberlegungen haben im Bereich des Abgaberechts (...) eine lange Tradition. Vereinfachende Vorschriften sind (...) bei den verschiedensten Steuern unabdingbar (...). Das gilt im besonderen Mass für das

interkantonale und das internationale Steuerrecht.»³³ Die Aufwandbesteuerung wurde – wenn überhaupt – in der Vergangenheit denn auch meistens mit Praktikabilitätsüberlegungen gerechtfertigt.³⁴ Festzuhalten bleibt indessen, dass im Steuerrecht Praktikabilitätsüberlegungen aufgrund von Rechtsprechung und Lehre durchaus bei der Ausgestaltung des Steuerrechts berücksichtigt werden dürfen und das absolute Gleichheitsgebot zurückdrängen bzw. relativieren können. Für Oesch³⁵ sind Auslandsachverhalte typische Anwendungsfälle, in denen eine umfassende Beurteilung aller sachverhaltsrelevanten Elemente an der schlichten Unmöglichkeit notwendiger Abklärungen scheitert. In gewissen Konstellationen würden sich die Sachverhaltsfeststellungen über das eigene Staatsgebiet hinweg nicht nur praktisch schwierig gestalten, sondern stiessen auch an rechtliche Grenzen, weil es staatlichen Stellen verwehrt sei, im Ausland Untersuchungshandlungen vorzunehmen. Der Aspekt der Vollzugstauglichkeit wäre sodann mit persönlichkeitsrechtlichen Ansprüchen und dem Schutz der Privatsphäre in Verbindung zu bringen. Aufwendige Untersuchungen der Vollzugsbehörden würden in gewissen Fällen als unzumutbarer Eingriff in die Intimsphäre gerügt.

Für die Begründung der Aufwandbesteuerung werden die bisher im Vordergrund stehenden Praktikabilitätsüberlegungen indessen zunehmend – und zu Recht – in Frage gestellt. Bei grenzüberschreitenden internationalen Steuerrechtsverhältnissen treten regelmässig vergleichbare, komplexe Fragestellungen und Beweisanforderungen auf, ohne dass eine pauschalierte, vom Gesetz oder dem Doppelbesteuerungsabkommen abweichende Besteuerung erfolgen würde. Allgemein erhöhter Verwaltungsaufwand rechtfertigt kein Abweichen von der ordentlichen Besteuerung. Vielmehr müssen ganz besondere Verhältnisse vorliegen.

7.4 Volkswirtschaftlicher Nutzen als überwiegendes öffentliches Interesse

Die finanziellen Interessen des Staates gehören zu den öffentlichen Interessen. Er benötigt für die Erfüllung sei-

29 BEUSCH, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung, Ziff. 3.4.

30 So OESCH, Inländerdiskriminierung, 811.

31 BEUSCH, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung, Ziff. 3.4, mit Hinweis auf BGE 129 II 249 E 5, S. 261 ff.

32 OESCH, Inländerdiskriminierung, 811.

33 LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern); s. auch OESCH, Differenzierung und Typisierung. Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, 193 f.

34 S. etwa WEBER-DÜRLER, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat; LOCHER, Art. 14 DBG N 1 ff.; ZWAHLEN, Art. 14 DBG N 4; DERS., Art. 6 StHG N 4; BEUSCH, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung, Ziff. 3.2; kritisch: RICHNER, Pauschalbesteuerung, 5 f.; allgemein zu Praktikabilitätsüberlegungen: VALLENDER, Art. 127 BV N 20; ablehnend: OESCH, Inländerdiskriminierung, 811, relativierend Fn 35.

35 Differenzierung und Typisierung. Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, 135 ff.

ner Aufgaben die dafür notwendigen Mittel. Die ältere Lehre und Rechtsprechung verneinte aber, dass fiskalische Interessen einen Grundrechtseingriff zu rechtfertigen vermögen.³⁶ Demgegenüber wird diese Sichtweise heute relativiert.³⁷ Die neuere Lehre hält fest, dass etwa im Abgaberecht fiskalische Interessen Eigentumsbeschränkungen zu legitimeren vermögen.³⁸ Nach dieser neueren Lehre sollen rein fiskalische Interessen wie auch lediglich verwaltungsökonomische Interessen Freiheitsbeschränkungen indessen nicht selbständig rechtfertigen können, sondern nur, sofern sie ein sekundäres Motiv darstellen, das zu anderen öffentlichen Interessen hinzu tritt.³⁹ Fiskalische Interessen als Rechtfertigung für Grundrechtseingriffe sind auch nach der EMRK nicht ausgeschlossen. So darf der Anspruch auf Privat- und Familienleben aus Gründen der gesamtgesellschaftlichen Wohlfahrt beschränkt werden, mit anderen Worten, es dürfen für die Fragen des Familiennachzugs auch volkswirtschaftliche und arbeitsmarktrechtliche Überlegungen mit einfließen. Auch Kostenüberbürdungen sind für grundrechtliche Staatsleistungen nicht ausgeschlossen (z. B. Kosten für ein Rechtsmittelverfahren); der Staat kann sodann Rückerstattungs- und Regressansprüche stellen (so im Bereich der Sozialhilfe und des Strafvollzugs).⁴⁰ Das Bundesgericht hat festgehalten, wenn sich erweise, dass eine Dienstleistung, an deren Obligatorium ein erhebliches öffentliches Interesse besteht, mit einem Monopolsystem wesentlich vorteilhafter werde als bei Erbringung durch die Privatwirtschaft, so könne das ein zulässiges öffentliches Interesse darstellen, um eine Einschränkung der Handels- und Gewerbebefreiheit zu rechtfertigen.⁴¹ Es zeigt sich also, dass sowohl Rechtsprechung wie Lehre volkswirtschaftliche Interessen, die nicht nur allgemeiner Natur sind, als genügenden Grund für eine Grundrechtsbeschränkung im Einzelfall ansehen. Auch Oesch⁴² hält zwar fest, dass rein fiskalische Interessen im Bereich der Beeinträchtigung von Grundrechten kein grosses Gewicht besässen, räumt aber ein, dass der volkswirtschaftliche Vorteil gegenüber dem Nachteil, den die schweizerischen Steuerpflichtigen

im Vergleich zu ausländischen Steuerpflichtigen mit ähnlichen Einkommensverhältnissen in Kauf nehmen müssen, für die Rechtfertigung der Aufwandbesteuerung berücksichtigt werden müsse.

Zur volkswirtschaftlichen Bedeutung der Aufwandbesteuerung gibt es 2 Studien, die in jüngster Vergangenheit erschienen sind: eine Dokumentation des Vereins «Mehrwert Schweiz» vom November 2009⁴³ sowie eine Untersuchung der ESTV vom 25.1.2010 über die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht.⁴⁴ Dabei kommt der Verein «Mehrwert Schweiz» aufgrund einer Befragung von 126 Personen u. a. zu folgenden Erkenntnissen:

- Direkt bezahlte Steuern (2008): Fr. 578 000 000; pro Kopf Fr. 115 600 im Vergleich zum Landesdurchschnitt von Fr. 16 200 (2007).
- Durchschnittliche Investition von Fr. 10 000 000 in Wohnimmobilien in der Schweiz, wovon 30 % auf den Landanteil entfallen. Die Baukosten pro Person betragen rund Fr. 7 000 000, was bei jährlich 400 Neuzuzüglern einem jährlichen Umsatz von rund Fr. 2,8 Mia. entspricht. Das ergibt rund 18 000 Arbeitsplätze im Bau und Baunebengewerbe.
- Die Befragten beschäftigen im Durchschnitt 2,3 Personen direkt (Haushalt, Garten etc.), was bei 5000 Aufwandbesteuerten 11 400 Arbeitsplätze ergibt. Da es sich um viele Teilzeitstellen handelt, entspricht dies rund 6000 Vollzeitstellen.
- Die Befragten konsumieren im Durchschnitt total Fr. 396 000 pro Jahr, was unter Abzug des Konsums für das Hauspersonal rund Fr. 346 000 Konsumausgaben pro Jahr ergibt. 5000 Personen lösen damit einen Konsum von jährlich Fr. 1,73 Mia. aus, was 11 500 Arbeitsplätzen in Handel und Gewerbe entspricht.
- Aufwandbesteuerte Personen generieren somit insgesamt rund 35 500 Arbeitsplätze.
- Die Befragten zeichnen sich durch eine sehr hohe Spendenbereitschaft aus. Ihre Ausgaben in Form von Spenden oder Beiträgen an gemeinnützige Projekte betragen im Durchschnitt Fr. 94 000 pro Jahr, was hochgerechnet auf 5000 Aufwandbesteuerte ein Volumen von Fr. 470 000 000 ergibt.

Die Studie der ESTV beurteilt die Aufwandbesteuerung aus ökonomischer Sicht (teilweise basierend auf den Unterlagen des Vereins «Mehrwert Schweiz») wie folgt:

- 400 Haushalte, die sich jährlich aufgrund der Aufwandbesteuerung in der Schweiz niederlassen, in-

36 IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 57 B II b; BGE 119 Ia 41; 120 Ia 203.

37 WEBER/DÜRLER, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, 205.

38 MÜLLER, Art. 22^{ter} BV N 35; HANGARTNER, Art. 5 BV N 32; WYSS, Öffentliche Interessen – Interessen der Öffentlichkeit? Das öffentliche Interesse im schweizerischen Staats- und Verwaltungsrecht, 362.

39 WYSS, Öffentliche Interessen – Interessen der Öffentlichkeit? Das öffentliche Interesse im schweizerischen Staats- und Verwaltungsrecht, 362 mit zahlreichen Hinweisen.

40 Vgl. zum Ganzen WYSS, Öffentliche Interessen – Interessen der Öffentlichkeit? Das öffentliche Interesse im schweizerischen Staats- und Verwaltungsrecht, 358 ff.

41 BGE 124 I 25 E 3g, 31; 101 Ia 124 E 8b, 128.

42 OESCH, Inländerdiskriminierung, 813.

43 Insbes. Gutachten Blankart/Margraf.

44 Bericht Aufwandbesteuerung.

vestieren rund Fr. 933 Mio. in Immobilien, wobei 30 % auf die Grundstücke entfallen.

- Mit der jährlichen Investition der Aufwandbesteuer-ten sind 3006 Vollzeitstellen in der Baubranche und 287 Stellen in der Immobilienbranche verbunden. Ausserdem entfallen 2174 auf weitere Wirtschafts-branchen, welche Vorleistungen für die Bau- und Im-mobilienbranche erbringen.
- Insgesamt rechnet die Studie der ESTV mit 22 497 Vollzeitstellen.
- Zusammenfassend hält die Studie fest, dass die Auf-wandbesteuerung in vielen Kantonen eine erhebliche fiskalische Bedeutung habe, insbesondere in den Kantonen Genf, Waadt, Wallis, Tessin, Appenzell In-nerrhoden, Nidwalden und Graubünden, weshalb diese durch die Abschaffung der Aufwandbestee- rung stark betroffen würden (siehe auch Tab. 5). Es zeige sich auch, dass mit der Aufwandbesteuerung weitere positive volkswirtschaftliche Effekte ver-bunden seien: Sie stärke die Standortattraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb und übe durch ihre hohe Nachfrage nach Immobilien und Konsumgütern einen positiven Beschäftigungseffekt aus. Die Schätzung über die Höhe der Beschäfti-gungseffekte sei jedoch mit erheblichen Unsicher- heiten verbunden.

8 Vorschläge der Finanzdirektoren- konferenz zur Neuregelung der Aufwandbesteuerung

Zur Verbesserung der Akzeptanz und gleichzeitig der Verfassungsmässigkeit der Aufwandbesteuerung schlägt die FDK 4 Massnahmen vor.

8.1 Festlegung einer Limite für den Mindest- aufwand

Nach der geltenden Regelung sind die tatsächlichen Le-bensunterhaltskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen massgebend, mindestens aber das 5fache des Mietzinses oder des Eigenmietwerts. Dieser Faktor soll deutlich er-höhrt werden, mindestens auf das 7fache des Mietwerts resp. des Eigenmietwerts (Verkehrswert) oder das 3fache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung. Bei der direkten Bundessteuer sei zudem eine minimale Bemessungsgrundlage von Fr. 400 000 festzulegen, wäh- rend die Kantone zwar in der Festsetzung des Mindest- betrags aufgrund der Tarifhoheit frei sind, aber einen Mindestbetrag festlegen müssen.

8.2 Vereinheitlichung der Anwendung in StHG und DBG

Die Kantone sind nach wie vor frei zu entscheiden, ob sie die Aufwandbesteuerung gewähren wollen oder nicht. Indessen sollen sie verpflichtet werden, bei der Anwen- dung der Aufwandbesteuerung grundsätzlich nach den gleichen Kriterien wie im Bundesrecht vorzugehen.

8.3 Berücksichtigung des Vermögens

Das Recht der direkten Bundessteuer kennt keine Vermö- gensbesteuerung. Die Berücksichtigung der Vermögen- steuer betrifft somit nur das kantonale Recht. Nach Art. 6 Abs. 1 StHG ersetzt die Aufwandbesteuerung sowohl die Einkommens- wie die Vermögenssteuer. Die Umsetzung bzw. der Einbezug der Vermögenssteuer in die Aufwand- besteuerung ist in den Kantonen sehr unterschiedlich ge- regelt. Auch weiterhin sollen die Kantone frei bleiben, die Art des Einbezugs der Vermögensbesteuerung in die Aufwandbesteuerung zu bestimmen. Indessen werden die Kantone verpflichtet, im kantonalen Recht die Ver- mögenssteuer bei der Aufwandbesteuerung mit zu be- rücksichtigen. Die Methode, mit der dies geschieht, ist den Kantonen überlassen.

8.4 Kontrollrechnung

Vorbehalten bleibt auch bei der Realisierung dieser Vor- schläge die Durchführung einer Kontrollrechnung. Dies bedeutet, dass im Ergebnis die Steuer (der Steuerbetrag) nach dem Aufwand mindestens gleich hoch sein muss wie die nach dem ordentlichen Tarif berechnete Einkom- menssteuer vom gesamten Kontrolleinkommen. Das Kontrolleinkommen umfasst:

- die Einkünfte aus dem in der Schweiz gelegenen un- beweglichen Vermögen;
- die Einkünfte aus der in der Schweiz gelegenen Fahr- nis;
- die Einkünfte aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen;
- die Einkünfte aus den in der Schweiz verwerteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten;
- die Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- die Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

9 Fazit

Die Besteuerung nach dem Aufwand bleibt rechtspolitisch kontrovers und auch verfassungsrechtlich nicht unproblematisch. Nach der neueren Rechtsprechung und Lehre rechtfertigen volkswirtschaftliche bzw. fiskalische Interessen in ganz bestimmten Fällen eine Abweichung vom Rechtsgleichheitsgebot bzw. vom Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die Inkaufnahme der Inländerdiskriminierung. Für die Verfassungsmässigkeit der Aufwandbesteuerung sprechen das grundsätzliche öffentliche Interesse aufgrund des allgemeinen volkswirtschaftlichen Nutzens und die klare gesetzliche Grundlage. Der Kerngehalt der Rechtsgleichheit – Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – wird bei der korrekten Durchführung der Kontrollrechnung nicht verletzt. Ob das Verhältnismässigkeitsprinzip verletzt ist, hängt von der Bedeutung des volkswirtschaftlichen Nutzens für die Allgemeinheit ab. Da, wie erwähnt, rein fiskalische Interessen wie auch verwaltungsökonomische Interessen Freiheitsbeschränkungen zwar nicht selbständig rechtfertigen können, wohl aber ein zusätzliches Motiv darstellen, das zu anderen öffentlichen Interessen hinzutritt, dürfen sie ebenfalls in Betracht gezogen werden. Ausserfiskalische Zielsetzungen rechtfertigen dann eine Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn «besondere Gründe» gegeben sind. Müssen Inländer mit ähnlichen Einkommensverhältnissen wie aufwandbesteuerte Ausländer Nachteile in Kauf nehmen, die in keinem vernünftigen Verhältnis zu den wirtschaftlichen und fiskalischen Interessen der Allgemeinheit an der Aufwandbesteuerung stehen, ist nicht nur das überwiegende öffentliche Interesse nicht gegeben, sondern auch das Verhältnismässigkeitsprinzip verletzt. Die Beurteilung der Verfassungsmässigkeit hängt demzufolge stark von der Gewichtung des volkswirtschaftlichen Vorteils als öffentliches Interesse ab. Der Bundesgesetzgeber und die Kantone sind seit jeher von einer – allerdings je nach Kanton oder Region unterschiedlich grossen – volkswirtschaftlichen Bedeutung ausgegangen. Die Regelungen unserer Nachbarstaaten und in der EU, die teilweise wesentlich grosszügigere und weiter gehende Aufwandbesteuerungen kennen, gehen von den gleichen Beweggründen aus. Die vorstehend dargelegten Verschärfungen der gesetzlichen Regelungen für die Einräumung der Besteuerung nach dem Aufwand tragen zudem dazu bei, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen und auch das Verhältnismässigkeitsprinzip im Sinne der Zumutbarkeit der unterschiedlichen Behandlung von Schweizern und Ausländern in ähnlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu wahren, ohne dass eine Inländerdiskriminierung entsteht. Vorbehalten

bleibt – wie im Steuerrecht allgemein! – die korrekte Umsetzung durch die zuständigen politischen Behörden und die Steuerbehörden. Das Ersetzen der Aufwandbesteuerung durch eine «Ermessensveranlagung» in gleicher Höhe gehört mit Sicherheit nicht dazu!

Literatur

- ARTER OLIVER, Die Aufwandbesteuerung, AJP 2007, 156 ff.
- BAUER-BALMELLI MAJA/MAAS SANNA, Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus «resident but not domiciled», zsis 2006 Monatsflash 6
- BEUSCH MICHAEL, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung, zsis 2005 Monatsflash 10
- BLUMENSTEIN ERNST, Schweizerisches Steuerrecht, Tübingen 1926
- BLUMENSTEIN IRENE, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1932
- CAVELTI ULRICH, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, FStR 2002, 59 ff.
- EHRENSBERGER PAUL MAX, in: Charles Walter Robert/Paul Max Ehrensberger, Lexikon für Schweizerisches Steuerrecht, Bern 1932
- HANGARTNER YVO, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. A., Zürich et al. 2008
- HINNY PASCAL, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht, ST 2000, 1147 ff.
- IMBODEN MAX/RHINOW RENÉ A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bde., 6. A., Basel et al. 1986
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern et al. 1995
- MATTEOTTI RENÉ, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007

MÜLLER GEORG, in: Jean-François Aubert/Kurt Eichenberger/Jörg Paul Müller/René A. Rhinow/Dietrich Schindler, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel et al. 1987 ff.

OESCH MATTHIAS, Differenzierung und Typisierung. Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, Bern 2008

– Inländerdiskriminierung, ZBJV 2009, 787 ff.

RICHNER FELIX, Pauschalbesteuerung, ZStP 2000, 1 ff.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009

ÜBERSAX PETER/RUDIN BEAT/HUGI YAR THOMAS/GEISER THOMAS, Ausländerrecht. Eine umfassende Darstellung der Rechtsstellung von Ausländerinnen und Ausländern in der Schweiz – von A(syl) bis Z(ivilrecht), Basel 2009

VALLENDER KLAUS A., in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. A., Zürich et al. 2008

WEBER-DÜRLER BEATRICE, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, ZBl 1986, 193 ff.

WYSS MARTIN PHILIPP, Öffentliche Interessen – Interessen der Öffentlichkeit? Das öffentliche Interesse im schweizerischen Staats- und Verwaltungsrecht, Bern 2001

ZWAHLEN BERNHARD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel et al. 2008

– in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel et al. 2002

Berichte, Gutachten, Medienmitteilungen

Bericht Aufwandbesteuerung, Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht (Verf.: Mario Morger, Hrsg.: ESTV), Bern 2010, www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de#sprungmarkt0_2

Empfehlungen Aufwandbesteuerung, Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung) in den Kantonen, Empfehlungen der FDK (vom 28.9.2007),

www.fdk-cdf.ch/freiCss/070928_empfehlung_fdk_aufwandbesteuerung_def_d.pdf

FDK zur Aufwandbesteuerung, Medienmitteilung der Finanzdirektorenkonferenz zur Aufwandbesteuerung (vom 29.5.2009), www.fdk-cdf.ch/090529_mm_aufwbest_def_d.pdf

Gutachten Blankart/Margraf, Charles B. Blankart/Simon Margraf, Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz (vom 7.11.2009)

Rechtsquellen

AuG, BG über die Ausländerinnen und Ausländer (vom 16.12.2005), SR 142.20

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101

Interkantonales Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen (vom 6.10.1949), AS 1949 II, 1364

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Verfügung über die Pauschalierung der allgemeinen Wehrsteuer für Ausländer, AS 59, 6 ff.

VZAE, V über Zulassung, Aufenthalt und Erwerbstätigkeit (vom 24.10.2007), SR 142.201

WStB, BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer (vom 9.12.1940) (ab 1.1.1983: BdBSt), AS 56, 1947 ff.

Materialien

Bericht zum Vernehmlassungsentwurf der VZAE, Bericht zum Vernehmlassungsentwurf der Verordnung über Zulassung, Aufenthalt und Erwerbstätigkeit (VZAE) (vom 16.12.2005), Bundesamt für Migration, www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1394/Bericht_VZAE.pdf

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1 ff.

Praxisanweisungen

Weisung Aufenthalt ohne Erwerbstätigkeit usw., Weisung des Bundesamts für Migration – Aufenthalt ohne Erwerbstätigkeit, aus wichtigen öffentlichen Interessen und als schwerwiegender persönlicher Härtefall (Version 1.7.2009), www.bfm.admin.ch/etc/medialib/data/migration/rechtsgrundlagen/weisungen_und_kreisschreiben/weisungen_auslaenderbereich/aufenthalt_ohne_erwerbstaetigkeit.Par.0001.File.tmp/5-aufenthalt-ohne-erwerb-d.pdf

Gesetzgebungs-Agenda 2010/2

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürspr.***

Inhalt

1	Bund	157	2.7	Thurgau	164
1.1	Ehe- und Familienbesteuerung	157	2.8	Uri	165
1.2	Unternehmenssteuerreform II – Besteuerung der Liquidationsgewinne	157	2.9	Wallis.	166
1.3	Unternehmenssteuerreform III	157	2.10	Zürich	166
1.4	Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldats	158	3	Doppelbesteuerungsabkommen.	167
1.5	Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum.	158	3.1	Informationsaustausch	167
1.6	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen.	159	3.2	Bangladesch	167
1.7	Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuer-gerechtigkeits-Initiative)»	159	3.3	Niederlande	167
1.8	Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)	160			
1.9	Eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen»	161			
1.10	In der Frühjahrssession 2010 behandelte Motionen und Initiativen	161			
2	Kantone	161			
2.1	Basel-Stadt.	161			
2.2	Bern	162			
2.3	Glarus	162			
2.4	Nidwalden	163			
2.5	Schwyz.	163			
2.6	Solothurn	164			

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Stellvertreter a. i. des Chefs der Abteilung für Internationales, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 Bund

1.1 Ehe- und Familienbesteuerung

Die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung hat einen langwierigen Prozess der Entscheidungsfindung hinter sich¹ und nunmehr mit dem BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009)² ein vorläufiges Ende gefunden. Dieses sieht bei der direkten Bundessteuer die Einführung eines sog. Elterntarifs vor. Der entsprechende Tarif, der Ehepaaren und alleinerziehenden Personen gewährt werden soll, geht vom heute geltenden Verheiratetentarif aus; der dabei errechnete Steuerbetrag wird aber zusätzlich um Fr. 250 pro Kind reduziert. Die bereits heute bestehenden kinderbezogenen Abzüge (Kinder-Abzug und Kinder-Versicherungsprämienabzug) bleiben unverändert. Zudem wird neu ein Abzug für die von der Familie getragenen Kosten der Fremdbetreuung von Kindern, jedoch max. Fr. 10 000, bei der direkten Bundessteuer eingeführt. Die Kantone werden verpflichtet, einen entsprechenden Abzug auch im kantonalen Recht einzuführen, wobei sie die Obergrenze jedoch frei festlegen können. Bei der direkten Bundessteuer ist sodann neu vorgesehen, dass Eltern, die nicht gemeinsam besteuert werden, jedoch das gemeinsame Sorgerecht haben, unter bestimmten Voraussetzungen je die Hälfte des Kinder-Abzugs geltend machen können.

Neben der steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern wird neu die Tarifautonomie der Kantone bei der Besteuerung der Alleinerziehenden nach deren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wieder hergestellt. Den Kantonen wird damit nicht mehr vorgeschrieben, wie sie Alleinerziehende steuerlich zu belasten haben. Damit wird der vom Bundesgericht gerügte verfassungswidrige Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone beseitigt. Diese bleiben selbstredend weiterhin verpflichtet, die Alleinerziehenden nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern.

Nach unbenütztem Ablauf der Referendumsfrist tritt das BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern am 1.1.2011 in Kraft. Die Kantone haben den Abzug für Kosten der Fremdbetreuung von Kindern innert 2 Jahren seit Inkrafttreten den Vorgaben des Bundesrechts entsprechend neu einzuführen oder auszugestalten.

1.2 Unternehmenssteuerreform II – Besteuerung der Liquidationsgewinne

Das BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II)³ ist grundsätzlich seit 1.1.2009 in Kraft. Es enthält allerdings besondere Inkraftsetzungsbestimmungen, die für gewisse Regelungen einen späteren Anwendungsbeginn vorsehen.⁴ Namentlich die privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG) ist erst ab 1.1.2011 in Kraft.

Art. 37b DBG sieht vor, dass der Liquidationsgewinn getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert besteuert wird, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Grundsätzlich ist ein Fünftel des Liquidationsgewinns satzbestimmend. Allerdings können Einkaufsbeiträge in die 2. Säule zum Abzug gebracht werden. Auch besteht für die steuerpflichtige Person die Möglichkeit, einen dem Einkauf in die berufliche Vorsorge entsprechenden fiktiven Einkauf (maximal im Umfang des Liquidationsgewinns) geltend zu machen. Im Umfang des fiktiven Einkaufs wird der Liquidationsgewinn wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge besteuert. Diese privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung kann unter bestimmten Voraussetzungen auch vom überlebenden Ehegatten, den anderen Erben und den Vermächtnisnehmern geltend gemacht werden.

Die gesonderte Besteuerung des Liquidationsgewinns ist eine besondere Besteuerungsart, und die Sonderlösung für den fiktiven Einkauf, als Teil des Liquidationsgewinns, ein neues Steuerinstitut. Zur Umsetzung von Art. 37b DBG hat deshalb der Bundesrat am 17.2.2010 die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) erlassen.⁵ Diese Verordnung regelt Detailfragen und tritt zusammen mit Art. 37b DBG am 1.1.2011 in Kraft.

1.3 Unternehmenssteuerreform III

Im Auftrag des Vorstehers des Eidg. Finanzdepartements hat eine Arbeitsgruppe mit Vertretern von Bund und Kantonen die Ziele einer weiteren Unternehmenssteuerreform zur nachhaltigen Sicherung des Wirtschaftswachstums konkretisiert und entsprechende Massnahmen vorgeschlagen. Der Bundesrat hat die Erkenntnisse

1 S. dazu Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.2, FStR 2008, 236 f., und Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 1.1, FStR 2009, 237 f.

2 AS 2010, 455.

3 AS 2008, 2893.

4 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.1, FStR 2008, 236.

5 AS 2010, 717.

der Arbeitsgruppe zur Kenntnis genommen und am 10.12.2008 das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung auszuarbeiten. Zum einen sollen die in der Schweiz tätigen Firmen von unnötigen Steuerlasten befreit und zum anderen die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gestärkt werden.⁶

Wann die Vernehmlassungsvorlage vorliegt, steht zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht fest.

1.4 Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds

Im Winter 2008/09 hatte der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zur Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds durchgeführt.⁷ Am 20.1.2010 hat der Bundesrat nunmehr beschlossen, den Sold von Milizfeuerwehrleuten gesetzlich für steuerfrei zu erklären. Er soll damit dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für den Zivildienst gleichgestellt werden. Da das Feuerwehrwesen in der Schweiz kantonale geregelt und die Zuständigkeit an die Gemeinden delegiert ist, gibt es keine einheitliche Definition für den Feuerwehrsold. Er muss damit in der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung konkretisiert werden. Der Bundesrat orientiert sich bei seinem Vorschlag an den Kerntätigkeiten der Milizfeuerwehr. Steuerfrei soll der Sold sein, der für die Rettung von Mensch und Tier, zur Brandbekämpfung, zur allgemeinen Schadenwehr sowie zur Elementarschadenbewältigung entrichtet wird. Soldzahlungen für weitere Arbeiten, die zur Erfüllung dieser Kerntätigkeiten notwendig sind, sollen ebenso steuerfrei bleiben. Zu diesen Arbeiten gehören der Pikettdienst, die Kursbesuche sowie die Teilnahme an Inspektionen. Hingegen müssen Funktionsentschädigungen, Kaderpauschalen, Entschädigungen für administrative Arbeiten sowie Entschädigungen für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, als Nebenerwerbseinkommen weiterhin versteuert werden. Auch das Entgelt für Berufsfeuerwehrleute bleibt weiterhin steuerbar. Bei der direkten Bundessteuer sollen die steuerfreien Soldzahlungen zudem auf maximal Fr. 3000 begrenzt werden.

Der Bundesrat hat das Eidg. Finanzdepartement mit der Ausarbeitung eines entsprechenden Gesetzesentwurfs beauftragt. Zusammen mit der Botschaft über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes soll gleichzeitig auch eine formelle Bereinigung der Gesetzestexte vorgeschlagen werden. In StHG und DBG wurde ursprünglich auf

die Vereinheitlichung der zeitlichen Bemessung verzichtet. In den zurückliegenden Jahren haben indessen sämtliche Kantone die einjährige Gegenwartsbesteuerung eingeführt. Damit sind die Bestimmungen zur zweijährigen Vergangenheitsbesteuerung obsolet und können aus den Gesetzen gestrichen werden.⁸

1.5 Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

Am 18.6.2004 hatte NR Rolf Hegetschweiler eine parlamentarische Initiative eingereicht, gemäss der in Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen mit nur teilweiser Reinvestition die relative Methode vorgeschrieben werden soll. Nach dieser Methode ist für die Bestimmung des Steueraufschubs auf das Verhältnis zwischen dem Veräusserungserlös für die alte Liegenschaft und dem Erwerbspreis für das Ersatzobjekt abzustellen. Die WAK-N beauftragte am 21.1.2008 die ESTV mit der Erstellung eines Berichts für die Umsetzung der Initiative. Am 9.2.2009 nahm die WAK-N einen entsprechenden Vorentwurf für eine Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes an und entschied gleichzeitig, eine Vernehmlassung durchzuführen, bevor sie den Gesetzesentwurf ihrem Rat unterbreitet. Diese wurde im Frühling/Sommer 2009 durchgeführt, wobei sich eine überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer, darunter alle Kantone (ausser Neuenburg), für die Beibehaltung der absoluten Methode bei der Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft aussprach. Bei der absoluten Methode wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben, soweit der Grundstückgewinn in eine selbstbewohnte Ersatzliegenschaft reinvestiert wird. Der frei verfügbare Teil des Grundstückgewinns wird demgegenüber sofort besteuert. Übersteigt der Preis des Ersatzobjekts die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so wird der ganze Grundstückgewinn besteuert.

An ihrer Sitzung vom 18./19.1.2010 hat die WAK-N dennoch beschlossen, dem Nationalrat den ursprünglichen Vernehmlassungsentwurf mit dem Wechsel zur relativen Methode zu unterbreiten. Nach Auffassung der Kommissionmehrheit erhöht die relative Methode die Mobilität der Eigenheimbesitzer, weil die Eigentümer aufgrund der unterschiedlichen Wohnungsmärkte oder unterschiedlichen Familienverhältnisse evtl. eine Ersatzliegenschaft erwerben, die günstiger ist als das bisherige Wohneigentum. Die relative Methode entspreche auch

6 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.2, FStR 2009, 150 f.

7 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 1.5, FStR 2009, 239.

8 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 20.1.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=31205.

dem Verfassungsauftrag der Wohneigentumsförderung gemäss Art. 108 BV.⁹

Demgegenüber spricht sich der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Beschluss der WAK-N für die Beibehaltung der absoluten Methode gemäss heutiger Praxis aus. Nach seiner Auffassung würde der Wechsel zur relativen Besteuerungsmethode zu einer steuerlichen Privilegierung der Liegenschaftsbesitzer und zu Mindereinnahmen bei den Kantonen führen. Diese Methode stehe auch im Widerspruch zum Realisationsprinzip des Steuerrechts und zum verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sodann würde die relative Methode das Steuersystem unnötig verkomplizieren und die berufliche Mobilität nicht mehr fördern als die absolute Methode. Zudem sei zu berücksichtigen, dass seit dem entsprechenden Bundesgerichtsentscheid vom 2.3.2004, nach dem die absolute Methode die gesetzeskonforme Lösung darstellt, alle Kantone diese Methode anwendeten. Ein erneuter Systemwechsel würde damit die Rechtssicherheit unnötig beeinträchtigen.

Hingegen begrüsst der Bundesrat wie die WAK-N die im Vorentwurf der ESTV vorgeschlagene Regelung der Besteuerungskompetenz bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze hinweg. Nach dieser soll gesetzlich festgelegt werden, dass die Besteuerungskompetenz für den aufgeschobenen Grundstückgewinn nach einer Frist von 5 Jahren vom Wegzugskanton auf den Zuzugskanton übergeht.¹⁰

Der Entwurf der WAK-N wird voraussichtlich in der Sommersession 2010 im Plenum behandelt.

1.6 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden. Am 23.1.2009 reichte auch der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden eine Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») ein.

Mit Botschaft vom 18.9.2009¹¹ beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnt auch einen Gegenvorschlag ab. Seiner Auffassung nach ist ein steuerlich privilegiertes Bausparen weder ein effektives noch ein effizientes Mittel zur Förderung von selbstgenutztem Wohneigentum. Sodann bestehen mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Zudem hat das Bausparen negative volkswirtschaftliche Auswirkungen und würde das geltende Steuerrecht verkomplizieren.

Entgegen dem Antrag des Bundesrats hat der Nationalrat in der Frühjahrssession 2010 auf Antrag seiner WAK beschlossen, beide Initiativen Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen. Da beide Initiativen nicht gleichzeitig Volk und Ständen zur Abstimmung vorgelegt werden können, weil bei der Annahme beider Begehren nicht klar wäre, welche Regelung zu gelten hätte, hat die WAK-N ihren Antrag mit einer Kommissionsmotion verbunden, mit der der Bundesrat beauftragt wird, die föderalistisch angelegte Volksinitiative der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens zeitlich vor der Volksinitiative des Hauseigentümerverbands Schweiz zur Abstimmung zu bringen. Da die erste Initiative nur eine fakultative Regelung vorsieht, die zweite aber eine zwingende Regelung, würde, wenn beide Initiativen an der Urne angenommen würden, die fakultative Regelung für Ersterwerber von Wohneigentum gemäss erster Volksinitiative durch die zwingende Regelung der zweiten Volksinitiative ersetzt.

1.7 Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)»

Am 6.5.2008 wurde die sog. Steuergerechtigkeits-Initiative in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs eingereicht. Sie sieht einerseits Mindeststeuersätze für höhere Einkommen und Vermögen und andererseits das Verbot von degressiven Steuertarifen vor. Namentlich soll der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern zusammen für alleinstehende Personen mind. 22 % auf dem Teil des steuerbaren Einkommens betragen, der Fr. 250 000 übersteigt. In gleicher Weise soll für alleinstehende Personen der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Vermögenssteuern zusammen mind. 5 % auf dem Teil des steuerbaren Vermögens

9 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 20.1.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-n-2010-01-20.aspx.

10 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartementes (vom 31.3.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=32477&print_style=yes.

11 BBI 2009, 6975 ff., und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartementes (vom 18.9.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112.

betragen, der Fr. 2 Mio. übersteigt. Für gemeinsam veranlagte Paare und für alleinstehende Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, können die Betragsgrenzen erhöht werden. Auch sollen die Folgen der kalten Progression periodisch ausgeglichen werden.¹²

Mit Botschaft vom 6.3.2009 lehnt der Bundesrat diese Initiative ohne Gegenvorschlag ab.¹³ Nach seiner Auffassung stellt die Initiative die kantonale Souveränität in Steuerbelangen und damit den Steuerwettbewerb in Frage. Die Annahme der Initiative würde nicht nur die Niedrigsteuerkantone, sondern alle Kantone betreffen. Je nach gesetzlicher Umsetzung der Initiative wären auch tiefe und mittlere Einkommen direkt von der Initiative betroffen. Denn im Zuge der Umsetzung der Initiative könne Druck entstehen, die Steuertarife auch für Steuerpflichtige unterhalb der Einkommensgrenze anzupassen sowie die Sozialabzüge zwischen den Kantonen zu harmonisieren. Der Handlungsspielraum der Kantone würde dadurch massiv eingeschränkt. Zudem würde sich die Annahme der Initiative negativ auf die Standortattraktivität des Landes auswirken.

Die Beeinträchtigung der Dynamik des Steuerwettbewerbs würde zudem die Vorteile des Steuerwettbewerbs schmälern. Auch bestehe die Gefahr, dass der Steuerwettbewerb durch einen Angebotswettbewerb ersetzt werde. Ein solcher würde sich bezüglich Effizienz und Transparenz negativ auf die Schweizer Volkswirtschaft auswirken.

In der Wintersession 2009 hat der Ständerat als Erstrat dem Antrag des Bundesrats zugestimmt, d. h. die Initiative ohne Gegenvorschlag abgelehnt. Die WAK-N ist an ihrer Sitzung vom 18./19.1.2010 dem Entscheid des Ständerats gefolgt und beantragt dem Nationalrat ebenfalls, die Initiative ohne Gegenvorschlag abzulehnen. Die Vorlage wird voraussichtlich in der Sommersession 2010 vom Nationalrat behandelt.

1.8 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen¹⁴ auch eine Volksinitia-

tive zur Eigenmietwertbesteuerung ein. Diese Initiative will Rentnerinnen und Rentnern das Recht einräumen, den Eigenmietwert nicht mehr zu versteuern. Im Gegenzug könnten diese Personen die mit dem Wohneigentum verbundenen Schuldzinsen steuerlich nicht mehr geltend machen. Gemäss der Initiative sollen jedoch die jährlichen Unterhaltskosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 4000 sowie die Kosten für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz und der Denkmalpflege dienen, vollumfänglich abzugsberechtigt bleiben.

In der Frage der Wohneigentumsbesteuerung haben die eidg. Räte bereits vor längerer Zeit eine Motion gutgeheissen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, eine Vorlage mit dem Ziel auszuarbeiten, die Besteuerung des Eigenmietwerts des selbst bewohnten Wohneigentums auf allen Stufen aufzuheben. Die Schuldzinsen sowie die Unterhaltskosten sollen dabei in einem beschränkten Ausmass weiterhin abzugsfähig bleiben. Weitere Motionen in dieser Frage wurden im laufenden Jahr eingereicht.

Am 17.6.2009 fällte der Bundesrat in der Frage der Eigenmietwertbesteuerung einen Grundsatzentscheid. Er lehnt eine fakultative Befreiung von der Eigenmietwertbesteuerung, beschränkt auf Rentnerinnen und Rentner, ab, wie das von der Volksinitiative verlangt wird, anerkennt jedoch einen Handlungsbedarf. Mit einem indirekten Gegenvorschlag will er die Besteuerung des Eigenmietwerts für alle Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer aufgeben und im Gegenzug die bisherigen Abzugsmöglichkeiten auf 2 Ausnahmen beschränken. Künftig sollen nur noch Hypothekarzinsen bei Ersterwerb sowie qualitativ hochwertige Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen steuerlich berücksichtigt werden. Der Bundesrat beauftragte das Eidg. Finanzdepartement, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten.¹⁵ Dieses hat nunmehr am 6.11.2009 zu einem entsprechenden Botschaftsentwurf ein Vernehmlassungsverfahren eröffnet, das bis 15.2.2010 gedauert hat.¹⁶

Das Ergebnis der Vernehmlassung und die Stellungnahme des Bundesrats stehen noch aus.

12 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.8, FStR 2008, 239.

13 BBI 2009, 1907 ff., und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medien-information/00462/index.html?msg-id=25692.

14 S. Abschn. 1.6.

15 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.6.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=27483.

16 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 4.11.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29910.

1.9 Eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen»

Am 26.1.2010 hat die Schweizerische Volkspartei (SVP) die Unterschriftensammlung für ihre eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen» gestartet. Nach dieser Initiative soll Art. 129 BV mit einem neuen Abs. 4 ergänzt werden, wonach Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen, für die Kinderbetreuung mind. ein gleich hoher Steuerabzug gewährt werden muss wie Eltern, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen.¹⁷

Die SVP hat bis zum 26.7.2011 Zeit, die nötigen 100 000 Unterschriften zu sammeln.

1.10 In der Frühjahrssession 2010 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- einer parlamentarischen Initiative betr. ungerechte Steuerprivilegien für steuerbegünstigte Organisationen keine Folge gegeben.

Der Ständerat hat:

- *angenommen:*
 - eine Motion zur Steigerung der Attraktivität des Stiftungsstandorts Schweiz;
 - eine Motion betr. Ablehnung der Amtshilfe bei illegal beschafften Daten in künftigen Doppelbesteuerungsabkommen;
 - eine Motion betr. Vereinfachung des Steuersystems;
 - eine Motion betr. Rückerstattung der Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr im Reiseverkehr;
 - eine parlamentarische Initiative betr. Stempelabgaben;
- *abgelehnt:*
 - eine Motion betr. schrittweise Abschaffung der Stempelsteuer;
- *keine Folge gegeben:*
 - einer Standesinitiative des Kantons Zürich betr. Steuersystemreform/Easy Swiss Tax;
 - einer Standesinitiative des Kantons Solothurn betr. Einführung einer Einheitssteuer (Flat Tax);
 - einer Standesinitiative des Kantons Aargau betr. Einführung eines neuen Steuersystems;
 - einer Standesinitiative des Kantons St.Gallen betr. Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländer.

2 Kantone

2.1 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat am 17.11.2009 ein Vernehmlassungsverfahren zur Senkung der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eröffnet. Mit der Vorlage soll der max. Gewinnsteuersatz von gegenwärtig 22 % sukzessive auf 20 % reduziert werden. Vorgeschlagen wird eine erste Teilsenkung des Steuersatzes auf 21,5 % für die Steuerperiode 2011. Weitere Teilsenkungen von jeweils einem halben Prozentpunkt pro Steuerperiode sollen folgen, allerdings unter der doppelten Bedingung, dass das reale Bruttoinlandprodukt der Schweiz zunimmt und die Nettoschuldenquote des Kantons eine bestimmte Schwelle nicht überschreitet. Mit der Senkung der Gewinnsteuer soll die Attraktivität Basels als Wirtschaftsstandort gestärkt werden. Die Vernehmlassungsunterlagen sind im Internet einsehbar.¹⁸

Die Vernehmlassungsfrist ist am 31.1.2010 abgelaufen. Die Stellungnahmen sind sehr unterschiedlich. Einigkeit besteht jedoch darin, dass ein allfälliger Spielraum für Steuersenkungen in Basel-Stadt derzeit primär für die Unternehmen genutzt werden soll. Der Regierungsrat wird dem Grossen Rat demnächst eine entsprechende Vorlage unterbreiten.

Mit Beschluss vom 30.3.2010 beantragt der Regierungsrat dem Grossen Rat, die SVP-Initiative «Konkurrenzfähige Einkommenssteuern für den Mittelstand im Vergleich zu Baselland (Mittelstandsinitiative)» dem Volk mit der Empfehlung auf Ablehnung und ohne Gegenvorschlag direkt zur Abstimmung zu unterbreiten. Die Initiative strebt eine Reduktion der Steuersätze beim Einkommenssteuertarif an. Bei Annahme der Initiative hätte dies Steuerausfälle von rund Fr. 115 Mio. zur Folge, was nach Auffassung des Regierungsrats für den Kanton Basel-Stadt nicht tragbar wäre.

Ebenfalls mit Beschluss vom 30.3.2010 beantragt der Regierungsrat dem Grossen Rat, die FDP-Initiative «Milderung der Vermögenssteuer (Entlastung von Mittelstand und Gewerbe bei der Vermögenssteuer)» dem Volk mit der Empfehlung auf Ablehnung und ohne Gegenvorschlag direkt zur Abstimmung zu unterbreiten. Die Initiative wünscht eine Verdoppelung der Freibeträge bei der Vermögenssteuer. Bei Annahme der Initiative hätte dies Steuerausfälle von rund Fr. 12 Mio. zur Folge. Nach Auffassung des Regierungsrats besteht jedoch für eine Senkung der Vermögenssteuer kein vordringlicher Handlungsbedarf.

17 Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 3.3.2010 zu einer Volksinitiative im Kt. Schwyz mit ähnlicher Stossrichtung, S. Abschn. 2.5.

18 www.steuerverwaltung.bs.ch/stgg-geschaefte.htm.

2.2 Bern

Der Grosse Rat hat am 23.3.2010 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Ausgleich der kalten Progression von 3 % sowie Einführung des jährlichen Ausgleichs der kalten Progression bei den Einkommenssteuertarifen;
- Besteuerung mind. des Eigenmietwerts, wenn eine Liegenschaft zu Vorzugskonditionen an nahestehende Personen vermietet wird;
- bei Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen, wird zukünftig der für die direkte Bundessteuer massgebliche höhere Eigenmietwert für die Besteuerung herangezogen;
- Senkung der Alterslimite beim Abzug für Drittbetreuungskosten auf Kinder unter 14 Jahren (bisher Kinder unter 15 Jahren); neu ist der Abzug auch dann zulässig, wenn die Kosten der Drittbetreuung wegen einer Ausbildung der steuerpflichtigen Person anfallen;
- Anpassung des Abzugs für Parteispenden an die Regelung im Bundesrecht;
- Erhöhung des Kinder-Abzugs von Fr. 6300 auf Fr. 7000 und Einführung eines je hälftigen Kinder-Abzugs (analog dem Bundesrecht), wenn die Eltern getrennt besteuert werden, das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht werden;
- Senkung des Einkommenssteuertarifs und des Tarifs bei Kapitaleistungen aus Vorsorge;
- Anpassung der Bestimmungen über das Teilsatzverfahren zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung aufgrund eines Urteils des Bundesgerichts¹⁹: bei der Einkommenssteuer Aufhebung der Kriterien «mit Sitz in der Schweiz» und «oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken»; bei der Vermögenssteuer gänzliche Aufhebung des Teilsatzverfahrens;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs;
- Senkung des Maximalsatzes bei der Vermögenssteuerbremse von 30 % auf 25 %;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, wobei jedoch bei Holding- und Domizilgesellschaften keine Anrechnung stattfindet;
- Aufnahme der Praxis, wonach die Verzugszinspflicht weder durch das Ergreifen eines Rechtsmittels noch durch die Gewährung einer Zahlungserleichterung berührt wird, ins Steuergesetz;
- Aufnahme von neuen Bestimmungen zur detaillierteren Regelung des Steuererlasses;

19 BGer 2C_274/2008 vom 25.9.2009.

- Umsetzung von Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II,²⁰ Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,²¹ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,²² Gaststaatgesetz.²³

Der Wortlaut der neuen Bestimmungen kann im Internet eingesehen werden.²⁴ Die Referendumsfrist läuft bis 15.7.2010. Der Grosse Rat hat gleichzeitig mit der Hauptvorlage eine Eventualvorlage beschlossen. Damit wird der sonst grundsätzlich mögliche sog. Volksvorschlag, also das konstruktive Referendum, verunmöglicht. Würde gegen die Teilrevision des Steuergesetzes das Referendum ergriffen, könnten die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger zwischen Haupt- und Eventualvorlage wählen oder beide Vorlagen ablehnen. Die Eventualvorlage unterscheidet sich von der Hauptvorlage dadurch, dass auf die zusätzlichen Entlastungen bei der Einkommenssteuer verzichtet wird. Wird kein Referendum ergriffen, bleibt die Eventualvorlage bedeutungslos. Die Änderungen sollen am 1.1.2011 in Kraft treten.

Die Gewerkschaften haben beschlossen, eine Initiative zu lancieren, die insbesondere folgende Elemente enthalten soll:

- weitere Erhöhung des Kinder-Abzugs auf Fr. 8000;
- Aufhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer-senkungen, soweit sie über den blossen Teuerungsausgleich hinausgegangen sind;
- Wiedererhöhung des Grenzwerts bei der Vermögenssteuerbremse auf 30 %;
- Abschaffung der Aufwandbesteuerung ab dem 2. Jahr nach Zuzug.

Mit der Unterschriftensammlung soll am 1.5.2010 begonnen werden. Eine Volksabstimmung könnte erst im Jahr 2011 stattfinden, sodass die Revisionen per 1.1.2011 wohl nicht mehr betroffen werden.

2.3 Glarus

Der Landrat hat am 9.12.2009 die Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden der Landsgemeinde 2010 verabschie-

20 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

21 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

22 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

23 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

24 www.sta.be.ch/site/referendum-erlass-steuergesetz-de.pdf.

det. Sein Antrag an die Landsgemeinde beinhaltet folgende Punkte:

- Entlastung bei der Vermögenssteuer (Tarif): Der Landrat lehnt den Antrag eines Bürgers²⁵ aufgrund der guten Positionierung im gesamtschweizerischen Vergleich ab.
- Die Dumont-Praxis soll auf den 1.1.2010 abgeschafft werden.²⁶ Der Landrat beantragt der Landsgemeinde die entsprechende Änderung des Steuergesetzes.
- Der Antrag, dem Regierungsrat die Kompetenz für den Abschluss besonderer Steuervereinbarungen mit Unternehmen zu erteilen, welche eine Sondernutzung für öffentliche Sachen (z. B. Kraftwerksgesellschaften) beanspruchen, wird vom Landrat als gesetzwidrig abgelehnt.

Die FDP des Kantons Glarus hat eine Motion «Erhöhung Abzug Kinderfremdbetreuungskosten» eingereicht. Der Abzug beträgt derzeit Fr. 3000. Die Motion verlangt eine Erhöhung auf Fr. 10 000.

Die Grünen des Kantons Glarus stellen einen «Memorialsantrag zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländerinnen und Ausländer».²⁷

2.4 Nidwalden

Der Landrat hat am 17.3.2010 die Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Beschlossen wurden insbesondere folgende Massnahmen:

- Senkung des Maximalsteuersatzes bei der Einkommenssteuer von 3 % auf 2,75 %;
- Einführung eines Kinder-Abzugs von Fr. 3000 für die Eigenbetreuung;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von 9 % auf 6 %;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz von 4,5 % auf 3 %;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für Vereine und Stiftungen von 4,5 % auf 1 %;
- Senkung der festen Kapitalsteuer für juristische Personen von 1 ‰ auf 0,1 ‰;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Unternehmensnachfolge;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Eltern, Stief- und Pflegeeltern sowie Schwiegereltern;

25 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 2.7, FStR 2009, 245.

26 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

27 Ein Memorialsantrag ist spätestens der übernächsten Landsgemeinde zur Behandlung vorzulegen.

- Ausgleich der kalten Progression;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Gaststaatgesetz,²⁸ Unternehmenssteuerreform II,²⁹ steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis),³⁰ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige.³¹

Die Teilrevision soll auf den 1.1.2011 in Kraft treten. Die Referendumsfrist läuft bis zum 25.5.2010.

2.5 Schwyz

Gegen den Beschluss des Kantonsrats, die SVP-Initiative «Steuarentlastung für Erziehungsarbeit in der Familie» für ungültig zu erklären,³² wurde Beschwerde ans Bundesgericht erhoben, welche mit Urteil vom 3.3.2010³³ abgewiesen wurde. Die Volksinitiative, die nun definitiv nicht zur Abstimmung gelangt, verlangte eine Steuerentlastung bei Eigenbetreuung von Kindern unter 13 Jahren in der Höhe der auf die ersten Fr. 20 000 steuerbares Einkommen entfallenden Steuern. Dies hätte zu grossen Belastungsunterschieden zwischen Ehe- und Elternpaaren mit gleichem steuerbarem Gesamteinkommen geführt, wenn das eine Paar seine Kinder selbst betreut und das andere fremdbetreuen lässt. Das Bundesgericht sah darin übereinstimmend mit Regierungsrat und Kantonsrat, die sich dabei auf ein Gutachten von Prof. Madeleine Simonek stützten, eine unzulässige Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen, die zu einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots sowie des daraus fliessenden Leistungsfähigkeitsprinzips führen müsste. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen sei kein überwiegendes öffentliches Interesse ersichtlich, das die steuerrechtliche Bevorzugung der familieneigenen Kinderbetreuung mittels eines Eigenbetreuungsabzugs rechtfertigen würde.³⁴

28 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

29 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

30 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

31 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

32 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 2.12, FStR 2009, 159 mwH.

33 BGer 1C_161/2009.

34 Anmerkung: Die SVP lanciert zurzeit auf Bundesebene die Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen»; s. www.familieninitiative.ch.

2.6 Solothurn

Der Kantonsrat hat die Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes am 17.3.2010 verabschiedet. Damit werden die notwendigen Anpassungen an neues Bundesrecht vorgenommen. Umgesetzt werden insbesondere die Unternehmenssteuerreform II,³⁵ das EMRK-konforme Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren³⁶ sowie die erleichterte Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige.³⁷ Die Abschaffung der Dumont-Praxis³⁸ wird neu auch im Gesetz festgehalten, nachdem sie der Regierungsrat auf Verordnungsstufe bereits auf Anfang 2010 aufgehoben hatte. Zuwendungen und Beiträge an politische Parteien können neu im Rahmen der bundesrechtlichen Regelung³⁹ bis zu einem Betrag von Fr. 20 000 jährlich abgezogen werden. Ebenfalls an die bundesrechtlichen Vorgaben angepasst wurde der Abzug für Kinderbetreuungskosten,⁴⁰ dessen Höhe aber unverändert bei Fr. 6000 je Kind geblieben ist.

Soweit die Unternehmenssteuerreform II den Kantonen gesetzgeberischen Freiraum belässt, hat der Kantonsrat die Anträge der Regierung unverändert übernommen:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung: Wechsel vom Halbsatzverfahren zur Teilbesteuerung analog zur direkten Bundessteuer. Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % werden im Privatvermögen zu 60 %, im Geschäftsvermögen zu 50 % besteuert.
- Die Gewinnsteuer wird an die Kapitalsteuer der juristischen Personen angerechnet.
- Bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wird der Liquidationsgewinn, soweit er nicht wie eine Vorsorgeleistung zu besteuern ist, für die Bestimmung des Steuersatzes durch 4 dividiert. Der Satz beträgt aber mind. 4 %.

Im Weiteren werden folgende Neuerungen eingeführt:

- Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gilt neu eine Mindeststeuer von Fr. 200 bei persönlicher

Zugehörigkeit und von Fr. 100 bei nur wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Staatssteuer).

- Leistungen aus Lebensversicherungen im Todesfall, die nicht mit der Einkommenssteuer erfasst werden, unterliegen künftig der Erbschaftssteuer.
- Im Gegenzug werden erbrechtliche Zuwendungen und Schenkungen an Eltern von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit.
- Die Arbeitgeber werden verpflichtet, ihre Leistungen an die Mitarbeitenden mit einer Kopie des Lohnausweises oder auf andere genehmigte Art dem Steueramt zu melden.
- Die Anzahl der innerkantonalen Steuerausscheidungen wird mit Mindestfaktoren beim steuerbaren Einkommen und Vermögen bzw. bei Gewinn und Kapital deutlich reduziert.

Verworfen hat der Kantonsrat den Antrag der Regierung, Alleinerziehende neu mit einem besonderen Abzug statt wie Verheiratete mit dem Teilsplitting zu entlasten.

Die Revision unterliegt dem fakultativen Referendum, wobei aufgrund der Beratungen und des Abstimmungsergebnisses im Kantonsrat ein Referendum kaum zu erwarten ist. Die neuen Bestimmungen sollen 2011 in Kraft treten.

2.7 Thurgau

Nach der Ablehnung der Flat-rate-tax-Vorlage in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 hat der Regierungsrat am 17.11.2009 dem Grossen Rat eine neue Botschaft zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Änderungen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs: Der Tarif mit bisher 11 Stufen soll auf 7 Stufen gestrafft werden, wobei die ersten 5 Stufen unverändert bleiben sollen. Der Satz der höchsten Stufe soll neu noch 8 % betragen. Ausserdem soll für Ehepaare und Alleinerziehende das Vollsplitting eingeführt werden (bisher: Teilsplitting mit Divisor 1,9);
- Senkung der Quellensteuer: Mit der Glättung des Tarifverlaufs bei der Einkommenssteuer sollen auch die Quellensteuersätze gesenkt werden, und zwar für Künstler, Artisten, Sportler und Referenten von 15 % auf 13 %, für Verwaltungsräte von 20 % auf 15 %, für Hypothekargläubiger von 15 % auf 13 % und für Grundstückvermittler von 20 % auf 15 %;
- Rentenversicherungen sollen während der Bezugsphase neu nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegen;
- wirtschaftliche Handänderung bei juristischen Personen: Ausschluss des Beteiligungsabzugs, wenn Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften eine

35 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

36 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

37 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

38 Vgl. auch BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

39 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

40 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

- Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft mit Gewinn veräussern;
- wirtschaftliche Handänderung bei Holdinggesellschaften: Festschreibung der bisherigen Praxis im Gesetz, wonach Kapitalgewinne aus der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft als Erträge aus Grundeigentum der ordentlichen Besteuerung unterworfen werden;
 - wirtschaftliche Handänderung bei Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus: Bei Domizil- und Verwaltungsgesellschaften sollen neu Kapitalgewinne aus wirtschaftlichen Handänderungen praxismässig der ordentlichen Besteuerung unterliegen;
 - gesetzliches Grundpfandrecht: Neu soll das Grundpfandrecht für alle Steuerforderungen bestehen, die durch das Halten oder Veräussern von Liegenschaften entstehen. Dies soll insbesondere auch für Grundstücksgewinne aufgrund wirtschaftlicher Handänderungen gelten und für Kapitalgewinne aus der direkten oder indirekten Veräusserung von Liegenschaften, die der Gewinnsteuer für juristische Personen unterworfen sind;
 - Anpassungen an Bundesrecht: kollektive Kapitalanlagen,⁴¹ Unternehmenssteuerreform II,⁴² Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern⁴³ sowie Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.⁴⁴

Die Teilrevision soll grundsätzlich per 1.1.2011 in Kraft gesetzt werden. Der Regierungsrat soll jedoch die Möglichkeit haben, die Änderung beim Einkommenssteuertarif je nach Entwicklung der Wirtschaftssituation erst auf den 1.1.2012 in Kraft zu setzen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁴⁵

2.8 Uri

Der Regierungsrat hat am 3.12.2009 das Vernehmlassungsverfahren zur Totalrevision der Urner Steuergesetze eröffnet. Die 3 geltenden Urner Steuergesetze – das Gesetz über die direkten Steuern, das Grundstückge-

winnsteuergesetz sowie das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz – sollen in einem Rechtserlass zusammengefasst werden. Gleichzeitig schlägt der Regierungsrat verschiedene materielle Massnahmen vor, um die Steuerbelastung massvoll zu senken. Dabei sind nebst mehreren Steuerentlastungen auch geringfügige Anpassungen mit Steuer Mehrbelastungen vorgesehen, soweit dies neue Erkenntnisse empfehlen. In materieller Hinsicht geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

Natürliche Personen:

- Anpassung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Einkommen: Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % sollen im Privatvermögen zu 60 % (bisher 40%), im Geschäftsvermögen zu 50 % (bisher 40 %) besteuert werden;
- Verzicht auf eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Vermögen (Vermögen aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 %);
- Herabsetzung des steuerbaren Eigenmietwerts auf 75 % der Marktmiete (bisher 80 %);
- Senkung des Einkommenssteuersatzes von 15,4 % auf 15,2 %;
- Erhöhung des Sozialabzugs beim Vermögen für Alleinstehende von Fr. 80 000 auf Fr. 90 000 und für Verheiratete von Fr. 160 000 auf Fr. 180 000;
- Senkung des proportionalen Vermögenssteuersatzes von 2,6 ‰ auf 2,1 ‰;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression (in Analogie zum DBG).

Juristische Personen:

- Senkung des proportionalen Gewinnsteuersatzes von 10,4 % auf 9,4 %;
- Besteuerung der Korporationen als juristische Personen.

Anpassungen an Bundesrecht:

- Abschaffung der Dumont-Praxis⁴⁶ (Umsetzung bereits per 1.1.2010);
- Einführung eines Abzugs von bis zu Fr. 10 000 für Zuwendungen an politische Parteien;⁴⁷
- Erhöhung des Alters von 12 auf 14 Jahre beim Abzug für die Fremdbetreuung von Kindern⁴⁸ bei gleichzeitiger Beibehaltung des unbeschränkten Abzugs;

41 BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.6.2006), SR 951.31.

42 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

43 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

44 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

45 www.steuerverwaltung.tg.ch/xml_48/internet/de/application/f8776.cfm.

46 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandhaltungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

47 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

48 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

- Übernahme der Bestimmungen zur Unternehmenssteuerreform II (2. Teil):⁴⁹ Bei der definitiven Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit soll der Liquidationsgewinn, der nicht zur Vorsorge verwendet wird, ebenfalls zum Sondersatz für Kapitalleistungen aus Vorsorge besteuert werden;
- Anschlussgesetzgebung in weiteren Bereichen des Bundesrechts: kollektive Kapitalanlagen,⁵⁰ Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren,⁵¹ Gaststaatgesetz,⁵² Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,⁵³ Bundesgericht⁵⁴ und Bundesverwaltungsgericht.⁵⁵

Grundstückgewinnsteuer:

- Der progressive Grundstückgewinnsteuertarif soll durch einen proportionalen Tarif ersetzt werden, und gleichzeitig soll der Steuerfreibetrag von Fr. 7000 auf Fr. 10 000 erhöht werden. Der Steuersatz soll bei Besitzdauer von weniger als 1 Jahr 30 % betragen und bei einer Besitzdauer von über 20 Jahren 10 %.
- Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen.

Erbschafts- und Schenkungssteuer:

- Der progressive Erbschafts- und Schenkungssteuertarif soll ebenfalls durch einen proportionalen Satz ersetzt werden, und gleichzeitig soll der Steuerfreibetrag von Fr. 5000 auf Fr. 15 000 erhöht werden. Der Steuersatz soll in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrads zwischen 8 % und 24 % betragen.
- Befreiung von erbrechtlichen Zuwendungen und Schenkungen an Adoptiv- und Stiefkinder sowie zwischen Konkubinatspartnern.

Die Vernehmlassungsfrist zur Steuergesetzrevision 2011 dauerte bis zum 28.2.2010. Zurzeit werden die Vernehmlassungsergebnisse ausgewertet. Das neue Gesetz soll per 1.1.2011 in Kraft treten.

2.9 Wallis

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat einen Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Es ist vorgesehen, dass dieses Geschäft in der Mai-Session 2010 behandelt wird. Ziele des Entwurfes sind u. a.:

- die Anpassung des Steuergesetzes an das BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige,⁵⁶ das BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern⁵⁷ und das BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien;⁵⁸
- die Berücksichtigung einer Anzahl parlamentarischer Vorstösse;
- die Vornahme redaktioneller Änderungen und Präzisionen.

2.10 Zürich

Wie früher berichtet wurde,⁵⁹ waren gegen die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 zur Steuerentlastung der natürlichen Personen, neben dem Kantonsratsreferendum, 2 Referenden mit Gegenvorschlägen von Stimmberechtigten eingereicht worden. Am 18.2.2010 hat der Kantonsrat einen der beiden Gegenvorschläge, nämlich den von der Grünliberalen Partei des Kantons Zürich eingereichten Gegenvorschlag «Eine nachhaltige Steuerstrategie», für vollumfänglich ungültig erklärt.

Weiter ist in diesem Zusammenhang ein Beschluss des Regierungsrats zu beachten, den dieser am 17.2.2010 getroffen hat. Danach kann die Anordnung einer Volksabstimmung über Vorlagen, die dem obligatorischen oder fakultativen Referendum unterliegen, erst dann erfolgen, wenn die Rechtsmittelfrist für Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gegen in diesem Zusammenhang ergangene Kantonsratsbeschlüsse unbenutzt abgelaufen oder eine Beschwerde vom Bundesgericht abschliessend beurteilt worden ist. Nachdem gegen die Ungültigerklärung des Gegenvorschlags der Grünliberalen Partei Beschwerde beim Bundesgericht erhoben worden ist, hat dies nun zur Folge, dass zuerst der Abschluss dieses Verfahrens abgewartet werden muss, bis die Volksabstimmung über die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 und den als gültig erachteten Gegenvorschlag, ggf. unter Einbezug des Ge-

49 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

50 BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.6.2006), SR 951.31.

51 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

52 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

53 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

54 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110.

55 BG über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32.

56 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

57 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

58 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

59 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/4, Abschn. 2.18, FStR 2009, 316 f.

genvorschlags der Grünliberalen Partei, angeordnet werden kann. Damit bleibt offen, wann die Volksabstimmung durchgeführt werden kann.

Am 2.11.2009 wurde unter dem Titel «Grundstückgewinnsteuer – JA, aber fair! Kantonale Volksinitiative für eine gerechte Grundstückgewinnsteuer» eine kantonale Volksinitiative eingereicht. Mit der Initiative soll eine Senkung der Grundstückgewinnsteuer erreicht werden. Zum einen sieht die Initiative eine Verminderung des Zuschlags bei einer Besitzdauer von weniger als 1 Jahr von 50 % auf 25 % und bei einer Besitzdauer von weniger als 2 Jahren von 25 % auf 10 % vor. Zum anderen soll der so genannte Besitzdauerrabatt ab einer Besitzdauer von 6 Jahren mit jedem Jahr um weitere 6 % (heute 3 %) erhöht werden; ab einer Besitzdauer von vollen 21 Jahren wäre überhaupt keine Grundstückgewinnsteuer mehr geschuldet. Der Regierungsrat hat nunmehr gegenüber dem Kantonsrat Stellung zu nehmen; bis zum 2.8.2010 ohne oder bis zum 2.3.2011 mit Gegenvorschlag.

Schliesslich hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Kantonsrats am 9.3.2010 ihre Beratungen zur Steuergesetzrevision betreffend den Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes⁶⁰ abgeschlossen. Entgegen dem Regierungsrat beantragt sie dem Kantonsrat, es sei bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Informationsaustausch

Mit diversen Staaten fanden im 1. Quartal 2010 weitere Verhandlungen über eine Teilrevision der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zwecks Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss dem OECD-Standard bzw. über den Abschluss neuer Abkommen, die ebenfalls eine entsprechende Amtshilfebemessung enthalten, statt:

- Die Verhandlungen mit *Kanada* konnten am 11.2.2010 mit der Paraphierung eines Änderungsprotokolls abgeschlossen werden.
- Ein im November 2009 mit *Indien* erzielt Verhandlungsergebnis konnte damals noch nicht paraphiert werden, weil auf indischer Seite zuerst noch interne Konsultationen geführt werden mussten. Nachdem

Indien im Februar 2010 seine Zustimmung zu diesem Verhandlungsergebnis erklärt hatte, wurde anfangs März auf dem Korrespondenzweg ein Änderungsprotokoll paraphiert.

- Anlässlich einer 2. Verhandlungsrunde wurde mit der *Slowakei* eine Einigung erzielt und am 11.3.2010 ein Änderungsprotokoll paraphiert.
- Mit *Uruguay*, mit dem bisher kein Doppelbesteuerungsabkommen bestand, konnte am 18.3.2010 ein Entwurf für ein neues Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen paraphiert werden.
- Die Verhandlungen mit *Griechenland* wurden am 23.3.2010 mit der Paraphierung eines Änderungsprotokolls abgeschlossen.
- Am 26.3.2010 konnte auch mit *Deutschland* eine Einigung erzielt und ein Änderungsprotokoll paraphiert werden.
- Schliesslich wurden im Januar 2010 mit *Hongkong*, auf das das bestehende Abkommen mit China nicht anwendbar ist, Verhandlungen über den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommenssteuer aufgenommen. Deren Weiterführung wurde für April 2010 vereinbart.
- Am 26.2.2010 wurde ein revidiertes Abkommen mit den *Niederlanden* unterzeichnet (vgl. dazu Abschn. 3.3 hiernach).

3.2 Bangladesch

Korrigendum: In der Gesetzgebungs-Agenda 2010/1⁶¹ wurde irrtümlicherweise ausgeführt, dass das seit dem 13.12.2009 in Kraft stehende neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Bangladesch in der Schweiz für die am oder nach dem 1.1.2009 beginnenden Steuerjahre und in Bangladesch für Steuerjahre, die ab dem 1.7.2009 beginnen, Anwendung finde. Art. 27 Abs. 2 dieses Abkommens sieht jedoch vor, dass dessen Bestimmungen auf Einkünfte anwendbar sind, die in den Steuerjahren erzielt werden, die am oder nach dem 1. Januar bzw. 1. Juli des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres beginnen. Dieses Abkommen findet somit in der Schweiz seit dem 1.1.2010 und in Bangladesch ab dem 1.7.2010 Anwendung.

3.3 Niederlande

Das bestehende Abkommen mit den Niederlanden stammt aus dem Jahr 1951 und wurde 1966 in Teilbereichen revidiert. Es ist das einzige schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen, das noch nicht formal auf dem Musterabkommen der OECD aufbaut.

60 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

61 S. Abschn. 3.2, FSr 2010, 75.

Im Spätherbst 2007 wurde ein revidiertes Abkommen paraphiert. Im Bereich der Amtshilfe enthielt es eine Bestimmung über den Austausch von Informationen für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Betrugsdelikten und dergleichen. Ausserdem sah es, sollte die Schweiz mit einem anderen EU- oder OECD-Staat einen umfassenden Informationsaustausch vereinbaren, im Falle eines Abkommens mit einem EU-Staat eine automatische Meistbegünstigung und im Falle eines Abkommens mit einem nicht der EU angehörenden OECD-Staat eine Verpflichtung der Schweiz zur Aufnahme von Verhandlungen zwecks Gewährung der Gleichbehandlung vor. Obwohl die Niederlande somit rechtlich gegen eine Schlechterstellung abgesichert waren, wurde, nachdem der Bundesrat im März 2009 die Übernahme des OECD-Standards im Bereich des Informationsaustausches angekündigt hatte, das zu diesem Zeitpunkt noch nicht unterzeichnete Revisionsabkommen auf Wunsch der Niederlande durch eine Amtshilfebestimmung nach diesem OECD-Standard ergänzt.

Zahlreiche bewährte Abkommenslösungen wurden weitergeführt, und in einzelnen Bereichen konnten gegenüber heute Verbesserungen erzielt werden, bspw. durch:

- die Herabsetzung des für die Quellensteuerbefreiung auf Dividenden massgebenden Beteiligungsgrads von bisher 25 % auf 10 %;
- die Befreiung von der Besteuerung im Quellenstaat für Dividendenzahlungen an anerkannte Pensions-einrichtungen;
- den Wegfall der bisherigen Quellenbesteuerung von 5 % für Zinsen; und
- die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel für den Fall, dass die zuständigen Behörden in einem Verständigungsverfahren keine befriedigende Lösung erreichen können.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. Pascal Hinny
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Raoul Stocker
Prof. Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 416 pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 200__/1 Ausgabe 2010/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnements:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
