

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Xavier Oberson

**La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE**  
«The devil is in the details»

Prof. Dr. Dr. h.c.  
Michael Lang

**Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen  
Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen**

Dr. iur. Alberto Lissi/  
Daliborka Bukara, M.Sc.

**Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über  
die Zusammenarbeit im Steuerbereich (1. Teil)**  
Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte

Lic. iur. Rainer Zigerlig/  
Lic. iur. Heinz Baumgartner/  
Lic. iur. Pascal Duss

**Gesetzgebungs-Agenda 2012/1**

2012/1

---

---

## 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 424; Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abon-  
nemente; Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag.  
Der Jahresordner sowie die Inhaltsverzeichnisse sind im Preis  
enthalten. Einzelhefte: CHF 106. Die Mehrwertsteuer ist in allen  
Preisen inbegriffen; hinzu kommen die effektiven  
Versandkosten.

### Bestellungen

Beim Verlag

### Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

### Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

### Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und  
Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechts-  
gesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger  
schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Ver-  
vielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Ein-  
speicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder ande-  
ren 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**

**2012/1**

---

# Inhalt

	<b>Artikel</b>	
Prof. Xavier Oberson	<b>La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE</b> «The devil is in the details»	<b>4</b>
Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang	<b>Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen</b>	<b>26</b>
	<b>Praxis-Forum</b>	
Dr. iur. Alberto Lissi/ Daliborka Bukara, M.Sc.	<b>Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (1. Teil)</b> Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte	<b>42</b>
	<b>Gesetzgebungs-Agenda</b>	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2012/1</b>	<b>63</b>

### **Liebe Leserin, lieber Leser**

Mit der Gesetzgebungs-Agenda 2011/4 hat Eric Hess seine Mitarbeit an unserer Zeitschrift beendet. Er hat den Abschnitt über die Doppelbesteuerungsabkommen seit Beginn in der Ausgabe 2002/2 – unterbrochen nur durch seinen Aufenthalt als Finanzattaché der schweizerischen Botschaft in Washington in den Jahren 2006 bis 2008 – trotz zeitweilig ausgesprochener Hektik in diesem Bereich ebenso umsichtig wie stilsicher betreut. Er hat es Ihnen damit ermöglicht, Entwicklungen im internationalen Bereich rechtzeitig in Ihre Überlegungen einzubeziehen. Dafür und für die angenehme und verlässliche Zusammenarbeit danken wir ihm sehr.

Ab dieser Ausgabe wird lic. iur. Pascal Duss, Leiter des Länderdienstes I des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen, den Abschnitt über die Doppelbesteuerungsabkommen betreuen. Wir freuen uns über diese Zusammenarbeit und danken ihm gerne für die Übernahme dieser Verantwortung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Ruedi Baumann

# La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE

«The devil is in the details»

Prof. Xavier Oberson



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

## Table des matières

<b>1</b>	<b>Introduction.</b>	<b>5</b>	<b>4.3</b>	<b>Les limites à l'échange de renseignements (art. 26 al. 3 MC OCDE)</b>	<b>14</b>
<b>2</b>	<b>Historique.</b>	<b>6</b>	4.3.1	En général.	14
<b>3</b>	<b>Les éléments essentiels de l'art. 26 MC OCDE</b>	<b>7</b>	4.3.2	Les limites du droit interne	15
3.1	Fonction et portée juridique	7	4.3.2.1	En général.	15
3.2	Structure	8	4.3.2.2	Les garanties de procédure	15
3.3	Champ d'application	8	4.3.2.3	L'obtention des renseignements en droit interne	16
3.3.1	Territorialité.	8	4.3.2.4	La demande de renseignements contraire au principe de la bonne foi.	17
3.3.2	Les impôts concernés.	9	4.3.2.5	L'impact du principe de réciprocité	17
3.3.3	Le champ d'application temporel.	9	4.3.3	La limite du secret.	17
3.4	Les formes de l'échange	9	4.3.4	La limite de l'ordre public.	18
<b>4</b>	<b>Le contenu de l'art. 26 MC OCDE</b>	<b>10</b>	<b>4.4</b>	<b>La non pertinence de l'intérêt fiscal de l'Etat requis (art. 26 al. 4 MC OCDE)</b>	<b>19</b>
4.1	Les conditions de l'échange de renseignements (art. 26 al. 1 MC OCDE)	10	<b>4.5</b>	<b>La portée du statut particulier du détenteur de l'information et notion de renseignements portant sur le droit de propriété (art. 26 al. 5 MC OCDE)</b>	<b>19</b>
4.1.1	La pertinence des renseignements demandés	10	4.5.1	En général.	19
4.1.2	L'identification du contribuable et du détenteur de l'information	11	4.5.2	Les renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires.	19
4.1.2.1	En général.	11	4.5.3	Les renseignements relatifs aux droits de propriété	20
4.1.2.2	Les CDI suisses	11	4.5.4	La clause supplémentaire des CDI suisses	20
4.2	La confidentialité de l'échange de renseignements (art. 26 al. 2 MC OCDE)	12	<b>5</b>	<b>Conclusion</b>	<b>21</b>
4.2.1	En général.	12		Bibliographie choisie	22
4.2.2	Les personnes et autorités concernées	13		Rapports et documents	23
4.2.3	Les limites à l'utilisation des renseignements	13		Normes et documents y relatifs	23
4.2.3.1	Pour l'Etat requérant	13		Messages et autres documents législatifs	25
4.2.3.2	Pour l'Etat requis (notamment l'utilisation pour appliquer le droit fiscal suisse)	14			

## 1 Introduction

Le vendredi 13.3.2009 restera une date clé dans l'histoire fiscale de la Suisse. Le Conseil fédéral a en effet annoncé à cette date un changement majeur dans la politique en matière d'échange de renseignements fiscaux avec les Etats étrangers. Désormais, les nouvelles CDI suisses reprendront le contenu de l'art. 26 du Modèle OCDE de CDI (MC OCDE), dans sa version actuelle (datant de 2005).

Le pas franchi est très important.<sup>1</sup> En effet, jusqu'ici, la Suisse était connue pour sa position restrictive en ce domaine. Fondamentalement, partant du principe que la fonction prépondérante d'une CDI est de lutter contre la double imposition internationale, la Confédération n'a accepté pendant plusieurs décennies que l'échange de renseignements nécessaires à l'application d'une CDI. Cette position avait certes lentement évolué, tout particulièrement dans le cadre de la CDI avec les Etats-Unis de 1996, qui ouvrait une assistance administrative en cas de «tax fraud and the like».<sup>2</sup> Par la suite, à partir de 2004, certaines CDI, notamment avec des Etats de l'Union Européenne (UE), ont également ouvert un échange en cas de fraude fiscale », au sens de la législation de l'Etat requis.

Mais, jusqu'à mars 2009, le verrou de la fraude fiscale », au sens helvétique du terme, demeurait le seuil nécessaire d'accès à l'échange de renseignements dans le cadre d'une CDI.<sup>3</sup> Le verrou a désormais sauté et la condition de base de l'échange, sous réserve de nombreuses conditions que nous allons étudier, devient celle du caractère « vraisemblablement pertinent » des renseignements sollicités pour appliquer soit (i) la CDI, soit (ii) la législation fiscale interne de l'Etat requérant.

Lors de l'annonce du 13.3.2009, le Conseil fédéral a non seulement déclaré accepter le standard international de l'art. 26 MC OCDE, dans le cadre des nouvelles CDI, mais il a également fixé un certain nombre de conditions cadres à la mise en œuvre de cette nouvelle règle, à savoir :

- La protection des droits de procédure des personnes concernées.
- L'assistance administrative doit être 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 doit en principe s'appliquer aux impôts entrant dans le champ d'application de la convention.
- Le principe de subsidiarité doit être respecté.
- Le droit interne suisse demeure inchangé.
- Enfin, on doit trouver des solutions pour éliminer les traitements discriminatoires et, dans la mesure du possible, chercher à obtenir des contreparties lors des négociations.

Entre temps, la Suisse a négocié plus d'une trentaine de nouvelles CDI avec une telle clause, dont 9 sont déjà entrées en vigueur.<sup>4</sup> De même, pour mettre en œuvre ces CDI, la Suisse a adopté une ordonnance d'application (OACDI),<sup>5</sup> qui est entrée en vigueur le 1.10.2010. Un projet de loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale est également en préparation (P-LAAF).<sup>6</sup> Au surplus, en date du 15.2.2011, le Département Fédéral des Finances (DFF) a rendu publique la nécessité d'une adaptation de la pratique concernant les demandes d'assistance, notamment dans le cadre de l'identification du contribuable et du détenteur d'information.<sup>7</sup>

Deux ans après ce changement de paradigme, notre propos est ainsi d'analyser comment la Suisse a concrètement mis en œuvre les exigences de l'art. 26 MC OCDE, dont les éléments essentiels sont parfois controversés et sujets à interprétation. Pour ce faire, après un bref rappel historique (ci-après, ch. 2), il convient d'analyser les contours de la nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements à la lumière des éléments

1 V. à ce propos R. WALDBURGER, *Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick*, p. 60 ss; X. OBERSON, *La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux. « Un an après »*, p. 94 ss.

2 Sur cette notion, v. entre autres : D. HUFSCHEIDT, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, p. 433; R. WALDBURGER, *Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit dem USA. Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG*, p. 91; X. OBERSON, «Tax fraud or the like». Grandeur et décadence d'une notion controversée en matière d'assistance fiscale avec les Etats-Unis, p. 386 ss.

3 V. toutefois le cas particulier de « l'affaire UBS », qui ne sera pas développé ici, avec une définition spécifique du concept de « tax fraud and the like », détaillée dans les annexes à l'Accord UBS, du 19.8.2009, modifié le 31.3.2010 par le Protocole Accord UBS (RS 0.672.933.612), dont la constitutionnalité a finalement été admise par le Tribunal Administratif Fédéral (TAF); à ce propos v. notamment ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV »); v. aussi M. Reich, *Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats. Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010*.

4 Il s'agit des CDI avec le Danemark, la Finlande, la France, la Grande-Bretagne, le Qatar, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, l'Autriche (dès le 1.3.2011) et l'Espagne (clause de la nation la plus favorisée). La CDI avec les Etats-Unis de 2009 (v. Protocole CDI-US) a été approuvée par les Chambres fédérales mais n'est pas encore en vigueur.

5 Ordonnance du 1.9.2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition; v. à ce propos, D. HOLENSTEIN, *Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard*.

6 Projet de LF sur l'assistance administrative en matière fiscale (LAAF), qui a été mise en consultation le 12.1.2011 et qui devrait, à terme, remplacer l'OACDI.

7 Documentation Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées.

essentiels de l'art. 26 MC OCDE (ci-après, ch. 3) et de son contenu (ci-après, ch. 4).

## 2 Historique

L'art. 26 MC OCDE de 1963 posait déjà le principe de l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention et celles des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention, mais dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoyaient était conforme à la convention. Une exigence de confidentialité était également fixée. « Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention » (art. 26 al. 1 in fine MC OCDE 1963). De même, les limites à l'échange de renseignements figuraient déjà à l'al. 2. Sur la base de règles restrictives de législation interne (secret bancaire, p. ex.), un Etat était ainsi en droit de refuser de fournir les renseignements requis.

Le MC OCDE de 1977 a complété quelque peu cette disposition. Tout d'abord, l'art. 26 al. 1 précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1 du Modèle. En d'autres termes, l'échange de renseignements peut également concerner des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un ou l'autre des Etats contractants. En outre, l'art. 26 al. 1 MC OCDE a été complété. Selon cette nouvelle disposition : « Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes et autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audience publiques de tribunaux ou dans des jugements ».

Le MC OCDE de 2000, quant à lui, a simplement ajouté que l'échange de renseignements n'est pas non plus restreint par l'art. 2. Dès lors, les échanges de renseignements peuvent également porter sur des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales.

Les modifications les plus substantielles ont été introduites dans le MC OCDE de 2005. L'art. 26 a été reformulé et complété. Il contient deux nouvelles clauses es-

sentielles : (i) la non pertinence de l'intérêt national pour refuser d'échanger des renseignements (nouvel art. 26 al. 4) et (ii) l'impossibilité de refuser des renseignements au motif qu'ils sont détenus par une banque ou parce qu'ils concernent un droit de propriété (nouvel art. 26 al. 5). Plus précisément, les modifications de l'art. 26 sont les suivantes. D'abord, les règles sur la confidentialité de l'échange (ancien al. 1 in fine) se trouvent désormais dans un nouvel al. 2. Celles-ci permettent également que les renseignements soient communiqués aux autorités de surveillance. L'al. 2 du Modèle, qui contient les limites à l'échange, est devenu l'al. 3. Dans la foulée, l'al. 5, qui restreint la portée des limites de l'al. 3, a été introduit. Cette nouvelle règle, fruit d'abondantes discussions, fait notamment échec aux dispositions internes de l'Etat requis en matière de secret bancaire. Enfin, un nouvel al. 4 à l'art. 26 a été introduit (non pertinence de l'intérêt national).

Ces modifications importantes sont le fruit de divers travaux de l'OCDE.<sup>8</sup> On rappellera qu'en 1998, l'OCDE a publié un fameux rapport intitulé « Concurrence fiscale dommageable – un problème mondial ». Ce rapport précise notamment que l'absence d'échange effectif de renseignements est un facteur d'identification de la concurrence fiscale dommageable. Le Luxembourg et la Suisse ont toutefois refusé d'approuver le rapport. En 2000, l'OCDE a établi un nouveau rapport, intitulé : « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». Cette fois la Suisse l'approuve.

L'OCDE crée alors, en 2001, un Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Le Forum met au point le fameux modèle d'accord sur l'échange de renseignements (MAER), publié en 2002.<sup>9</sup> Ce dernier prévoit un échange de renseignements sur demande mais aux conditions posées par le droit de l'Etat requérant. 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 Etats non membres de l'OCDE, notamment les paradis fiscaux. Au départ, malgré quelques belles réalisations, notamment la conclusion par les USA d'accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale (Tax Information Exchange Agreements [TIEA]) avec les Bermudes et d'autres Etats, la situation peine à évoluer. Il faudra attendre 2008, avec les « affaires » du Liechtenstein et de l'UBS, puis la crise économique de 2008, pour voir la

8 V. à ce propos, P. SAINT-AMANS, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE.

9 V. à ce sujet, J. BARNARD, Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy, Bulletin IBFD 2003; X. OBERSON, The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State.



situation évoluer drastiquement. Depuis, de nombreux accords d'échange de renseignements ont été conclus. A l'heure actuelle, il en existe plus de 400 de par le monde.

Le nouvel art. 26 MC OCDE, dans sa version 2005, est ainsi très fortement influencé par les travaux de l'OCDE à l'encontre de la concurrence fiscale dommageable, découlant non seulement du rapport de 1998, mais surtout de la mise en œuvre du MAER (TIEA) de 2002. On retrouve d'ailleurs dans le commentaire OCDE de l'art. 26 MC OCDE des phrases entières qui proviennent du commentaire du MAER. En octobre 2008, l'ONU entérine, dans son modèle de CDI, une version semblable à celle de l'art. 26 OCDE. Le standard international en matière d'échange de renseignements, qui découle de l'art. 26 MC OCDE, 26 MC-ONU et du MAER peut ainsi être résumé de la façon suivante. La norme fiscale internationale : « comporte l'obligation d'échanger des renseignements sur demande dans tous les domaines relevant de la fiscalité en vue d'appliquer et de mettre en œuvre la législation fiscale nationale nonobstant toute condition relative à un intérêt fiscal national ou à l'application du secret bancaire en matière fiscale. Elle prévoit également de larges clauses de sauvegarde pour préserver la confidentialité des renseignements échangés ».<sup>10</sup>

La crise économique de 2008 a encore exacerbé les tensions, à la lumière des réunions du G 20 et du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements. L'OCDE, dans ce cadre, 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. Lors 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.<sup>11</sup> Afin de figurer sur la liste blanche, un Etat doit voir signées au moins 12 CDI avec le standard de l'art. 26 MC OCDE ou 12 TIEA. Au mois de septembre 2009, constatant que 12 CDI basées sur le MC OCDE avaient été signées par la Suisse, l'OCDE a fait figurer la Suisse sur la liste blanche.<sup>12</sup>

Lors de sa réunion des 1. et 2.9.2009 à Mexico, le Forum mondial a décidé de se restructurer et de se doter d'un mandat de 3 ans en vue d'établir un processus d'examen par les pairs afin de suivre et d'examiner les progrès accomplis en vue d'assurer un échange de renseignements effectif et complet. Les normes de transpa-

rence et d'échange de renseignements relevantes sont, fondamentalement, le MAER (TIEA) de 2002, et ses commentaires, ainsi que l'art 26 MC OCDE, dans sa version mise à jour en 2004, approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15.7.2005. Dans la foulée, l'OCDE et le Conseil de l'Europe se sont mis d'accord pour une mise à jour de la convention multilatérale de 1988 du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.<sup>13</sup>

En 2010, le Forum mondial a ainsi publié les termes de référence en vue de suivre et d'examiner les progrès vers la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces termes de référence sont utilisés par les équipes d'évaluation comme critères et principaux éléments par rapport auxquelles le cadre juridique et administratif des juridictions examinées et la mise en œuvre effective de ces normes sont évalués.

A notre sens, le MAER demeure toutefois un modèle quelque peu différent de celui du MC OCDE. Comme on l'a vu, il s'adresse aux Etats non membres de l'OCDE et vise fondamentalement des Etats qui n'ont pas un système fiscal comparable (essentiellement des paradis fiscaux). On ne peut donc, sans autre, transposer les exigences du MAER dans le cadre du MC OCDE. Cela étant, la refonte de l'art. 26 MC OCDE s'est élaborée en parallèle à celle du MAER. De même, lors de la réunion du Forum mondial à Mexico, en septembre 2009, les termes de référence en matière de transparence et d'échange de renseignements ont été acceptés. Ces termes ont érigé les règles de l'art. 26 MC OCDE, d'une part, et du MAER, d'autre part, comme standard international. Pour interpréter les règles de l'art. 26 MC OCDE, on peut donc se référer également au MAER. Cela étant, l'interprétation doit se limiter à celle qui est conforme à la norme de l'art. 26 MC OCDE, dans le respect du principe de proportionnalité.

### 3 Les éléments essentiels de l'art. 26 MC OCDE

#### 3.1 Fonction et portée juridique

L'art. 26 MC OCDE a pour objet l'échange de renseignements entre les Etats contractants. Cette disposition a été introduite initialement pour assurer la mise en œuvre

10 P. SAINT-AMANS, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE, N 2 et 6.

11 Progress Report du 2.4.2009, publié par le Forum Global de l'OCDE destiné à mettre en œuvre le standard international.

12 V. le Progress Report du 2.9.2009, publié par le Forum Global de l'OCDE destiné à mettre en œuvre le standard international.

13 Le protocole d'amendement à cette convention multilatérale a été ouvert à la signature lors de la réunion du Conseil des Ministres de l'OCDE du 27.5.2010. A ce jour, 20 Etats ont signé le protocole d'amendement qui entrera en vigueur (pour 5 Etats), le 1.6.2011. La convention originale, quant à elle, est entrée en vigueur le 1.4.1995 (pour 5 Etats). A ce jour, 23 Etats l'ont déjà signée.

d'une CDI. En effet, l'application des règles de partage suppose notamment l'obtention d'informations de la part de l'Etat requis.<sup>14</sup> L'Etat requérant ne peut en effet, sans base conventionnelle, obtenir directement de telles informations de l'Etat requis. De plus, l'Etat requérant ne peut pas non plus, sans une telle disposition, s'adresser aux contribuables résidents de l'Etat requis sans heurter la souveraineté de l'Etat requis. C'est ainsi que l'art. 26 MC OCDE prévoit que l'Etat requis doit fournir les informations nécessaires pour appliquer la convention (« petite assistance »). Le Modèle prévoit en outre un échange de renseignements nécessaires pour appliquer la législation interne de l'Etat requérant (« grande assistance »). Cette règle vise à protéger les intérêts de l'Etat requérant et se conçoit comme une norme de lutte contre l'évasion fiscale. Plus particulièrement, cette règle permet d'assurer la mise en œuvre du principe de l'imposition du revenu (et cas échéant de la fortune) mondial dans l'Etat de résidence du contribuable.<sup>15</sup>

L'art. 26 al. 1 MC OCDE crée une obligation réciproque des Etats contractants d'échanger des renseignements. Chaque Etat est ainsi titulaire d'une prétention fondée sur le droit public international à l'égard de sa partie contractante.<sup>16</sup>

Pour les ordres juridiques de caractère moniste, à l'instar de la Suisse,<sup>17</sup> les obligations réciproques des Etats contractants découlant d'une CDI sont immédiatement exigibles dès l'entrée en vigueur de celle-ci. Encore faut-il que ces normes soient directement applicables (self-executing), en ce sens que ces normes soient suffisamment déterminées et claires pour pouvoir fonder, dans un cas concret, une décision.<sup>18</sup> A notre sens, le contenu de l'art. 26 d'une CDI reprenant le Modèle OCDE, est suffisamment clair et précis pour qu'elle soit considérée comme directement applicable.<sup>19</sup>

L'art. 26 MC OCDE institue d'ailleurs non seulement la source de l'obligation des autorités fiscales à l'égard de leur partenaire conventionnel, mais également le fondement de leur compétence pour se procurer les renseignements requis par les autorités fiscales étrangères. Comme elle peut restreindre certains droits fondamentaux (protection de la sphère privée, p. ex.) il faut que cette norme présente une densité normative suffisante. Il en va ainsi notamment de l'art. 26 al. 5 MC OCDE qui contraint un

Etat à donner des renseignements bancaires ou relatifs au droit de propriété, nonobstant les règles de son droit interne. Pour permettre la mise en œuvre en Suisse de cette règle, la Suisse a ajouté une phrase supplémentaire dans la CDI dont la portée est controversée.<sup>20</sup>

## 3.2 Structure

L'art. 26 MC OCDE contient une structure à 5 étages. L'al. 1 pose la règle de base en matière d'échange de renseignements. Lorsque les conditions sont réunies, l'Etat requis doit répondre à la demande (« échantent »). En principe, l'Etat requérant doit alors garder secrète l'information, conformément à son droit interne, et ne peut communiquer celle-ci qu'aux personnes visées à l'al. 2 et ne l'utiliser qu'à de telles fins. L'al. 3 restreint toutefois cette obligation de renseigner par certaines limites en faveur de l'Etat requis. Ce dernier, en particulier n'est pas tenu : (i) d'aller au-delà de ce que son droit ou sa pratique interne lui autorisent, ou celle de l'Etat requérant (principe de réciprocité) ; (ii) de contrevenir à des secrets définis dans cette disposition ; ou (iii) d'aller contre l'ordre public. L'al. 5 déroge toutefois à l'al. 3 en posant que les limites fixées dans ce dernier ne sauraient autoriser un Etat requis de refuser les renseignements, simplement parce que les renseignements se trouvent détenus par une banque, ou un 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. Enfin, l'al. 4 confirme que l'Etat requis doit mettre en œuvre son droit interne pour fournir les informations demandées, même s'il n'a pas besoin de celles-ci pour ses propres besoins fiscaux.

## 3.3 Champ d'application

### 3.3.1 Territorialité

La question du champ d'application territorial se pose sous deux aspects. Il faut d'abord délimiter le champ d'application en ce qui concerne le lieu où se situent les informations sollicitées. Ensuite, il sied de se prononcer sur le cercle des personnes concernées par la demande.

L'art. 26 MC OCDE est muet sur la question de la territorialité des informations sollicitées. En revanche, l'art. 2 MAER prévoit expressément que l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des informations qui ne sont ni à disposition (held) de ses autorités, ni en possession ou sous le contrôle de personnes qui se trouvent sur son territoire. A notre sens, cette règle est de portée générale et cor-

14 M. ENGELSCHALK, N 2 ad art. 26.

15 M. ENGELSCHALK, N 2 ad art. 26.

16 M. ENGELSCHALK, N 1 ad art. 26.

17 ATF 124 II 293 cons. 4b; ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) cons. 3.2; ATAF A-7789/2009 (21.1.2010) cons. 3.2.1.

18 ATF 133 I 286 cons. 3.2.

19 En ce sens également, ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) cons. 1.2 et 5.6 (à propos de l'art. 26 CDI-US de 1996).

20 A notre sens, la densité normative de cette norme spécifique est suffisante ; v. à ce propos notre analyse, infra, ch. 4.5.4.

respond au principe de territorialité. Elle est également valable dans le cadre de l'art. 26 MC OCDE.

Concernant les personnes, l'art. 26 MC OCDE s'applique largement. L'art. 26 al. 1 in fine précise en effet que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1. En d'autres termes, la demande peut viser non seulement des résidents de l'un ou l'autre des Etats contractants, mais également des résidents d'Etats tiers. La nationalité n'est, de surcroît, pas pertinente dans ce contexte. On mentionnera que, dans le cadre de la CDI avec les Etats-Unis de 1996, le Tribunal fédéral (TF) a confirmé que, dans la mesure où les conditions spécifiques de l'assistance sont réunies – en l'occurrence l'existence d'une *tax fraud or the like* –, une demande d'assistance pouvait concerner un résident d'un Etat tiers, dans la mesure où les informations requises se trouvent en Suisse et sont susceptibles d'être pertinentes dans un cas concret.<sup>21</sup> En l'occurrence, si le résident d'un Etat tiers a un compte dans une banque suisse et que les Etats-Unis ont de bonnes raisons de croire que les données de ce compte pourraient être pertinentes dans une affaire spécifique, la Suisse doit transmettre les données sur ce compte à la demande de l'autorité fiscale étrangère compétente.

### 3.3.2 Les impôts concernés

Depuis 2000, l'échange peut porter sur les impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte de l'Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales. En effet, l'art. 26 al. 1 MC OCDE in fine précise à cet égard que cette disposition n'est pas restreinte par l'art. 2 MC OCDE. Cela signifie que l'échange peut porter non seulement sur les impôts directs, mais également sur la TVA, les droits de douane, les accises, les droits de succession ou donation, ou tous autres impôts perçus par les Etats contractants. De même, dans les Etats fédéraux comme la Suisse, la demande vise aussi les impôts directs perçus par les cantons et les communes.

En pratique, les Etats peuvent toutefois restreindre le champ d'application aux impôts visés par la CDI.<sup>22</sup> C'est le cas de la Suisse qui tend à n'appliquer l'art. 26 qu'aux impôts visés par la CDI. Certaines CDI récentes, notamment celles avec l'Allemagne, l'Espagne, la France, la Grande-Bretagne, le Japon, les Pays-Bas, la Pologne et la Suède, reprennent toutefois le texte de l'art. 26 MC OCDE et visent tous les impôts.

### 3.3.3 Le champ d'application temporel

La règle de l'art. 26 MC OCDE vise non seulement des demandes d'assistance portant sur des renseignements existant après l'entrée en vigueur de la CDI, mais s'applique également à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de celle-ci, dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la convention et après que les dispositions de l'art. 26 sont devenues effectives.<sup>23</sup> Ainsi, en l'absence de règles contraires dans la CDI, le TF a jugé, dans le cadre de la CDI 1996 avec les Etats-Unis, que les dispositions sur l'assistance administrative et sur les obligations des privés auprès desquels des informations sont requises sont des prescriptions de nature procédurale qui doivent être prises en compte dès leur entrée en vigueur, même si les faits se sont déroulés antérieurement.<sup>24</sup>

Il est toutefois loisible aux Etats de fixer des règles temporelles précises dans leurs CDI. Ainsi, la Suisse, dans toutes ses CDI négociées après le 13.3.2009, a inséré une clause sur le champ d'application temporel de la disposition en matière d'échange de renseignements. En règle générale, sous réserve de quelques cas particuliers,<sup>25</sup> cet article s'applique dans l'année qui suit l'entrée en vigueur de la CDI en question et ne vise que des renseignements existant après l'entrée en vigueur.

### 3.4 Les formes de l'échange

L'échange international de renseignements peut intervenir sous différentes formes. Les Etats contractants peuvent opter dans chacune de leur CDI pour l'une ou l'autre des formes d'échange de renseignements reconnues par l'OCDE,<sup>26</sup> à savoir *(i)* sur demande, *(ii)* automatique ou *(iii)* spontanée.

L'échange sur demande est la procédure selon laquelle une autorité compétente demande des renseignements particuliers auprès d'une autre autorité compétente. Normalement, les renseignements demandés concernent un contrôle, une enquête ou une investigation sur l'impôt dû par un contribuable durant des périodes fiscales données.<sup>27</sup> Dans le contexte de l'échange de renseignements

21 V. ATF 2A.430/2005 (12.4.2006) cons. 5.1.

22 Comm. OCDE N 10.1 ad art. 26.

23 Comm. OCDE N 10.3 ad art. 26.

24 V. not. ATF 2A.233/2003 (22.12.2003) cons.1 ; ATF 2A.250/2001 (6.2.2002) cons. 3.

25 Une fois entrée en vigueur, la CDI avec la France s'applique avec effet au 1.1.2010, celle avec les Etats-Unis avec effet au 24.9.2009 ; celle avec les Pays-Bas avec effet au 1.3.2010 et celle avec l'Inde avec effet au 1.1.2011.

26 Comm. OCDE N 9 ad art. 26.

27 Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales approuvé par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 23.1.2006 (MER), Module sur l'échange de renseignements sur demande, p. 2 N 1.

sur demande, lequel est à l'heure actuel l'unique forme que la Suisse entend pratiquer, le principe de subsidiarité s'applique. Il signifie que l'Etat requérant doit tout d'abord « utiliser les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre Etat ». <sup>28</sup>

L'échange automatique correspond à la transmission systématique et régulière entre Etats de renseignements concernant des contribuables. Ces informations sont typiquement communiquées à l'Etat de résidence par l'Etat de la source et visent une ou plusieurs catégories de revenus (p. ex., les dividendes, intérêts, redevances, traitements, pensions, etc.). Ces renseignements sont obtenus de façon systématique dans l'Etat de la source, généralement lorsque le débiteur (institution financière, employeur, etc.), ou l'agent payeur, rapporte les paiements qu'il a effectués. <sup>29</sup> L'échange spontané correspond à une transmission à une autre partie contractante de renseignements vraisemblablement pertinents pour celle-ci sans aucune demande préalable. <sup>30</sup>

## 4 Le contenu de l'art. 26 MC OCDE

### 4.1 Les conditions de l'échange de renseignements (art. 26 al. 1 MC OCDE)

#### 4.1.1 La pertinence des renseignements demandés

Selon l'art. 26 al. 1 MC OCDE, seuls les renseignements « vraisemblablement pertinents » peuvent être échangés. Certaines CDI utilisent une terminologie quelque peu différente, en visant les renseignements qui « pourraient être pertinents », <sup>31</sup> sans que cette divergence n'ait d'incidence sur le fond. L'idée de base est de proscrire les demandes qui s'apparenteraient à de la pêche aux renseignements. <sup>32</sup>

La notion de renseignements « vraisemblablement pertinents » a été introduite dans la version 2005 du MC OCDE et remplace celle de « renseignements nécessaires ». Ce changement, même s'il n'a pas une importance fondamentale, marque toutefois une volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements. Comme le dit l'OCDE, la norme de pertinence vraisemblable « a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant

clairement qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants d'aller à la pêche aux renseignements soit de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé ». <sup>33</sup>

Le sens de cette formule doit être précisé. Elle signifie, selon nous, que l'autorité requérante n'est pas autorisée à former une demande toute générale en vue d'obtenir des renseignements qu'elle n'a pas précisément délimités et dont elle n'a pas besoin. Du reste, comme l'a déjà relevé le TF, la procédure d'assistance internationale en matière fiscale est régie par le principe de proportionnalité. <sup>34</sup> L'exigence de la pertinence vraisemblable se concrétise sous deux angles.

D'un point de vue *matériel*, la demande doit porter sur un état de fait concret, identifier le contribuable concerné et répondre à un but précis pour l'Etat requérant qui est soit d'appliquer la CDI soit d'assurer l'imposition d'un contribuable dans l'Etat requérant.

Les renseignements pertinents pour appliquer la convention sont notamment ceux qui permettent aux Etats de s'assurer qu'un contribuable peut bénéficier des avantages d'une CDI, de la bonne mise en œuvre de ses règles de répartition ou encore de déceler les éventuels abus dans son utilisation. Il en va ainsi, typiquement, lorsqu'un contribuable d'un Etat contractant entend obtenir le dégrèvement des impôts à la source grevant certains revenus de source de l'autre Etat contractant.

Les renseignements pertinents pour l'application de la législation interne des Etats concernent toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer un de ses contribuables. <sup>35</sup> Les règles générales de procédure et dispositions légales régissant les droits de la défense sont toutefois réservés. <sup>36</sup> Le champ d'application de cette règle est ainsi vaste et dépend de la législation interne de l'Etat requérant. Ainsi, la demande peut porter sur la question de savoir si un contribuable d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat d'éléments de revenu ou de fortune imposable. Cela dit, il n'est notamment pas nécessaire que l'Etat requérant démontre l'existence d'une fraude fiscale, voire d'une soustraction d'impôt. De même, les informations destinées à appliquer les règles internes en matière de prix de transfert (comparaison des prix ou des marges) <sup>37</sup> sont également pertinentes.

28 Comm. OCDE N 9 ad art. 26.

29 MER, Module sur l'échange automatique de renseignements, p. 3 N 1.

30 MER, Module sur l'échange spontané de renseignements, p. 3 N 1.

31 Par exemple, la CDI avec les Etats-Unis de 2009.

32 Comm. OCDE n 4.1. ad art. 26.

33 Comm. OCDE N 5 ad art. 26.

34 ATF 2A.185/2003 (27.1.2004), RDAF 2004 II, p. 18.

35 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 149.

36 Comm. OCDE N 5 ad art. 26.

37 V. les exemples dans le Comm. OCDE N 8 ad art. 26.



Sous l'angle *formel*, cette exigence implique que l'autorité requérante, dans la demande, procède à une délimitation suffisante de l'objet de la requête, du sujet concerné, ainsi que du but recherché. Ainsi, l'Etat requis doit être en mesure de se prononcer sur la pertinence de la demande de renseignements et de s'assurer qu'elle vise bien un objectif reconnu par l'art. 26 MC OCDE.

#### 4.1.2 L'identification du contribuable et du détenteur de l'information

##### 4.1.2.1 En général

Pour cerner l'objet de la demande, il paraît nécessaire de donner des informations suffisantes pour identifier le contribuable et les personnes concernées. Cette exigence est le reflet du principe de l'interdiction de procédures tendant à la pêche aux renseignements.<sup>38</sup> Cela dit, ni l'art. 26 MC OCDE, ni son Commentaire, ne donnent de détails précis sur les exigences auxquelles la demande de l'Etat requérant doit satisfaire.

L'art. 5 al. 5 MAER est toutefois plus détaillé.<sup>39</sup> Il précise que la demande doit notamment fournir, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés : « (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment la nature et la forme sous laquelle la partie requérante souhaite recevoir les renseignements de la partie requérante ; (b) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ; (d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de la partie requise ; (e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ; (f) une déclaration précisant que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ... de la partie requérante ... ; (g) une déclaration précisant que la partie requérante a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui suscitaient des difficultés disproportionnées. ».

Ainsi, il nous paraît que l'art. 26 MC OCDE englobe l'exigence de l'identification du contribuable concerné, ainsi que celle du détenteur de l'information. En outre, la nature et le but des renseignements demandés doivent être mentionnés, ce qui nous paraît indispensable pour

délimiter leur pertinence. Le standard prévu par le Forum, découlant de la combinaison des art. 26 MC OCDE et du MAER, confirme cette position.

En définitive, on peut résumer le standard comme l'exigence d'identifier de façon suffisante le contribuable concerné et, dans la mesure où il est connu, le nom et l'adresse du détenteur des informations. Ce standard prohibe en outre la pêche aux renseignements et est également régi par le principe de proportionnalité. Le détail des exigences d'identification, en ce qui concerne la personne qui fait l'objet de l'enquête (notamment, le nom et l'adresse), ainsi que sur le détenteur de l'information, est au surplus précisé dans chaque CDI ou son protocole.

##### 4.1.2.2 Les CDI suisses

Les CDI suisses, antérieures au changement de 2009, sont généralement peu précises dans la délimitation des exigences tendant à l'identification du contribuable visé par une demande d'échange de renseignements, ou du détenteur de l'information. Ainsi, la CDI entre les Etats-Unis et la Suisse de 1996 ne prévoyait aucune indication s'agissant de l'obligation pour l'autorité requérante de désigner nommément le sujet de la requête. Le Tribunal administratif fédéral (TAF) a jugé, dans son arrêt du 5.3.2009, que dans la mesure où la demande remplit les autres conditions d'octroi, « le simple défaut de désignation des noms et des données personnelles ne saurait faire l'objet d'un grief dénonçant une liste de comportements inadmissibles ». <sup>40</sup> Le TAF a toutefois précisé que, même dans le cadre de la CDI de 1996, les demandes tendant à la pêche aux renseignements (fishing expeditions) demeurent prohibées.

Il en découle que, en l'absence d'exigence précise dans la CDI, la demande ne doit pas nécessairement identifier précisément un contribuable déterminé. Elle doit en revanche décrire un état de fait concret et précis (pattern of facts) qui démontre que les conditions de l'assistance internationale sont remplies. En l'occurrence, le texte de la CDI de 1996 ne permettait d'octroyer une assistance qu'en cas de fraude fiscale et délit analogue (au sens des art. 26 al. 1 et de l'art. 10 du Protocole CDI-US). <sup>41</sup> La demande devant donc donner des éléments suffisants permettant de conclure avec vraisemblance à l'existence d'un tel délit. La notion de tax fraud or the like, inspirée de celle d'escroquerie fiscale, suppose la commission d'une soustraction d'impôt accompagnée de manœuvres

38 En ce sens également, A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 158.

39 On trouvera également plus de précision dans le MER, du 23.1.2006.

40 ATAF A-7342/2008 et A-7426/2008 (5.3.2009) cons. 4.5, RDAF 2009 II, p. 313 (« UBS I ») ; v. toutefois la critique de F. AMADO/G. MOLO, Das Verbot von « Fishing Expeditions » gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5 März 2009 und den OECD Standards.

41 V. à ce propos, la doctrine citée en N 2.

frauduleuses, notamment des faux documents, une machination, voire un « édifice mensonger ».<sup>42</sup>

Depuis le 13.3.2009, les nouvelles CDI contiennent des précisions sur les exigences en matière d'identification (i) du contribuable concerné et (ii) du détenteur de l'information.

Sans entrer dans le détail, on peut dire que, en règle générale, l'autorité requérante devra identifier le contribuable, typiquement par son nom.<sup>43</sup> A cet égard, l'art. 4 let. a (i) du Protocole CDI-US prévoit que, lors d'une demande de renseignements, les 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).

La question de l'identification se pose également s'agissant du détenteur des informations, p. ex., une banque, une fiduciaire ou un avocat. Les nouvelles CDI suisses sont également plus précises à cet égard. En substance, l'autorité requérante doit fournir suffisamment d'informations pour permettre à l'autorité requise de relier le contribuable concerné à un détenteur des informations identifié. Elles prévoient généralement que l'autorité doit désigner le détenteur de l'information et son adresse. Une exception a été toutefois admise à l'égard de la CDI avec la France. En effet, selon l'art. 28 de la CDI-F (teneur selon l'Avenant CDI-F [du 27.8.2009]), l'Etat requérant doit certes 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, cette disposition se borne à exiger que toute demande de renseignements doit fournir: « 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). Cette formulation, qui correspond au texte de l'art. 5 al. 5 let. d MAER, ne permet toutefois pas d'ouvrir la pêche aux renseignements. A notre sens, il demeure nécessaire que l'autorité requérante fournisse des indications suffisantes pour permettre de relier le contribuable à une banque précise.

Certes, l'OACDI contient des exigences concrètes d'identification des contribuables et du détenteur de l'information, qui vont parfois au-delà des normes se trouvant dans les CDI. Il en va de même du projet de loi. On pré-

cisera toutefois que ces normes légales, de droit interne, ne peuvent déroger aux règles de rang international se trouvant dans les CDI.<sup>44</sup>

En date du 15.2.2001, le DFF a au surplus précisé que certaines clauses fixées dans des CDI, après le 1.3.2009, devaient être adaptées car parfois trop restrictives, notamment dans le cadre des exigences d'identification du contribuable ou du détenteur de l'information. En substance, certaines CDI doivent être adaptées de façon « que les exigences posées envers une demande d'assistance administrative ne constituent pas une entrave à un échange efficace d'information. C'est pourquoi ces conventions devront être interprétées de telle manière qu'une demande d'assistance administrative émanant de l'étranger et ne constituant pas une pêche aux renseignements (« fishing expedition ») soit acceptée si l'identité de la personne concernée est établie non pas à l'aide du nom et de l'adresse, mais par d'autres moyens et même si l'Etat requérant ne connaît pas le nom et l'adresse du détenteur de l'information (en vertu des principes de la proportionnalité et de la praticabilité). Toutes les CDI devront contenir une disposition allant dans ce sens ».<sup>45</sup> On constate ainsi que, s'agissant de l'identification du détenteur de l'information, l'exception prévue dans le cadre de la CDI avec la France est devenue la norme.

Cette adaptation de pratique vise ainsi les 10 CDI qui ont été déjà approuvées par le Parlement, en date du 18.6.2010. Il s'agit des CDI, déjà entrées en vigueur, avec l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la France, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, le Qatar et le Royaume-Uni. La CDI avec les Etats-Unis est également concernée, même si elle n'est pas encore en vigueur. L'idée est d'obtenir du Parlement fédéral une autorisation en faveur du DFF de convenir bilatéralement un complément à CDI avec une clause élargie.<sup>46</sup>

## 4.2 La confidentialité de l'échange de renseignements (art. 26 al. 2 MC OCDE)

### 4.2.1 En général

Une fois les renseignements confiés au destinataire, l'Etat requis n'a en principe plus de contrôle sur la préservation de la confidentialité des renseignements échangés. La problématique est alors régie par la législation interne de l'Etat de destination. Seule une disposition

42 V. sur ce point, ATF du 27.1.2004, RDAF 2004 II, p. 10; ATF du 12.4.2002, RDAF 2002 II, p. 307; dans le cadre de « l'affaire UBS », v. la saga des divers arrêts du TAF, à savoir: ATAF A-7342/2008 et A-7426/2008 (5.3.2009), RDAF 2009 II, p. 313 (« UBS I »); ATAF A-7789/2009 (21.1.2010) (« UBS III ») et ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV »); v. aussi le Protocole Accord UBS du 31.3.2010.

43 En ce sens, art. 5 al. 5 let. a MAER.

44 Du même avis, D. HOLENSTEIN, *Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard*, p. 13.

45 Documentation Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées, p. 3.

46 V. le Message sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18.6.2010.

de nature conventionnelle peut ainsi contraindre l'Etat requérant à préserver le secret fiscal. C'est précisément la fonction de l'art. 26 al. 2 MC OCDE qui a pour but d'assurer la confidentialité des renseignements entre les deux Etats contractant dans le cadre de la procédure d'échange de renseignements.

Comme le maintien de la confidentialité dans l'Etat contractant dépend du droit interne, l'al. 2 de l'art. 26 MC OCDE prévoit ainsi que les renseignements communiqués sont tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément au droit interne de cet Etat.

En droit interne suisse, les membres de l'administration fiscale sont astreintes au secret fiscal (v. notamment les art. 110 LIFD et 39 al. 1 LHID). Les CDI reprenant l'art. 26 al. 2 MC OCDE permettent aux membres de l'administration de transmettre des renseignements, dans un cadre confidentiel, sans heurter les normes internes relatives au secret. Cela dit, dans l'appréciation des règles internes en matière de secret, l'Etat contractant, qui dispose d'un certain pouvoir d'appréciation, doit également tenir compte des règles de confidentialité de l'art. 26 al. 2.

#### 4.2.2 Les personnes et autorités concernées

Selon le texte de l'art. 26 al. 2 MC OCDE, ce sont « les Etats contractants » qui s'engagent à tenir secrètes les informations échangées. L'obligation de confidentialité concerne donc, non seulement, l'Etat requérant pour les informations qu'il reçoit, mais également l'Etat requis au sujet des informations dont il prend connaissance à la lecture de la demande.<sup>47</sup> Celui-ci peut toutefois utiliser les renseignements à ses propres fins fiscales, une fois que la requête de celui-là a été accueillie et que les renseignements ont été expédiés. Il s'ensuit que les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être divulgués à un Etat tiers.<sup>48</sup> Il est toutefois loisible aux Etats contractants de prévoir dans leurs conventions la possibilité de communiquer aux Etats tiers les renseignements obtenus au moyen d'une disposition expresse.<sup>49</sup>

Les renseignements demandés ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés à l'al. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Du point de vue du destinataire de l'échange, la transmission des renseignements n'est pas limitée aux seules autorités fis-

cales, puisque les personnes ou autorités, y compris les tribunaux et organes administratifs concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, sont aussi autorisés à en prendre connaissance et éventuellement en faire usage. En conséquence, les renseignements peuvent également être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins.<sup>50</sup> Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux autorités de contrôle, à savoir les « autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'Etat requérant ».<sup>51</sup> Les Etats peuvent toutefois exclure les autorités de contrôle dans le cadre de leur négociation.

De même, en vertu de la dernière phrase de l'art. 26 al. 2 MC OCDE, les autorités mentionnées à cette disposition peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

Il en découle a contrario que les personnes ou autorités non mentionnées à l'al. 2 ne peuvent recevoir les informations couvertes par l'art. 26 al. 1 MC OCDE.<sup>52</sup> Cette règle s'applique que les renseignements soient spécifiques ou non à un contribuable. De même, elle l'emporte sur les règles internes des Etats contractants, p. ex. celles relatives à la liberté de l'information ou toute règle autorisant un accès plus large aux informations.<sup>53</sup> Pour élargir le cercle des autorités destinataires des renseignements, une norme spécifique dans la CDI est ainsi nécessaire.

#### 4.2.3 Les limites à l'utilisation des renseignements

##### 4.2.3.1 Pour l'Etat requérant

La règle de confidentialité est une concrétisation en matière administrative du principe de spécialité issu de l'entraide judiciaire internationale.<sup>54</sup> Il implique que les informations reçues par un Etat contractant ne peuvent être utilisées par les personnes ou autorités visées qu'aux fins indiquées à l'al. 2 de l'art. 26 MC OCDE. Ainsi, même s'il apparaît que les renseignements demandés présentent pour l'Etat qui les reçoit un intérêt pour d'autres objectifs que ceux de l'al. 2, cet Etat ne peut les utiliser à ces autres fins<sup>55</sup> (p. ex. à des fins pénales). Dans cette hypothèse, l'Etat requérant doit utiliser les normes éventuelles qui sont destinées à la répression de ce type d'infraction

47 Comm. OCDE N 11 ad art. 26.

48 Comm. OCDE N 12.2 ad art. 26.

49 Comm. OCDE N 12.2 ad art. 26.

50 Comm. OCDE N 12 ad art. 26.

51 Comm. OCDE N 12.1 ad art. 26.

52 Comm. OCDE N 12 ad art. 26.

53 Comm. OCDE N 12 ad art. 26.

54 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 174.

55 Comm. OCDE N 12.3.

(p. ex., une convention d'entraide judiciaire). On réservera toutefois l'utilisation des renseignements aux fins d'infractions pénales fiscales.<sup>56</sup> Ainsi, l'Etat requérant est en droit d'utiliser les renseignements obtenus dans le but de réprimer les délits fiscaux prévus par sa législation interne. Il en découle, dans le cas de la Suisse, que la mise en œuvre des CDI, basées sur le Modèle OCDE, risque peu à peu de remplacer la procédure prévue par l'EIMP.<sup>57</sup>

Il est toutefois loisible aux Etats qui le souhaitent d'élargir le partage des informations fiscales à d'autres organismes chargés de l'application de la loi ou aux autorités judiciaires sur des questions prioritaires (lutte contre le blanchiment, corruption, lutte contre le terrorisme). Dans cette hypothèse, ces Etats peuvent compléter le texte de l'al. 2 par une clause supplémentaire qui a la teneur suivante : « Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation ».<sup>58</sup> La Suisse, dans ses nouvelles CDI post 2009, a généralement fait usage de cette faculté, sous réserve notamment de la CDI avec le Qatar.<sup>59</sup>

Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences publiques ou de jugements faisant notamment apparaître le nom du contribuable, il devient alors possible d'utiliser ces renseignements à d'autres fins et même à titre de preuve, sous réserve de dispositions expresses contraires dans la CDI.<sup>60</sup> L'affectation spéciale disparaît alors et les autorités ayant eu connaissance des renseignements concernés sont autorisées à les utiliser.<sup>61</sup>

#### 4.2.3.2 Pour l'Etat requis (notamment l'utilisation pour appliquer le droit fiscal suisse)

Il peut arriver que, dans le cadre de la recherche d'informations, l'Etat requis découvre des informations intéressantes qu'il souhaiterait également utiliser pour ses propres besoins. L'art. 26 al. 2 MC OCDE n'exclut pas que l'Etat requis utilise ensuite les renseignements obtenus et transmis à l'autorité de l'Etat requérant à ses propres fins fiscales.

En droit suisse, compte tenu des particularités du droit interne, cette possibilité n'existe pas sans limite. Ainsi, se-

lon l'art. 15 OACDI, seuls les renseignements qui ont fait l'objet de la demande d'assistance et qui ont été transmis à l'autorité étrangère peuvent être utilisés pour appliquer le droit fiscal suisse. En revanche, s'agissant des renseignements couverts par le secret bancaire, en droit suisse, ils ne peuvent être utilisés que s'ils pouvaient avoir été obtenus sur la base du droit interne (art. 15 al. 3 OACDI).

En droit interne, le secret bancaire est levé uniquement lorsqu'un délit a été commis, à savoir, pour les impôts directs sur le revenu et la fortune, en cas d'usage de faux.<sup>62</sup> Il en va de même en cas de soustractions de montants importants, au sens de l'art. 190 LIFD. Cette limitation correspond à la prise de position de principe du Conseil fédéral qui a annoncé, le 13.3.2009, que la reprise de l'art. 26 MC OCDE ne devait provoquer aucun changement en droit interne suisse.<sup>63</sup> On doit toutefois relever que cette restriction n'est valable que pour les renseignements bancaires. En effet, selon l'art. 26 al. 5 in fine MC OCDE, l'Etat requis doit également fournir des informations qui portent sur le droit de propriété.<sup>64</sup> Il est alors loisible à la Suisse d'utiliser pour ses propres besoins fiscaux les informations qu'elle aurait obtenues sur ce sujet dans le cadre de la demande d'assistance et cela, même si la Suisse ne pouvait pas les obtenir sur la base du droit interne.<sup>65</sup> Dans cette hypothèse, l'art. 26 al. 5 MC OCDE provoque manifestement une aggravation de la situation.

Quant au projet de LAAF (P-LAAF), il prévoit ainsi expressément que « seuls les renseignements transmis à l'autorité requérante peuvent être utilisés pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse ».<sup>66</sup> Le projet, dans son état actuel, renonce ainsi à la limitation à l'utilisation des renseignements bancaires, afin de mettre sur pied d'égalité les autorités fiscales nationales et étrangères.

### 4.3 Les limites à l'échange de renseignements (art. 26 al. 3 MC OCDE)

#### 4.3.1 En général

Cette disposition prévoit des limites à l'obligation réciproque des Etats contractants d'échanger des renseignements sur la base de l'al. 1 MC OCDE. Ces limites concernent : (i) le droit interne de l'Etat requérant et de l'Etat requis ; (ii) la protection de secrets ; et (iii) l'ordre public. On notera toutefois que ces limites sont elles-mêmes restreintes par l'art. 26 al. 5 qui déroge à l'al. 3.

56 Comm. OCDE N 12.3 ad art. 26.

57 En ce sens, D. HOLENSTEIN, Wird die Rechtshilfe in Steuerstrafsachen durch die Amtshilfe nach OECD-Standard überflüssig?, p. 43.

58 Comm. OCDE N 12.3 ad art. 26.

59 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 175.

60 Comm. OCDE N 13 ad art. 26.

61 Comm. OCDE N 12.3 ad art. 26.

62 V. les art. 186 ss LIFD et 59 ss LHID.

63 V. Rapport explicatif OACDI, ad art. 15 OACDI.

64 V. à ce propos, infra, ch. 4.5.

65 V. Rapport explicatif OACDI, ad art. 15 OACDI.

66 V. art. 21 P-LAAF.



### 4.3.2 Les limites du droit interne

#### 4.3.2.1 En général

L'Etat contractant n'est pas tenu: (i) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant; (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 de celles de l'autre Etat contractant. Cette disposition met ainsi en œuvre le principe de réciprocité.<sup>67</sup> En d'autres termes, seules les informations ne peuvent être obtenues et transmises que si elles peuvent être obtenues et transmises selon le droit et la pratique administrative des deux Etats contractants.<sup>68</sup>

#### 4.3.2.2 Les garanties de procédure

Certaines législations prévoient notamment une procédure de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements ou au contribuable faisant l'objet de l'enquête avant la communication des renseignements. Ces procédures permettent notamment la mise en œuvre des droits de procédure des personnes concernées (droit d'être entendu, droit de participer à l'élaboration, droit de recourir). Ces procédures sont bien évidemment réservées. Le Commentaire OCDE précise toutefois qu'elles « ne doivent pas être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'Etat requérant ». <sup>69</sup> Par exemple, en cas d'urgence ou si la notification pourrait compromettre les chances de succès de l'enquête, des exceptions à la notification préalable devraient être prévues. De même, en cas de procédure de notification, l'Etat contractant qui y est tenu doit informer par écrit l'autre Etat de l'existence de cette obligation et des conséquences de celle-ci.<sup>70</sup>

En droit suisse, en matière d'assistance internationale en matière fiscale, les garanties de procédure administrative doivent être respectées. De même, la procédure de droit pénal fiscal interne (y compris en cas de soustraction), a été considérée comme une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 CEDH.<sup>71</sup> Partant, le contribuable a le droit de garder le silence et de ne pas témoigner contre soi-même dans une procédure de droit pénal fiscal. La

question se pose de savoir si ce droit existe également dans la procédure d'échange de renseignements fiscaux. Le TF, certes dans un arrêt ancien, a répondu par la négative, considérant que, quels que soient les enjeux, la procédure de coopération (assistance) interne qui se déroule en Suisse, en tant qu'Etat requis ou requérant, ne porte ni sur une accusation en matière pénale, ni sur une contestation de nature civile, au sens de l'art. 6 CEDH.<sup>72</sup> Cette jurisprudence a été confirmée récemment par le TAF dans l'arrêt « UBS IV » du 15.7.2010.<sup>73</sup> Dans ce dernier arrêt, le TAF a toutefois laissée ouverte la question de savoir si certains droits fondamentaux, comme le droit à la protection de la sphère privée, ne faisaient pas partie d'une sorte « d'ordre public européen ». <sup>74</sup> Il nous paraît que cette jurisprudence est trop restrictive. Dans la mesure où la demande d'échange de renseignements porte sur une infraction de nature pénale fiscale, les garanties de procédure de l'art. 6 CEDH, y compris le droit de se taire, sont applicables. On comprend sinon mal pourquoi la même procédure, conduite dans l'Etat requérant ou requis, serait couverte par cette règle qui deviendrait sans effet dès que la demande franchit la frontière. Du reste, le Commentaire OCDE semble même plus ouvert que la jurisprudence helvétique et n'exclut pas a priori l'application de l'art. 6 CEDH. Ainsi, selon le Commentaire OCDE à l'art. 26, un Etat contractant peut ainsi refuser de fournir des renseignements dans la mesure où les règles internes sur la non incrimination le lui empêcheraient. Certes, comme le relève le Commentaire OCDE, cette règle ne devrait avoir que peu d'incidence en matière d'assistance en matière fiscale, car le droit de ne pas témoigner contre soi-même (garanti notamment à l'art. 6 CEDH) ne s'applique qu'auprès d'une personne qui risque une poursuite pénale. Mais cela n'exclut pas, à notre sens, l'application de l'art 6 CEDH dans une procédure d'échange de renseignements portant sur une infraction de droit pénal fiscal (y compris la soustraction d'impôt).

Quoiqu'il en soit, la personne impliquée peut invoquer, en particulier, le droit d'être entendu (art. 26 al. 2 Cst.), qui comprend le droit de consulter le dossier, de participer à l'établissement des faits, ainsi que de recevoir une décision motivée. Par exemple, dans l'affaire UBS, le TAF a confirmé que la personne concernée peut invoquer le droit d'être entendu, qui englobe celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier et de participer à l'administration des preuves.<sup>75</sup> Dans ce contexte,

67 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 162; M. ENGELSCHALK, N 101 ad art. 26.

68 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 162; M. ENGELSCHALK, N 101 ad art. 26.

69 Comm. OCDE N 14 ad art. 26.

70 Comm. OCDE N 14 ad art. 26.

71 CEDH, arrêt du 3.5.2001, aff. J. B. c/Suisse, RDAF 2001 II, p. 1 ss; ATF 121 II 263.

72 ATF 118 Ib 436 cons. 4a.

73 ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV ») cons. 5.4.2.

74 ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV ») cons. 6.4.

75 ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS V ») cons. 4.2.

l'OACDI prévoit la notification d'une décision motivée au contribuable concerné, ainsi que la possibilité, pour ce dernier, de faire valoir ces moyens de droit à l'occasion d'un recours unique devant le TAF. Le recours au TF est exclu.<sup>76</sup> Il en va de même dans le projet de loi sur l'assistance administrative en matière fiscale (P-LAAF).

#### 4.3.2.3 L'obtention des renseignements en droit interne

Sont considérés comme renseignements pouvant être obtenus selon la pratique interne les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt.<sup>77</sup> L'art. 26 al. 3 let. a MC OCDE prévoit ainsi l'impossibilité pour l'Etat requis d'exiger de l'Etat requérant la prise de mesures allant au-delà de ce qui est prévu par son droit et sa pratique interne. Pour saisir la portée de cette restriction, il est dès lors nécessaire de connaître les règles de droit interne permettant d'établir la taxation des contribuables et des tiers impliqués, notamment les détenteurs d'information, y compris les éventuelles mesures de contrainte dont l'autorité fiscale de l'Etat requérant peut faire usage pour obtenir des renseignements.

En droit suisse, pour établir la taxation du contribuable concerné, ces règles se trouvent aux art. 122 LIFD ss. L'art. 123 LIFD prévoit qu'en vue d'aboutir à une taxation complète et exacte, le contribuable doit collaborer à l'établissement des éléments de fait et droit pertinents. Outre la remise d'une formule de déclaration d'impôt à laquelle tous les documents doivent être joints, le contribuable doit, d'une manière générale, faire « tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte » (art. 126 al. 1 LIFD). Sur demande, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD).

En ce qui concerne le détenteur d'information, le droit suisse le considère comme un tiers. Le devoir de collaboration est régi aux art. 127 ss LIFD. La loi distingue notamment: (i) les attestations de tiers; (ii) les renseignements de tiers; et (iii) les informations de tiers. En premier lieu, certains tiers sont tenus de remettre des attestations écrites au contribuable qui devra les produire à l'autorité fiscale sur demande, à savoir: l'employeur, les créanciers, les assureurs, les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui avaient la possession ou l'administration de la

fortune du contribuable, les personnes qui sont ou étaient en relation d'affaires avec le contribuable. Si, malgré sommation, le contribuable ne satisfait pas à son obligation de remettre les attestations en question à l'autorité fiscale, celle-ci peut les exiger directement des tiers, les secrets professionnels protégés par la loi étant réservés (art. 127 al. 2 LIFD). En second lieu, certains tiers, à savoir les associés, les copropriétaires et les propriétaires communs doivent donner à la demande des autorités fiscales des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus (art. 128 LIFD). Dans ce cas, les personnes visées donnent les renseignements directement l'administration fiscale. Enfin, doivent produire une attestation à l'autorité de taxation, pour chaque période fiscale, les personnes morales sur les prestations fournies aux membres de l'administration et les fondations sur les prestations fournies au bénéficiaires; les institutions de prévoyance professionnelle; les sociétés simples et sociétés de personnes sur tous les éléments qui revêtent de l'importance pour la taxation de leurs associés (art. 129 LIFD) (informations de tiers).

En conséquence, aux fins d'obtenir des informations, l'Etat requis doit d'abord vérifier si la demande porte sur un contribuable ou sur un tiers, détenteur d'informations. Les règles internes d'obtention des renseignements sont alors différentes. On notera que si la demande porte sur un établissement stable, sis dans l'Etat requérant, d'une société dont le siège est dans l'Etat requis, il s'agit bien d'une demande portant sur la taxation du contribuable.

La question se pose, ensuite, pour l'Etat requis, de s'assurer de pouvoir effectivement obtenir ces informations, le cas échéant en utilisant des mesures de contraintes (perquisition, saisie, séquestre). Cette question doit être résolue à la lumière du droit interne, dans le cadre de l'art. 26 al. 3 MC OCDE, compte tenu de l'exception de l'art. 26 al. 5 MC OCDE. Il en découle la règle suivante. En matière de procédure de taxation, seules les mesures de contraintes autorisées par le droit interne suisse sont possibles, sauf si les conditions de l'art. 26 al. 5 MC OCDE sont remplies.<sup>78</sup> Dans cette dernière hypothèse, s'agissant de données relatives à une banque (ou une fiduciaire), ou de renseignements relatifs au droit de propriété, des mesures de contraintes sont possibles, pour autant qu'elles soient prévues par la CDI qui l'emporte ainsi sur le droit interne suisse.

76 V. l'art. 83 let. h de la LF sur le Tribunal fédéral (LTF).

77 Comm. OCDE N 16 ad art. 26.

78 V. aussi D. HOLENSTEIN, *Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard*, p. 15.

#### 4.3.2.4 La demande de renseignements contraire au principe de la bonne foi

Comme tout traité international, l'art. 26 MC OCDE doit être interprété et exécuté en conformité avec le principe de la bonne foi. L'art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités (CV) prévoit en effet que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté de bonne foi.<sup>79</sup> Il en découle, à notre sens, que l'art. 26 ne saurait être utilisé par un Etat contractant de manière à ne pas respecter ce principe. La jurisprudence a d'ailleurs déjà dégagé un tel principe concernant l'utilisation abusive d'une CDI pour en tirer avantage.<sup>80</sup> Il en va de même de demandes fondées sur l'art. 26 qui reposeraient sur une attitude contraire à la bonne foi, notamment parce qu'elle reposerait sur des données obtenues au moyen d'un délit (p. ex. en violation du secret bancaire, ou par vol).<sup>81</sup>

Dans un avis de droit du 23.2.2010, l'Office fédéral de la justice (OFJ) est arrivé à une opinion plus restrictive.<sup>82</sup> Selon lui, le refus de l'assistance dans le cas de données illégales va au-delà du Modèle OCDE et nécessite une disposition expresse dans la CDI, ou son protocole. Pour cette raison, le Parlement a généralement demandé au Conseil fédéral d'annoncer formellement à l'Etat contractant, lors de l'approbation de la CDI, la réserve de la Suisse sur ce point. Nous ne partageons toutefois pas l'avis de l'OFJ. A notre sens, l'interdiction de l'usage de données illégales lors de la procédure d'assistance est implicitement englobée dans l'art. 26 des CDI. Utiliser de telles informations contrevient au principe de la bonne foi ancré dans la CV sur l'interprétation des traités.

Le droit interne suisse a concrétisé cette règle générale, en prévoyant expressément la non entrée en matière, lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des actes punissables au regard du droit suisse (art. 5 al. 2 let. b OACID; v. aussi l'art. 7 let. b P-LAAF).

#### 4.3.2.5 L'impact du principe de réciprocité

Conformément au principe de réciprocité, l'Etat requis ne saurait prendre des mesures administratives ou donner des informations qui ne seraient pas autorisées par législation ou la pratique de l'Etat requérant (art. 26 al. 3 let. a et b in fine MC OCDE). « Il s'ensuit qu'un Etat

requérant ne peut se prévaloir du système de renseignements de l'autre Etat contractant si ce système est plus étendu que le sien propre ». <sup>83</sup> Consciente du fait qu'une application trop rigoureuse de cette règle pourrait compromettre l'échange effectif de renseignements, le Commentaire OCDE précise toutefois que cette notion doit être interprétée de façon large et pragmatique.<sup>84</sup>

Le principe de réciprocité ne s'applique en revanche pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple, l'Etat requis ne peut faire valoir l'absence d'une disposition de décision anticipée dans le droit interne de l'Etat requérant pour refuser la fourniture des informations.<sup>85</sup>

En droit suisse, cela signifie notamment que les autorités compétentes suisses ne peuvent demander des informations aux autorités étrangères que dans la mesure où elles seraient autorisées à le faire en droit interne. Conformément au principe de réciprocité, l'AFC ne peut ainsi demander des informations bancaires à l'étranger que dans les limites étroites du droit interne<sup>86</sup> (art. 16 al. 5 OACDI). Cette particularité aboutit ainsi à une sorte d'exportation du secret bancaire!<sup>87</sup> Le P-LAAF reprend également cette règle<sup>88</sup> qui correspond d'ailleurs aux déclarations du Conseil fédéral du 13.3.2009 de ne rien modifier en droit interne suisse. On constate ainsi que la Suisse se trouve dans une situation paradoxale : d'un côté elle est tenue de répondre à des demandes portant sur des obligations bancaires provenant de l'étranger (art. 26 al. 5 MC OCDE), alors qu'elle-même ne sera en droit de les solliciter à l'étranger que dans des limites bien plus étroites du droit interne.

#### 4.3.3 La limite du secret

L'art. 26 al. 3 let. c MC OCDE prévoit une limitation à la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Ainsi, l'Etat contractant n'a pas l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial. Par secret commercial ou industriel, « on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (p. ex.

79 V. aussi l'art. 31 CV qui confirme également le principe de la bonne foi dans l'interprétation des traités internationaux.

80 ATF du 28.11.2005 (« Danemark »), RDAF 2006 II, p. 239 ss.

81 En ce sens, Rapport explicatif OACDI, ad art. 5 OACDI; v. aussi le Rapport explicatif P-LAAF, ad art. 7 let. c du projet de loi; v. aussi A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 164.

82 VPB/JAAC 2010.8., p. 80 ss.

83 Comm. OCDE N 15 ad art. 26.

84 Comm. OCDE N 15 ad art. 26.

85 Comm. OCDE N 15. 1 ad art. 26.

86 On songera, notamment, aux cas d'usage de faux, au sens de l'art. 186 LIFD, ou lors d'infractions graves, au sens de l'art. 190 LIFD.

87 D. HOLENSTEIN, Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard, p. 19.

88 V. l'art. 22 du P-LAAF.

en occasionnerait de graves difficultés financières) ».<sup>89</sup> En principe, selon l'OCDE, les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent généralement pas un secret commercial. Il en va différemment lorsque la documentation financière englobe des informations susceptibles de trahir un secret, p. ex., lorsque les pièces relatives à une transaction révèlent la formule exclusive d'un produit.<sup>90</sup>

Selon l'OCDE, le secret bancaire ne fait pas partie des secrets visés à cette disposition.<sup>91</sup> Nonobstant l'art. 26 al. 5 MC OCDE, introduit en 2005, qui prévoit désormais expressément l'impossibilité d'invoquer ce genre de disposition pour refuser l'échange de renseignements, le Commentaire OCDE relève que la grande majorité des membres de l'OCDE échangeaient déjà des renseignements en application de la version précédente de l'art. 26 MC OCDE.

La Suisse a une vision différente. Selon elle, le secret bancaire est considéré comme un secret professionnel au sens de l'art. 26 al. 3 MC OCDE.<sup>92</sup> Cette règle a d'ailleurs longtemps constitué un obstacle majeur à l'assistance administrative internationale en matière fiscale. On notera que, malgré la reprise du standard de l'art. 26 MC OCDE, le droit interne suisse n'a pas été modifié. Il ne prévoit la possibilité d'obtenir la levée du secret bancaire, en procédure de taxation, uniquement en cas de fraude fiscale (au sens du droit suisse), ainsi que dans le cadre limité de l'art. 190 LIFD. Cela étant, même si le droit interne suisse prévoit la réserve du secret bancaire face aux pouvoirs de l'autorité fiscale, la Suisse ne peut plus opposer cet argument, en vertu de l'exception de l'art. 26 al. 5 MC OCDE, qui déroge à l'al. 3.<sup>93</sup> En d'autres termes, la clause de l'art. 26 al. 5 MC OCDE, lorsqu'elle est reprise dans une CDI, prime le droit interne contraire et confère la compétence aux autorités fiscales suisses d'exiger la remise des documents sollicités, quand bien même ils seraient détenus par une banque.

Un Etat peut également, dans la mesure où son droit interne le prévoit, refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autres représentants légaux agréés dans l'exercice de leur fonction et leurs clients.<sup>94</sup> On précisera que cette règle n'est valable que pour autant que l'avocat agisse expressément en cette qualité. « Les communications entre avocats, ou autres représentants légaux agréés

et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants légaux agissent en cette qualité et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales ».<sup>95</sup> De même, selon l'OCDE, la question de savoir si les renseignements sont protégés par le secret de l'avocat doit être jugée uniquement dans l'Etat contractant sur la base duquel la question est soulevée. La protection du secret des avocats (client attorney privilege) est également réservée à l'art. 7 al. 3 MAER. Selon cette disposition, l'accord ne saurait contraindre un Etat d'obtenir ou de fournir des informations qui révéleraient des communications confidentielles entre un client et son avocat, mais pour autant que ces communications soient produites dans le but de rechercher ou fournir un service juridique ou dans le but d'une procédure légale existante ou envisagée.

En droit suisse, divers secrets professionnels sont protégés à l'art. 321 CP. S'agissant des avocats, à l'instar de ce que prévoit l'art. 26 al. 3 MC OCDE, le secret ne vise que les avocats agissant en cette qualité.<sup>96</sup> Ainsi, conformément à l'art. 26 al. 5 MC OCDE, l'avocat gestionnaire de valeurs mobilières pour son client ne peut se prévaloir de son titre pour refuser de transmettre les documents relatifs aux comptes bancaires visés dans la mesure. Il en va de même de l'avocat membre du conseil d'administration d'une société. Par contre, l'avocat conseil ou défenseur d'un client devant les tribunaux peut notamment invoquer le secret de la correspondance échangée avec son mandant et nécessaire à la conduite du procès. Si l'on préfère, on dira que tant que les conditions de l'art. 26 al. 5 MC OCDE ne sont pas remplies, la protection du secret de l'art. 26 al. 3 MC OCDE s'applique.

#### 4.3.4 La limite de l'ordre public

Au surplus, l'Etat contractant n'est pas obligé de fournir un renseignement dont la communication serait contraire à l'ordre public (art. 26 al. 3 let. c in fine MC OCDE). On vise par là les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'Etat lui-même.<sup>97</sup> Cette norme doit être interprétée restrictivement et ne vise que des cas extrêmes, p. ex. si la requête, dans l'Etat requis, était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses, ou lorsque les renseignements constituent un secret d'Etat (informations détenues par des services secrets dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'Etat requis).<sup>98</sup>

89 Comm. OCDE N 19.2 ad art. 26.

90 Comm. OCDE N 19.2 ad art. 26.

91 Comm. OCDE 2003 N 19 ad art 26 qui précise que les Etats qui souhaitent inclure le secret bancaire doivent le mentionner dans la liste de l'art. 26.

92 X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 961.

93 V. infra, ch. 4.5.

94 Comm. OCDE N 19.3 ad art. 26.

95 Comm. OCDE N 19.3 ad art. 26.

96 I. ALTHAUS-HOURIET, N 19 ad art. 126 LIFD; ATF 120 Ib 112; 112 Ib 606.

97 Comm. OCDE N 19.5 ad art. 26.

98 Comm. OCDE N 19.5 ad art. 26.



#### 4.4 La non pertinence de l'intérêt fiscal de l'Etat requis (art. 26 al. 4 MC OCDE)

Cette disposition, introduite en 2005, a d'avantage une portée symbolique qu'une réelle valeur normative, puisqu'elle ne fait que confirmer ce que l'on doit déjà déduire de l'obligation réciproque d'échanger des renseignements figurant à l'al. 1 de l'art. 26 MC OCDE. L'échange d'informations doit s'effectuer entre Etats contractants, indépendamment de l'intérêt fiscal propre de l'Etat requis. C'est donc une volonté de coopération juridique qui a été réaffirmée par les Etats contractants, laquelle ne saurait être dictée uniquement par des motifs d'ordre économique.

Ainsi, un Etat contractant est tenu d'utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'idée est de lever toute incertitude quant à la portée de l'obligation réciproque des Etats contractants d'échanger les renseignements inscrite à l'al. 1. L'Etat requis est toujours tenu de mettre en œuvre l'ensemble de son appareil coercitif pour permettre la transmission d'informations fiscales quand bien même il ne pourrait en fin de compte prétendre à aucune recette fiscale supplémentaire du fait de la récolte de ces renseignements.

En outre, l'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues à l'al. 3, sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un Etat contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national. L'objectif de cette norme est de mettre en échec les clauses dites « d'intérêt fiscal national » sur lesquels certains Etats se reposaient. En d'autres termes, un Etat ne peut invoquer l'al. 3 pour refuser de fournir les renseignements sur la base du fait qu'en droit interne il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale.<sup>99</sup>

#### 4.5 La portée du statut particulier du détenteur de l'information et notion de renseignements portant sur le droit de propriété (art. 26 al. 5 MC OCDE)

##### 4.5.1 En général

L'al. 5 de l'art. 26 MC OCDE, introduit en 2005, constitue une exception à l'al. 3. Il a pour but « de faire en sorte que les limitations de l'al. 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que les renseigne-

ments concernant la propriété ». <sup>100</sup> En d'autres termes, l'al. 5 n'empêche pas un Etat contractant d'invoquer l'al. 3 pour refuser de communiquer un renseignement mais ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou de fait que les renseignements portent sur le droit de propriété.

Cette disposition a été mise en œuvre peu après l'introduction du MAER dont elle est fortement influencée.

La structure de cette disposition distingue deux catégories de renseignements : (i) ceux relatifs au statut particulier du détenteur de l'information (banque, mandataire, agent ou fiduciaire) ; (ii) ceux qui se rattachent au droit de propriété.

##### 4.5.2 Les renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires

Tout d'abord, nonobstant les règles de son droit interne, un Etat ne peut refuser d'échanger des renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires. Cette norme n'ôte certes pas toute portée au droit interne des Etats contractants en matière de secret. Celle-ci reste opposable, à condition de ne pas reposer uniquement sur le statut particulier de leur détenteur. Le critère déterminant repose donc sur le statut juridique spécifique du détenteur de l'information.

Les banques et les établissements financiers ne peuvent se prévaloir du secret bancaire pour faire obstacle à l'échange de renseignements dans la mesure où l'al. 5 de l'art. 26 MC OCDE prime l'al. 3. Il en va de même pour les personnes agissant en qualité de mandataire de la personne visée. Par mandataire, il faut comprendre non seulement les avocats, gérants de fortune, mais également les agents fiduciaires. Ces derniers ne pourront refuser de transmettre les informations au motif qu'ils seraient juridiquement titulaires des valeurs mobilières concernées. C'est la réalité économique que l'on cherche à appréhender à travers cette disposition. Ainsi, l'agent fiduciaire est-il tenu de transmettre les documents relatifs à l'éventuel compte en banque ouvert à son nom et dont il reste tenu par contrat de fiducie de restituer les avoirs à la demande du fiduciaire. S'agissant de l'avocat, l'art. 26 al. 5 MC OCDE a pour conséquence que pour que le secret professionnel, garanti par le droit interne, reste opposable en vertu de l'art. 26 al. 3 let. c MC OCDE, il est nécessaire que l'avocat agisse en cette qualité.

99 Comm. OCDE N 19.8 ad art. 26.

100 Comm. OCDE N 19.10 ad art. 26.

### 4.5.3 Les renseignements relatifs aux droits de propriété

Ensuite, un Etat contractant ne peut non plus refuser de fournir des renseignements parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Les demandes ne peuvent ainsi être déclinées uniquement parce que les lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.<sup>101</sup> Le mot « personne » doit être défini conformément à l'art. 3 al. 1 let. a et b MC OCDE. L'art. 26 al. 5 MC OCDE vise donc les personnes physiques, les sociétés et tout autre groupement de personnes. Cela inclut notamment les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou autres structures organisationnelles similaires.<sup>102</sup> A notre sens, le trust est aussi visé par cet article. En effet, on admet généralement que le trust peut être considéré comme un « groupement de personnes » au sens de l'art. 3 al. 1 let. a.<sup>103</sup>

Par exemple, si une société X. détient la majorité des actions d'une filiale Y., toutes deux dans l'Etat A. : L'Etat B. souhaite obtenir des informations sur les opérations effectuées par Y. sur son territoire. Il peut demander à l'Etat A. quelles sont les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y.<sup>104</sup>

Le MAER est d'ailleurs plus explicite sur ce point. En particulier, il prévoit que l'autorité compétente de l'Etat requis (« applicant Party ») doit être en mesure de fournir, sur requête, les informations concernant la propriété de sociétés, sociétés de personnes, trusts, fondations, Anstalten, et d'autres personnes, y compris à propos de toute personne dans le chaîne de propriété ; dans le cas de trust des informations sur les settlors, les trustees et les bénéficiaires ; dans le cas de fondations, des informations sur les fondateurs, les membres du conseil de fondation et les bénéficiaires (art. 5 al. 4 let. b MAER).

Selon le commentaire, le but de cette disposition n'est pas de développer une définition commune du droit de propriété entre les parties contractantes, mais de spécifier quelles informations un Etat contractant doit être en mesure d'obtenir dans le cadre d'une demande d'échange d'information.<sup>105</sup> Il peut notamment arriver que le propriétaire juridique et le beneficial owner ne soient pas les mêmes personnes. Si le point de départ de l'analyse doit porter sur le propriétaire juridique des actions ou d'un intérêt dans un partnership, il peut arriver, notamment dans le cas d'un rapport de fiducie ou de nommée,

que propriétaire juridique et bénéficiaire ne soient pas les mêmes. Dans ce cas, les parties contractantes doivent avoir le pouvoir d'obtenir des informations et de la fournir aussi sur cette autre personne qui pourrait être le beneficial owner.<sup>106</sup> Ainsi, dans le cas d'un trust ou d'une fondation, les parties contractantes doivent être en mesure de fournir des informations sur l'identité du fondateur et des bénéficiaires et des personnes qui sont en position de diriger comment les actifs du trust ou de la fondation doivent être gérés.<sup>107</sup> Certes, certains trusts ou fondations n'ont pas nécessairement un cercle déterminé de bénéficiaires, mais sont régis par une clause générale. Dans ce cas, le terme « droit de propriété » doit être interprété comme n'englobant que les personnes « identifiables ».<sup>108</sup>

Dans ce contexte, le TAF vient de rendre un arrêt intéressant dans le cadre de l'échange de renseignements sur la base de la CDI de 1996 avec les Etats-Unis.<sup>109</sup> A cette occasion, le TAF a considéré que le bénéficiaire d'un trust irrévocable et discrétionnaire n'avait qu'une expectative qui ne se manifeste que par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee. En l'absence du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés auprès d'une banque, il ne saurait être considéré comme ayant droit économique du compte litigieux et, partant, en ce qui concerne ce bénéficiaire, les conditions d'un échange de renseignements ne sont pas remplies.

### 4.5.4 La clause supplémentaire des CDI suisses

Dans les nouvelles CDI suisses, les dispositions correspondant à l'art. 26 al. 5 MC 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 l'al. 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 ».<sup>110</sup>

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 ; 47 de la LF sur les banques [LB]). Cette norme a parfois été critiquée en doctrine. En effet, en raison de son caractère indéterminé, elle ne consti-

101 Comm. OCDE N 19.13 ad art. 26.

102 Comm. OCDE N 19.13 ad art. 26.

103 X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 345.

104 Comm. OCDE N 19.15 ad art. 26.

105 Comm. MAER N 50.

106 Comm. MAER N 51.

107 Comm. MAER N 52.

108 Comm. MAER N 53.

109 ATAF A-7013/2010 (18.3.2011).

110 V. p. ex., l'art. 26 par. 5 de la CDI avec la Grande-Bretagne (Protocole du 7.9.2009), ou avec le Luxembourg (Protocole du 25.8.2009).

tuerait, selon certains, pas nécessairement une base légale suffisante.<sup>111</sup> A notre avis, la densité normative de cette disposition supplémentaire est suffisante. De plus, le but et l'esprit de cette règle supplémentaire, englobée dans les CDI suisses après mars 2009, sont suffisamment clairs, compte tenu des déclarations du Conseil fédéral du 13.3.2009, ainsi que des différents Messages du Conseil fédéral à l'appui des nouvelles CDI. On constate ainsi que l'art. 26 al. 5 CDI, dans la version adoptée par la Suisse, permet ainsi à l'AFC d'obtenir des mesures de contraintes de la part des banques et établissements visés par cette disposition, d'une part, et également pour obtenir des informations relatives au droit de propriété, même en l'absence de disposition interne en droit suisse. De surcroît, l'existence d'une soustraction d'impôt, voire d'un délit fiscal, est ici sans importance.<sup>112</sup>

Cette norme est en outre complétée par l'OACDI qui devrait à terme être remplacée par la LAAF. Les art. 8 et ss du P-LAAF prévoient des règles précises pour la mise en œuvre des demandes d'information auprès des détenteurs d'information, y compris des entités visées par l'art. 25 al. 5 ou relatives au droit de propriété. On notera tout particulièrement que, contrairement au droit interne suisse, les autorités compétentes peuvent recourir à des mesures de contraintes pour l'obtention des informations visées par l'art. 26 al. 5 MC OCDE.

## 5 Conclusion

La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements, visant à reprendre le standard de l'art. 26 MC OCDE conduit à un changement fondamental. A partir de mars 2009, les nouvelles CDI conclues par la Suisse prévoient un échange de renseignements, non seulement pour l'application d'une CDI, mais aussi, plus généralement, pour tous renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer le droit fiscal de l'Etat requérant. Dans ce contexte, il est sans importance que la demande concerne une procédure de fraude ou de soustraction fiscale. Il suffit que le renseignement demandé soit utile pour l'imposition d'un contribuable dans l'Etat requérant. Le nouveau standard de la pertinence vraisemblable prohibe toutefois les demandes

tendant à la pêche aux renseignements et nécessite également l'identification du contribuable visé et du détenteur de l'information.

Depuis la mise en œuvre des termes de références de l'OCDE en 2009, lors de la réunion du Forum mondial du 1.9.2009 à Mexico, on doit reconnaître que le standard international en matière d'échange de renseignements est certes celui de l'art. 26 MC OCDE, avec son Commentaire, mais interprété à la lumière des règles du MAER et de son Commentaire.

Partant, la délimitation des exigences tendant à l'identification des personnes concernées mérite d'être précisée. L'approche sévère, généralement suivie par la Suisse, qui consiste à exiger le nom et l'adresse du contribuable visé et du détenteur de l'information, a récemment dû être tempérée. Cette exigence demeure quant à son principe mais il est suffisant que l'Etat requérant identifie le contribuable visé par d'autres moyens et communique l'identité du détenteur de l'information, dans la mesure où elle est connue. Ce principe doit toutefois être concrétisé dans le respect de l'interdiction d'aller à la pêche aux renseignements et du principe de proportionnalité. Ainsi, il nous paraît nécessaire d'identifier un contribuable spécifique et de relier celui-ci à une banque particulière.

Dans ce contexte, s'agissant des normes de droit suisse en matière de recherche des informations, il conviendra en premier lieu de délimiter si la demande vise un contribuable, ou un tiers. En effet, les règles internes de fourniture d'information ne sont pas les mêmes. En deuxième lieu, il s'agira de vérifier dans quelle mesure la Suisse peut recourir à des mesures de contraintes. En matière de procédure de taxation, seules les mesures prévues par le droit interne suisse sont possibles, sauf lorsque les conditions d'une CDI reprenant le contenu de l'art. 26 al. 5 MC OCDE sont réalisées (informations relatives à des banques, un établissement financier, un mandataire, ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou relatives au droit de propriété). Dans ce dernier cas, la CDI l'emporte sur le droit interne et des mesures de contraintes sont possibles. L'art. 26 al. 5, correspondant au standard OCDE dans sa version helvétique, constitue à notre avis une base légale suffisante et directement applicable. Il en découle que l'exception traditionnelle du secret bancaire n'est plus opposable à des demandes sur la base d'une CDI reprenant le standard OCDE. De même, la Suisse ne pourra refuser de fournir des renseignements qui se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Sa portée en droit suisse soulève toutefois de délicates questions d'interprétation. On mentionnera notamment la délimitation de l'ayant-droit économique d'un compte bancaire sujet à interrogation, ou l'ampleur du devoir de renseigner de différents protagonistes d'un

111 R. WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, p. 487 ; plus nuancés, A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 167, qui se demandent si une dérogation au secret bancaire est possible sur la base d'une norme dont la densité normative est faible.

112 Du même avis, A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 170.

trust ou d'une société offshore. Là encore, la CDI a une portée nettement plus vaste que celle du droit interne.

En revanche, une demande de renseignements qui repose sur des données obtenues illégalement contrevient au principe de la bonne foi, garanti dans le cadre de l'interprétation et de l'exécution d'une CDI, et est donc irrecevable.

Les droits de procédure demeurent toutefois protégés (droit à la notification d'une décision, droit d'être entendu ou de recourir avec effet suspensif). Cela dit, contrairement à la jurisprudence, nous estimons que les garanties de l'art. 6 CEDH (droit de ne pas témoigner contre soi-même) s'appliquent en matière d'assistance internationale, pour autant que la demande de renseignements porte sur une procédure de soustraction d'impôt (qualifiée d'« accusation en matière pénale »).

Le principe de réciprocité s'applique. En d'autres termes, un Etat ne peut se prévaloir d'un système d'échange de renseignements plus vaste que le sien. Concrètement, cela signifie que la Suisse ne peut demander des renseignements bancaires à l'étranger que dans la mesure où elle est en droit de le faire en droit interne suisse, ce qui conduit à une sorte d'« exportation » du secret bancaire !

Définir les renseignements « vraisemblablement pertinents », identifier le contribuable, le détenteur des informations, les autres personnes concernées, savoir si la demande concerne un contribuable ou un tiers, délimiter la banque, le mandataire, le fiduciaire, définir le contenu de l'information relative au droit de propriété, cerner les droits et obligations de ces différentes personnes, autant de questions nouvelles, souvent de détails, qui devront être concrétisées par la casuistique, la pratique et la législation. Il suffit de lire la saga jurisprudentielle du TAF dans l'affaire UBS, avec pas moins de 7 arrêts fondamentaux, pour s'en convaincre. Le droit de l'assistance internationale en matière fiscale est en train de s'écrire sous nos yeux !

## Bibliographie choisie

- ALTHAUS-HOURIET ISABELLE, in : Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008
- AMADO FLAVIO/MOLO GIOVANNI, Das Verbot von « Fishing Expeditions » gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5 März 2009 und den OECD Standards, AJP/PJA 2009, p. 539
- BARNARD JOHAN, Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy, BIT 2003, p. 9
- DONATSCH ANDREAS/HEIMGARTNER STEFAN/SIMONEK MADELEINE, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zurich 2011
- ENGELSCHALK MICHAEL, in : Klaus Vogel/Moris Lehner (éds.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5<sup>e</sup> éd., Munich 2008
- HOLENSTEIN DANIEL, Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard, IWB Fach 5 Schweiz Gruppe 2 (12.1.2011), p. 12
- Wird die Rechtshilfe in Steuerstrafsachen durch die Amtshilfe nach OECD-Standard überflüssig?, Praxis Steuerstrafrecht 2011, p. 41
- HUFSCHEID 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
- OBERSON XAVIER, « Tax fraud or the like ». Grandeur et décadence d'une notion controversée en matière d'assistance fiscale avec les Etats-Unis, in : Liber Amicorum Vincent Jeanneret, Genève 2010, p. 386
- La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux. « Un an après », FStR 2010, p. 94
  - Précis de droit fiscal international, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2009
  - The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State, BIT 2003, p. 14
- REICH MARKUS, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats. Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010, FStR 2010, p. 111
- SAINT-AMANS PASCAL, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE, Revue de droit fiscal 2010, p. 7



- WALDBURGER ROBERT, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, RSDA/SZW 2009, p. 480
- 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, p. 91
  - Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, FStR 2010, p. 80

## Rapports et documents

Comm. MAER, Commentaire du Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (daté du 18.4.2002), OECD, Paris 2002, [www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf), p. 15

Comm. MC OCDE 2003, Paris 2003

Comm. MC OCDE 2005, Paris 2005

Documentation Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées, Documentation de base du DFF (du 15.2.2011), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/22112.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/22112.pdf)

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

MC OCDE 2010, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 17

MC-ONU, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (2001 Version), [www.un.org/Docs/journal/asp/ws.asp?m=ST/ESA/PAD/SER.E/21](http://www.un.org/Docs/journal/asp/ws.asp?m=ST/ESA/PAD/SER.E/21); as amended by Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised (2008) Commentary on Article 26 – for Inclusion in the Next Version of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, [www.un.org/esa/ffd/tax/Article%2026\\_Exchange%20of%20Information%20\\_revised\\_.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Article%2026_Exchange%20of%20Information%20_revised_.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](http://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](http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf)

Progress Report du 2.9.2009, 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/43/52/43606454.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/43/52/43606454.pdf)

Protocole d'amendement à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (édition provisoire, du 27.5.2010), OCDE, Paris 2010, [www.oecd.org/dataoecd/48/9/44954496.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/48/9/44954496.pdf)

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](http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf) (angl.), [www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf) (fr.)

## Normes et documents y relatifs

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 19.8.2009), RS 0.672.933.612

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

CDI-A, Convention entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 30.1.1974), RS 0.672.916.31

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-DK, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 23.11.1973), RS 0.672.931.41

CDI-E, 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 26.4.1966), RS 0.672.933.21

- CDI-F, Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (du 9.9.1966), RS 0.672.934.91
- CDI-GB, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 8.12.1977), RS 0.672.936.712
- CDI-IND, Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.11.1994), RS 0.672.942.31
- CDI-J, Convention entre la Suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 19.1.1971), RS 0.672.946.31
- CDI-L, 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 21.1.1993), RS 0.672.951.81
- CDI-MEX, Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement des Etats-Unis du Mexique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 3.8.1993), RS 0.672.956.31
- CDI-N, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 7.9.1987), RS 0.672.959.81
- 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), RS 0.672.963.61
- 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), RS 0.672.963.61
- CDI-PL, Convention entre la Confédération suisse et la République de Pologne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 2.9.1991), RS 0.672.964.91
- CDI-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](http://www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/16939.pdf)
- CDI-S, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 7.5.1965), RS 0.672.971.41
- CDI-SF, Convention entre la Confédération suisse et la République de Finlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 16.12.1991), RS 0.672.934.51
- 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
- CEDH, Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (du 4.11.1950), RS 0.101
- CP, Code pénal suisse (du 21.12.1937), RS 311.0
- Cst., Constitution fédérale de la Confédération suisse (du 18.4.1999), RS 101
- CV, Convention de Vienne sur le droit des traités (du 23.5.1969), RS 0.111
- 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), RS952.0
- LHID, LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.14
- LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11
- LTF, LF sur le Tribunal fédéral (du 17.6.2005), RS 173.110
- OACDI, Ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition (du 1.9.2010), RS 672.204
- Protocole Accord UBS, Protocole modifiant l'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 SA (du 31.3.2010), RO 2010, p. 1459
- Protocole add. CDI-GB, Protocole additionnel modifiant la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 7.9.2009), RS 0.672.936.712
- Protocole CDI-L, Protocole 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), RS 0.672.951.81

Protocole CDI-US, Protocole entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 23.9.2009), RO 2010, p. 229

## **Messages et autres documents législatifs**

Message sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18.6.2010 (du 6.4.2011), RO 2011, p. 3519

P-LAAF, Projet de LF sur l'assistance administrative en matière fiscale, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=fr](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=fr)

P-OACDI, Projet d'ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition, [www.estv.admin.ch/dokumentation/00071/00073/01081/index.html?lang=fr](http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00071/00073/01081/index.html?lang=fr)

Rapport complémentaire CDI-US, Rapport complémentaire au Message du 6.4.2011 sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18.6.2010, concernant la Convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique (du 8.8.2011), RO 2011, p. 6143

Rapport explicatif OACDI, [www.estv.admin.ch/dokumentation/00071/00073/01081/index.html?lang=fr](http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00071/00073/01081/index.html?lang=fr)

Rapport explicatif P-LAAF, Rapport explicatif concernant une loi sur l'assistance administrative fiscale, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=fr](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=fr)

# Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang



*Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LLM Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctorate Program in International Business Taxation) dieser Universität*

## Inhalt\*

<b>1 Die Bedeutung der DBA in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs . . . . .</b>	<b>26</b>	<b>4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>2 Abkommensberechtigung . . . . .</b>	<b>27</b>	<b>4.1 Anrechnungsmethode . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>2.1 Ansässigkeitsbescheinigung und Ansässigkeitsstaat . . . . .</b>	<b>27</b>	<b>4.2 Freistellungsmethode . . . . .</b>	<b>37</b>
<b>2.2 Ansässigkeitsbescheinigung und Quellenstaat . . . . .</b>	<b>29</b>	<b>5 Würdigung . . . . .</b>	<b>37</b>
<b>3 Verteilungsnormen . . . . .</b>	<b>30</b>	Literatur. . . . .	38
<b>3.1 Art. 7, 11, 13 und 21 OECD-MA . . . . .</b>	<b>30</b>	Berichte, Dokumente . . . . .	40
<b>3.2 Art. 7, 14 und 15 OECD-MA . . . . .</b>	<b>31</b>	Rechtsquellen. . . . .	40
<b>3.3 Art. 18 und 19 OECD-MA . . . . .</b>	<b>33</b>		

## 1 Die Bedeutung der DBA in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

Österreich gehört zu jenen Staaten, in denen die Zahl der höchstgerichtlichen Entscheidungen, in denen es – auch – um die Auslegung von Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geht, im Vergleich zu anderen Ländern gross ist. Dies liegt sicherlich nicht zuletzt daran,

dass der Zugang zu den Höchstgerichten liberal geregelt ist: Der administrative Instanzenzug ist in Abgabensachen bloss zweistufig, und der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) kann die Behandlung von Beschwerden gegen die von der zweiten Instanz erlassenen Steuerbescheide nicht ablehnen. Neben den Steuerpflichtigen hat auch das Finanzamt die Möglichkeit, Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) vor dem VwGH zu bekämpfen. Die österreichische Wirtschaft ist auch internationaler und grenzüberschreitende Investitionen sind häufiger geworden. Die praktische Bedeutung der DBA ist folglich gestiegen. Daher liegt es nahe, dass Auffassungsunterschiede zwischen Behörde und Steuerpflichtigen auch auf diesem Rechtsgebiet öfter vorkommen. In

\* Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 19.5.2011 an der WU im Rahmen der Wolfgang Gassner-Gedächtnis-Vorlesung hielt. Das Manuskript wurde am 27.5.2011 abgeschlossen. Für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur danke ich Frau Mag. Ina Kerschner.

den letzten Jahrzehnten ist die Zahl an verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen zu DBA-Fragen deutlich gestiegen.<sup>1</sup> Gerade seit dem Jahr 2008 ist aber wiederum ein leichter Rückgang zu merken. Generell ist in Österreich auf dem Gebiet des Abgabenrechts die Zahl an verwaltungsgerichtlichen Verfahren seit einigen Jahren tendenziell rückläufig.<sup>2</sup> Dies könnte damit zu tun haben, dass die mit dem UFS erfolgte Einrichtung einer weisungsfrei entscheidenden Abgabenbehörde zweiter Instanz die Akzeptanz abgabenbehördlicher Entscheidungen insgesamt – und damit auch zu DBA-Fragen – erhöht hat.<sup>3</sup>

Eine umfassende Analyse der Rechtsprechung des VwGH ist auf knappem Raum nicht leistbar. Daher muss ich mich darauf beschränken, einige der rd. 40 in den letzten 5 Jahren ergangenen Erkenntnisse, in denen es um DBA-Recht geht, näher zu beleuchten. Die getroffene Auswahl ist mehr oder weniger willkürlich. Ich will mich darauf konzentrieren, die sich in einigen Entscheidungen anbahnenden Trends hervorzuheben. Dabei beschäftige ich mich zunächst mit Fragen der Abkommensberechtigung und dann mit den Verteilungsnormen sowie dem Methodenartikel der DBA.

## 2 Abkommensberechtigung

### 2.1 Ansässigkeitsbescheinigung und Ansässigkeitsstaat

Eine der interessantesten und bisher kaum beachteten Entscheidungen des VwGH der letzten Jahre erging am 18.10.2006, 2003/13/0052.<sup>4</sup> Ein Verein, dessen Zweck nach seiner Satzung darin lag, «den bildenden Künst-

lern die Wahrung der ihnen zustehenden Urheberrechte zu ermöglichen», ersuchte das Finanzamt um die Ausstellung von «Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002». Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, das Recht auf Quellensteuerentlastung von Lizenzgebühren stehe gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen mit den in Rede stehenden Staaten nur dem wirtschaftlich bezugsberechtigten Gläubiger zu. Die Quellensteuerentlastung könne nicht von blossen Treuhändern oder Inkassanten in Anspruch genommen werden. Da der beschwerdeführende Verein seiner Satzung nach hinsichtlich der von ihm wahrgenommenen Urheberrechte nur als Treuhänder tätig sei, könne er eine Quellensteuerentlastung hinsichtlich der von belgischen, englischen, französischen, italienischen bzw. schweizerischen Schuldner zu zahlenden Lizenzgebühren nicht in Anspruch nehmen. Der UFS schloss sich dieser Begründung des Finanzamts im Wesentlichen an und wies die Berufung ab.

Der VwGH hob den Bescheid des UFS auf, weil die Behörde die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung von «Voraussetzungen abhängig gemacht (hat), welche die eben zitierten zwischenstaatlichen Vereinbarungen nicht erfordern.» Der VwGH begründete dies wie folgt:

«Die zitierten Doppelbesteuerungsabkommen verfolgen den Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Wer im jeweiligen Staat Steuerpflichtiger ist, wem die Einkünfte zuzurechnen sind und wer somit allenfalls von der Steuerpflicht entlastet werden kann, ist allerdings grundsätzlich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht des zur Abgabenerhebung oder -entlastung berechtigten Staates zu beurteilen (vgl. auch Lang, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, in SWI 2000, 527ff, insb. 532, und Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung I (Kommentierung des OECD-MA), Rz 26 zu Art. 4 MA und Rz 33 zu Art. 12 MA).

Die Fragen, ob der beschwerdeführende Verein im jeweiligen ausländischen Staat hinsichtlich ihm zugeflossener Lizenzgebühren steuerpflichtig ist oder ob die Steuerpflicht die einzelnen Künstler trifft oder andererseits ob ein Schuldner der Lizenzgebühren im jeweiligen ausländischen Staat die darauf entfallenden Steuern für den beschwerdeführenden Verein oder für den einzelnen Künstler einbehalten und abgeführt hat, sohin *wessen* Ansässigkeit dementspre-

1 Während in den Jahren 1979 - 1985 noch 0,8 % der gesamten Einkommensteuererkenntnisse zu Fragen der internationalen Doppelbesteuerung ergingen, so waren es in den Jahren 2000 - 2004 bereits 1,5 %. Vgl. dazu ACHATZ/KAMPER/RUPPE, Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen – Eine formale und inhaltliche Analyse für die Jahre 1979 - 1985, 61 f.; HORNIK/LANG/MAMUT/NAGEL, Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000 bis 2004, 71.

2 Zur Anzahl der Verfahren auf dem Gebiet des Abgabenrechts vgl. die entsprechenden Tätigkeitsberichte des VwGH: für 2002 (Präs. 2710/1-Präs/2003, 18): 762; für 2003 (Präs. 2710/1-Präs/2004, 18): 721; für 2004 (Präs. 2710/1-Präs/2005, 19): 642; für 2005 (Präs. 2710/1-Präs/2006, 18): 537; für 2006 (Präs. 2710/1-Präs/2007, 20): 626; für 2007 (Präs. 2710/1-Präs/2008, 21): 594; für 2008 (Präs. 2710/1-Präs/2009, 19): 514; für 2009 (Präs. 2710/1-Präs/2010, 19): 533.

3 Zur Akzeptanz der Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats s. LANG, Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, T 111 f.; HORNIK/LANG/MAMUT/NAGEL, Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000 bis 2004, 23 f.

4 WENINGER, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht – VwGH zur Ansässigkeitsbescheinigung bei DBA-Entlastung für Lizenzen durch Verwertungsgesellschaften, 243; 18.10.2006, 2003/13/0052, ÖStZ 2007, 192; VwGH zum Anspruch auf Aus-

stellung einer österreichischen Ansässigkeitsbescheinigung, RdW 2006, 790.



chend für die Behörde des jeweiligen ausländischen Staates ein zu bescheinigender Umstand ist, sind Fragen, welche grundsätzlich die Behörden des jeweiligen ausländischen Staates zu beantworten haben.»

Der VwGH hat somit die – auf den ersten Blick unspektakuläre – Frage der Erteilung von Ansässigkeitsbescheinigungen zum Anlass genommen, in einer der zentralen Streitfragen des DBA-Rechts Position zu beziehen: Die DBA-Anwendung bei Zurechnungskonflikten wird im Schrifttum spätestens seit der Veröffentlichung des OECD Partnership Report intensiv diskutiert.<sup>5</sup> Der OECD-Steuerausschuss hat dort die Auffassung vertreten, dass in Konstellationen, in denen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat des Empfängers unterschiedlichen Steuersubjekten dieselben Einkünfte zurechnen, die Zurechnungsentscheidung des Ansässigkeitsstaats auch für den Quellenstaat massgebend sei: Wenn also z. B. der Quellenstaat eine im Ausland errichtete Personengesellschaft als Steuersubjekt betrachtet und die von ihr bezogenen Einkünfte auch für steuerliche Zwecke der Personengesellschaft zurechnet, während der Staat, in dem die Personengesellschaft errichtet ist, ihr keine Steuerrechtssubjektivität beimisst und die Einkünfte den Gesellschaftern zurechnet, soll der OECD zufolge die Abkommensanwendung im Quellenstaat davon abhängen, wo die Gesellschafter ansässig sind.<sup>6</sup> Abkommensberechtigung nach dem zwischen dem Quellenstaat und dem Errichtungsstaat der Personengesellschaft abgeschlossenen DBA würde nur insoweit bestehen, als die Gesellschafter im Errichtungsstaat der Personengesellschaft ansässig sind. Massgebend für den Quellenstaat wäre daher die nach dem Recht des Empfängerstaats vorgenommene Zurechnung zum Gesellschafter.<sup>7</sup>

Ich habe von Anfang an jene Auffassung als überzeugender erachtet, nach der es für die Gewährung der Abkommensberechtigung im Quellenstaat nicht auf die Steuersubjektivität im Empfängerstaat, sondern zunächst auf die Zurechnung der Einkünfte nach dem Steuerrecht

des Quellenstaats ankommt.<sup>8</sup> Abkommenschutz erfährt auch sonst nur jener Rechtsträger, der durch das originär innerstaatliche Steuerrecht verpflichtet ist.<sup>9</sup> Wenn daher der Quellenstaat nach seinem innerstaatlichen Recht die Einkünfte der Personengesellschaft zurechnet, ist deren Abkommensberechtigung weiter zu prüfen. Hier sollte es ausreichend sein, wenn die Personengesellschaft zu ihrem Errichtungsstaat jene Anknüpfungspunkte aufweist, die dort zu unbeschränkter Steuerpflicht führen können. Ob dieser Staat die Personengesellschaft als Steuersubjekt betrachtet und gar ihr Welteinkommen steuerlich erfasst, ist demnach irrelevant. Eine Personengesellschaft, die in einem Staat errichtet wurde, wird daher schon alleine aus diesem Grund eines der in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA angesprochenen «ähnlichen Merkmale» erfüllen. Sie wird folglich immer im Quellenstaat die Abkommensvorteile des DBA in Anspruch nehmen können, wenn dieser Staat die Quellensteuer auf die Einnahmen für Rechnung der Personengesellschaft erhebt. Ob und inwieweit die Gesellschafter auch im Errichtungsstaat ansässig sind, darf keine Rolle spielen.<sup>10</sup>

Das Finanzamt hat sich offenbar an den Überlegungen der OECD orientiert und ist davon ausgegangen, dass die Abkommensberechtigung von der Zurechnungsentscheidung im Empfängerstaat abhängig sei. Daher hat die Behörde österreichisches Steuerrecht herangezogen und aufgrund des Umstands, dass der Verein die Urheberrechte offenbar treuhändig für die Künstler gehalten hat, die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung verweigert. Sie ist davon ausgegangen, dass die Quellensteuerentlastung in Belgien, England, Frankreich, Italien und der Schweiz nur nach der Zurechnungsentscheidung des Empfängerstaats – also Österreich – beurteilt werden könne.

Mit dieser Auffassung holten sich das Finanzamt und der die erste Instanz bestätigende UFS beim VwGH eine Abfuhr. Der VwGH hat die Zurechnungsentscheidung im Quellenstaat als massgebend angesehen. Die Behörde hätte die Ausstellung der Ansässigkeitsbeschei-

5 Vgl. etwa DANON, Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report; LANG, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts; DERS., Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht; DERS., Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung; SCHAFFNER, The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships; WASSERMEYER, Die abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften einer in einem Vertragsstaat ansässigen Personengesellschaft; WHEELER, The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes.

6 Vgl. dazu LANG, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften; DERS., Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht.

7 Vgl. dazu kritisch LANG, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, 1.

8 Vgl. LANG, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, 38 ff.; weiters DERS., Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, 132 f.; DERS., Personengesellschaften im DBA-Recht, 64; DERS., Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law; DERS., CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen; DERS., CFC Regulations and Double Taxation Treaties, 51; LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 5; LANG, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, 115.

9 DEBATIN, Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen, 7; s. auch VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen (3. A.), Art. 1 Rz 25a.

10 Vgl. LANG, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, 2.

nigungen daher nur dann verweigern dürfen, wenn das Ermittlungsverfahren ergeben hätte, dass die ausländische Quellensteuer auf die Lizenzgebühren nach ausländischem Steuerrecht nicht für Rechnung des Vereins erhoben worden ist. Dass sich die Behörde der Tragweite der von ihr geäußerten Auffassung bewusst war, zeigt sich auch darin, dass sie Literatur zitiert hat, in der es um Zurechnungskonflikte generell und nicht bloss um die vom VwGH entschiedene Konstellation ging. Der VwGH hat damit der von der OECD im Partnership Report vertretenen Auffassung implizit eine Absage erteilt.

Die vom VwGH bezogene Position überrascht aber auch nicht: Der VwGH hatte bereits 1997 in einem treaty shopping-Erkenntnis, in dem es um die Frage ging, ob die Behörde die Versagung der Abkommensanwendung im Quellenstaat – damals Österreich – auf Missbrauchsgrundsätze des nationalen Rechts stützen könne, die nach österreichischem Steuerrecht getroffene Zurechnungsentscheidung als massgebend erachtet.<sup>11</sup> Die Frage, ob die Einkünfte im anderen Vertragsstaat – den Niederlanden – der dort ansässigen Holdinggesellschaft trotz ihrer «Zwischenschaltung» zugerechnet werden, hatte für den VwGH keine Bedeutung. Mit den von der OECD im Partnership Report vertretenen Grundsätzen liess sich das Erkenntnis nicht vereinbaren.<sup>12</sup> Damals konnte man noch vermuten, dass der VwGH mehr von den Besonderheiten des Falles als von allgemeinen Zurechnungsüberlegungen beeinflusst gewesen sei. Im Licht des nunmehrigen Erkenntnisses wird deutlicher, dass der VwGH in Fragen von Zurechnungskonflikten eine einheitliche Linie vertritt, die zu jener der OECD im diametralen Gegensatz steht. Der Gerichtshof ist damit in guter Gesellschaft, denn mittlerweile haben auch Gerichte anderer Staaten – wie z. B. in Italien, Kanada und Indien – der OECD die Gefolgschaft verweigert.<sup>13</sup>

## 2.2 Ansässigkeitsbescheinigung und Quellenstaat

Mit der Bedeutung von Ansässigkeitsbescheinigungen hatte sich der VwGH auch in anderen Erkenntnissen zu beschäftigen, wengleich es dabei um die spiegelbildliche Situation ging, nämlich darum, ob die Quellensteuerentlastung in Österreich davon abhängig gemacht werden darf, dass der Steuerpflichtige eine vom anderen Staat ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung vorweisen kann. Die Position des VwGH im Erkenntnis vom

13.9.2006, 2002/13/0190, ist eindeutig: Das «Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung nach dem DBA (ist) nicht materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreistellung». Zwar «trifft es zu, dass der Abgabepflichtige im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (...) darzulegen hat, dass die Abkommensvoraussetzungen für eine Quellenentlastung vorliegen. Die Nachweispflicht betrifft insbesondere auch den Umstand, dass die Lizenzgebühren an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt wurden.» Die Abgabenbehörde kann daher den Nachweis verlangen, dass der Empfänger der Zahlungen im anderen Vertragsstaat ansässig ist. Eine Ansässigkeitsbescheinigung darf dafür aber nicht der einzige zulässige Beweis sein.

In einem Spannungsverhältnis zu dieser Entscheidung steht das Erkenntnis vom 24.6.2009, 2009/15/0090: In diesem Fall hatte die Behörde nicht nur das DBA, sondern auch die DBA-Entlastungsverordnung anzuwenden, welche die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung als Voraussetzung für die Steuerentlastung an der Quelle vorsieht. Da eine derartige Ansässigkeitsbescheinigung nicht vorlag, ging der VwGH lapidar davon aus, dass damit «das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden» sei. Ob eine Verordnungsregelung, welche die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung im Ergebnis zur «materiellrechtlichen Voraussetzung der Steuerfreistellung» macht – um an die Terminologie des VwGH im Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0190, anzuknüpfen –, mit dem Abkommen in Einklang stehe, hat der VwGH überhaupt nicht hinterfragt. Die Einleitung eines Ordnungsprüfungsverfahrens beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) ist nicht zur Diskussion gestanden. Offenbar ist der VwGH zwar bereit, Einzelfallentscheidungen der Behörde im Detail auf ihre Vereinbarkeit mit den DBA-Regelungen nachzuprüfen, sieht aber einen deutlich grösseren Spielraum für die Verwaltung, wenn sie generelle Rechtsvorschriften erlässt. Eine Begründung für diese unterschiedlichen Massstäbe ist nicht ersichtlich.

Die gerade geschilderte Judikatur ist auch vor einem anderen Hintergrund von Interesse: Der VwGH bestätigt in ständiger Rechtsprechung, dass er sich an Verständigungsvereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden nicht gebunden fühle.<sup>14</sup> Diese Entscheidungen sind überzeugend, da auch die Auslegungsregeln der WVK – und auch der dafür immer wieder ins Treffen geführte Art. 31 Abs. 3 WVK – keine Rechtsgrundlage abgeben, derartigen Vereinbarungen rechtliche Relevanz beizu-

11 VwGH 93/13/0185 (10.12.1997). S. dazu LANG, VwGH zu Treaty Shopping, 216 ff.; LOUKOTA, Das erste Treaty-Shopping-Urteil des VwGH; HÜGEL/GIBITZ, Nochmals: Zum Treaty-Shopping-Urteil des VwGH.

12 So bereits LANG, Personengesellschaften im DBA-Recht, 65 f.

13 Dazu näher LANG, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung.

14 Vgl. etwa VwGH 90/14/0237 (27.8.1991), 2000/15/0116 (20.9.2001); 2002/15/0098 (30.3.2006). S. auch LOUKOTA, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, 299 ff.

messen.<sup>15</sup> Vor allem aber würde der VwGH weite Bereiche des DBA-Rechts von gerichtlicher Überprüfung ausnehmen, wenn er Verständigungsvereinbarungen Bindungswirkung beimessen würde. Missverständlich ist daher die Begründung des Erkenntnisses vom 30.3.2006, 2002/15/0098.<sup>16</sup> Der VwGH bestätigt zwar das «Fehlen einer Bindungswirkung» einer Verständigungsvereinbarung, betrachtet sie aber als «Verwaltungsübung», die «den Schluss zu(lässt), dass die Vertragsparteien eine dynamische und keine statische Auslegung der Begriffe Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit im Auge hatten». Diese Begründung stellt in der Rechtsprechung aber eher den «Ausreisser» dar, und der VwGH hat daran nicht mehr angeknüpft. Die Auffassung von der fehlenden Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen dürfte nach wie vor Stand der Rechtsprechung sein.

In den letzten Jahren ist das Bundesministerium für Finanzen (BMF) aber zunehmend dazu übergegangen, das Ergebnis einzelner Verständigungsvereinbarungen als Verordnungen kundzumachen.<sup>17</sup> Dass der VwGH an Verordnungen gebunden ist, ist unbestritten. Sollte er aber auch in solchen Fällen generell davon absehen, Verwaltungsprüfungsanträge beim VfGH zu stellen, wäre der Rechtsschutz beeinträchtigt. Der VfGH hätte dann nur die Möglichkeit zur Verwaltungsprüfung, wenn der Steuerpflichtige auch Beschwerde beim VfGH erhoben hat. In den Fällen, in denen das Finanzamt die nur beim VwGH mögliche Amtsbeschwerde erhebt, wäre die verfassungsgerichtliche Normenkontrolle in Hinblick auf die Abkommenskonformität derartiger Durchführungsverordnungen dann faktisch fast völlig beseitigt.<sup>18</sup>

Im Erkenntnis vom 28.11.2007, 2006/14/0057, war es dem VwGH möglich, diese Frage unbeantwortet zu lassen: Der VwGH konnte die Durchführungsverordnung, die das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens umgesetzt hat, zunächst ignorieren, da sie für die in dem von ihm zu prüfenden Fall massgebenden Zeiträume noch nicht anwendbar war. Er konnte den Fall ausschliesslich anhand des Abkommens selbst prüfen. Erst abschlies-

send hat er festgehalten: «Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass mit der ab der Veranlagung für das Jahr 2006 anzuwendenden Verordnung BGBl. II Nr. 437/2005 – im Ergebnis klarstellend – ebenfalls (als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 3 DBA-Liechtenstein) bestimmt wird, dass die Tätigkeit eines Unternehmensberaters unter Art. 7 DBA-Liechtenstein fällt (§ 1 der Verordnung).» Der Umstand, dass der VwGH zum selben Ergebnis gelangt ist wie die Verordnung, bewahrte ihn davor, den Inhalt der Verordnung einmal in einem spätere Zeiträume betreffenden Verfahren als abkommenswidrig erachten zu müssen.

### 3 Verteilungsnormen

#### 3.1 Art. 7, 11, 13 und 21 OECD-MA

In einer grossen Zahl an Entscheidungen geht es um die Verteilungsnormen. Im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2008/15/0043, hat der VwGH auch wieder seine bereits 2002 begründete Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen den Art. 11 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften und anderen DBA-Regelungen – wie etwa Art. 7, 13 oder 21 OECD-MA – bestätigt: Kurswertänderungen können dann dem Bereich der Erzielung von Zinserträgen zugeordnet werden, wenn die Wertminderung bereits bei Eingehen der Kapitalinvestition feststeht. Damit hat der VwGH einen Weg gefunden, um im Interpretationsweg mancher Gestaltungen Herr zu werden, nach denen Investoren einerseits von den in einigen DBA vorgesehenen Steuerbefreiungen oder anderen Begünstigungen für «Zinsen» in Österreich als Ansässigkeitsstaat profitieren sollten, andererseits Verluste aus der Veräusserung oder Wertminderung dieser Forderungen dennoch in Österreich steuermindernd berücksichtigen wollten. Dem VwGH ist zugute zu halten, dass er nicht auf die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO zurückgegriffen hat und dennoch eine Lösung gefunden hat, um allzu provokante Gestaltungen einzufangen. Die Anwendung der Missbrauchsvorschrift wäre allerdings wohl einerseits aufgrund der fehlenden Ungewöhnlichkeit derartiger «Produkte», andererseits aufgrund des Umstands, dass diese Begünstigung für Zinsen abkommensrechtlich vorgezeichnet war, nicht leicht zu argumentieren gewesen.<sup>19</sup>

Das zuletzt angesprochene Argument macht aber auch deutlich, dass der VwGH besonders häufig mit Regeln-

15 A. A. LOUKOTA, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung; JIROUSEK, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 112.

16 Kritisch dazu LANG, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.

17 Vgl. bspw. die in Form einer Rechtsverordnung kundgemachte Verständigungsvereinbarung zu Art. 15 des DBA-Liechtenstein.

18 Der Steuerpflichtige könnte nur dann den VfGH befassen, wenn er die im fortgesetzten Verfahren aufgrund eines der Amtsbeschwerde des Finanzamts Rechnung tragenden Erkenntnisses des VwGH ergehende und ihn nunmehr belastende neuerliche Entscheidung des UFS in einem weiteren Rechtsgang dann beim VfGH bekämpft.

19 Zum Stand der Rechtsprechung zu § 22 BAO s. LANG/MASSONER, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung.



gen befasst ist, die in ihren Rechtsfolgen Abweichungen vom OECD-MA vorsehen: In den 1960er und 1970er-Jahren sind zahlreiche Abkommen abgeschlossen worden, die bei Zinsen oder Dividenden eine Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat vorsahen. Zu ähnlichen Ergebnissen führten oft auch die in manchen DBA enthaltenen fiktiven Anrechnungsregelungen. Grenzüberschreitende Gestaltungen waren damals noch die Ausnahme und fielen budgetär nicht ins Gewicht. Das änderte sich mit der 1987 verfügten Devisenliberalisierung und der dann eingetretenen Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft und dem Trend zur Globalisierung insgesamt. Die Steuerfreistellung für spanische Staatsanleihen kostete den Fiskus dem Vernehmen nach budgetär relevante Beträge.<sup>20</sup> Den Steuerpflichtigen und deren Beratern kann genauso wenig wie den Banken ein Vorwurf gemacht werden, wenn sie sich diese Abweichungen vom OECD-MA zunutze machten. Das österreichische BMF hat die Sondervorschriften der DBA mit Spanien und Griechenland durch Abkommensrevisionen oder den Abschluss neuer Abkommen beseitigt,<sup>21</sup> wobei dem im Verhältnis zu Spanien ein gesetzlich verfügbarer *treaty override* vorausgegangen ist.<sup>22</sup> Im Verhältnis zu Argentinien kam dem BMF der Umstand zugute, dass Argentinien das Abkommen von sich aus – überraschend – gekündigt hatte.<sup>23</sup> Die Sonderregelungen mit Brasilien existieren aber nach wie vor.<sup>24</sup> Dies zeigt, dass sich gerade im DBA-Bereich einmal gemachte «Fehler» oft nicht kurzfristig revidieren lassen, zur Steuerplanung anregen, budgetäre Ausfälle verursachen und höchstgerichtliche Verfahren provozieren, die nicht nur Ressourcen binden, sondern auch – bis zur endgültigen Entscheidung – Rechtsunsicherheit schaffen.

### 3.2 Art. 7, 14 und 15 OECD-MA

Problematisch können aber auch Änderungen des OECD-MA selbst sein. Dies zeigt sich an der Rechtsprechung des VwGH zur abkommensrechtlichen Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit: Der VwGH hat im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158, die 1995 erfolgte Klarstellung in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zum Anlass genommen, danach zu differenzieren, welcher Version des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ein Abkommen folgt.<sup>25</sup> Erst seit 1995 findet sich in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA der ausdrückliche Hinweis, dass der in dieser Vorschrift enthaltene Verweis auf das nationale Recht des Anwendestaats dynamisch zu verstehen sei.<sup>26</sup> Daraus hat der VwGH geschlossen, dass die Vergütungen eines in Österreich ansässigen Verwaltungsrats, Geschäftsführers und Alleinbegünstigten einer liechtensteinischen juristischen Person abkommensrechtlich nach Art. 15 des DBA-Liechtenstein fallen. Entscheidend war, dass das DBA-Liechtenstein 1969 geschlossen wurde und Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern nach der damals geltenden innerstaatlichen Rechtslage in Österreich ungeachtet ihres Beteiligungsausmasses den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet waren. Die wesentliche Passage der Begründung lautete wie folgt: «Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens stellt somit auf das innerstaatliche Recht «im Anwendungszeitraum» ab. Demgegenüber enthält Art. 3 Abs. 2 des DBA-Liechtenstein – wie auch Art. 3 Abs. 2 des DBA-Schweiz – diesen Verweis auf den Anwendungszeitraum gerade nicht. Solcherart ist auch für das DBA-Liechtenstein festzustellen, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind.» Wenngleich die vom VwGH gewählte Begründung den Eindruck erweckt, dass die DBA Österreichs mit Liechtenstein und der Schweiz völlig anders als das OECD-MA formuliert seien, weicht Art. 3 Abs. 2 dieser beiden DBA bloss von der nunmehrigen Fassung des OECD-MA ab, entspricht aber völlig der früheren Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, wie sie zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen bestanden hat.<sup>27</sup>

20 Vgl. die Erläuterungen zur Sonderregelung DBA-Spanien (EB zur RV, 21 BldNr, XIX. GP), wodurch Art. 11 Abs. 3 DBA-Spanien ausser Kraft gesetzt wurde: «Ein Revisionserfordernis hat sich vor allem auch dadurch ergeben, dass eine nicht OECD-konforme Regelung bei der Zuteilung der Besteuerungsrechte für Zinsen aus Staatsanleihen zu einer Doppelbesteuerung und damit zu vermehrten steuerlich motivierten Kapitalabflüssen nach Spanien führte.»

21 Für Spanien s. die Abkommensrevision gemäss Protokoll DBA-Spanien; für Griechenland s. das neuverhandelte Abkommen.

22 Vgl. dazu NOWOTNY, VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen iSv Art. 11 Abs. 3 OECD-MA. Die Befreiung für spanische Staatsanleihen in Art. 11 Abs. 3 DBA-Spanien a. F. wird von Österreich aufgrund der Sonderregelung DBA-Spanien nicht mehr angewendet. Vgl. nunmehr auch das Revisionsprotokoll (Protokoll DBA-Spanien). Vgl. LOUKOTA, Die aktuelle österreichische DBA-Politik, 253. Zur Rechtslage vor dem BGBl 21/1995 s. LANG, Staatsanleihen nach dem DBA Österreich-Spanien.

23 Das DBA-Argentinien vom 13.9.1979 wurde gemäss seinem Art. 29 von der Argentinischen Republik mit Note vom 26.6.2008 gekündigt und trat gemäss derselben Bestimmung mit 1.1.2009 ausser Kraft.

24 Vgl. Art. 11 Abs. 3 DBA-Brasilien.

25 Vgl. auch bereits schon VwGH 2000/15/0116 (20.9.2001); vgl. dazu LANG, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen.

26 Vgl. LANG, Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH.

27 Vgl. auch LANG, Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH.

An diese Rechtsprechung hat der VwGH im Erkenntnis vom 28.11.2007, 2006/14/0057, auch für die Abgrenzung zwischen den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 und den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nach Art. 14 des DBA-Liechtenstein angeknüpft: «Im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass in Ansehung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein (anders als nach dem auch in der Beschwerde angesprochenen Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens) Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind (so genannte statische Betrachtung). Die belangte Behörde hat somit zutreffend vor dem Hintergrund dieser statischen Betrachtung geprüft, ob die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit als Unternehmensberater dem Begriffsbild der selbständigen Arbeit nach Art. 14 DBA-Liechtenstein (das gemäss Art. 27 nach seinem Inkrafttreten mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden am 7. Dezember 1970 für nach dem 31. Dezember 1968 erhobene Steuern anzuwenden war) unterzuordnen war, dessen Tätigkeits- bzw. Berufekatalog (Art. 14 Abs. 2) bspw. den Unternehmensberater nicht umfasst. Nach der innerstaatlichen Rechtslage zum EStG 1967 und auch zum EStG 1972 war die Tätigkeit als Betriebs- bzw. Unternehmensberater nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen (vgl. z. B. Zapletal/Hofstätter, Die Einkommensteuer III (EStG 1967), Tz. 45 zu § 18, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III (EStG 1972), Tz. 48 zu § 22, jeweils mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bspw. zu Betriebs-, Marketing- und Werbeberatern). (...) Ungeachtet der Frage, ob wegen der durch das EStG 1988 geänderten innerstaatlichen Rechtslage Einkünfte eines Unternehmensberaters (...) nunmehr den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden können, war daher aus Sicht des DBA-Liechtenstein die Zuteilungsnorm des Art. 7 (mit der sich daran anknüpfenden Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 2 conv. cit.) auf die in Rede stehenden Einkünfte des Beschwerdeführers anzuwenden.»

Diese Rechtsprechung ist aus mehreren Gründen bedauerlich: Der VwGH hat keine Versuche unternommen, den Inhalt der Tatbestände der den Art. 7, 14 und 15 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften autonom zu interpretieren. Nationales Recht heranzuziehen ist zwar auf den ersten Blick eine einfache Lösung, da dies dem VwGH erspart, sich mit Ziel und Zweck, dem Zusammenhang und der Rechtsentwicklung dieser Vorschriften auseinanderzusetzen. Allerdings sind Qualifi-

kationskonflikte vorprogrammiert, wenn die Behörden jedes Vertragsstaats die Abkommensvorschriften nach ihrem eigenen nationalen Verständnis verstehen. Der vom VwGH gewählte Ansatz führt auch dazu, dass der Inhalt von Abkommensvorschriften noch weiter auseinanderdriftet: Denn je nach dem Wortlaut der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Auslegungsregel ist das nationale Steuerrecht zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses oder im Anwenzeitraum massgebend.

Vor allem aber zeigt diese Rechtsprechung die Gefahren auf, die mit vermeintlichen oder tatsächlichen Klarstellungen verbunden sein können: Die bis 1995 bestehende Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hatte zwar das dynamische Verständnis des Verweises auf das Recht des Anwendestaats nicht ausdrücklich verankert. Dennoch war dies weithin unbestritten.<sup>28</sup> Neben vereinzelt Literaturmeinungen in Deutschland sprach sich lediglich der kanadische Supreme Court im Melford Case für ein statisches Verständnis dieses Verweises aus,<sup>29</sup> wurde aber durch den kanadischen Gesetzgeber rasch korrigiert.<sup>30</sup> Dennoch erachteten die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses eine Änderung des Wortlauts des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA für erforderlich, um das dynamische Verständnis des Verweises klarzustellen. Die Rechtsprechung des VwGH zeigt, dass damit genau das Gegenteil erreicht wurde: Erst dadurch sah sich der VwGH veranlasst, aus der geänderten Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den Umkehrschluss zu ziehen und alle alten Abkommen, die noch keine «Klarstellung» im Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthalten, statisch ausulegen. Wenngleich die vom VwGH vertretene Auffassung alles andere als überzeugend ist, zeigt dies auch, wie wichtig es ist, auf «Klarstellungen» nach Möglichkeit zu verzichten. Dies gilt bei der innerstaatlichen Rechtsetzung genauso wie auf dem Gebiet des Abkommensrechts. Die Gefahr, durch «Klarstellungen» viel mehr neue Fragen aufzuwerfen als bestehende Fragen abschliessend zu beantworten, liegt auf der Hand.

Den eben kritisierten Umkehrschluss hat der VwGH im Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0098, auch bei der Auslegung der Regelungen über selbständige und

28 Nachweise über Verweise in DBA bei LANG, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen.

29 Supreme Court of Canada, The Queen vs. Melford Developments Inc., 1982 DTC 6281 (6285). Die Auffassung von LANGBEIN, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen Völkerrecht und nationalem Recht, 538, ist eindeutig in der Minderheit geblieben. Vgl. dazu schon kritisch LANG, Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH.

30 Der kanadische Gesetzgeber sicherte im Income Tax Conventions Interpretation Act das dynamische Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ab.

nichtselbständige Arbeit im früheren DBA-Deutschland angewendet. Dieses Abkommen stammt aus dem Jahr 1954, konnte daher nicht auf einem OECD-MA aufbauen und enthielt daher auch keine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift. Aufgrund des Umstands, dass dieses Abkommen über weite Strecken Vorschriften des nationalen Rechts Deutschlands und Österreichs nachgebildet ist, hätte es nahegelegen, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehende nationale Rechtslage zur Abkommensauslegung heranzuziehen.<sup>31</sup> Gerade diese Auffassung vertrat der VwGH nicht und stützte sich dabei – unter anderem – auf das Fehlen einer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift.

In diesem – auch aus anderen Gründen höchst problematischen<sup>32</sup> – Erkenntnis hat es der VwGH auch für erheblich gehalten, dass im anderen Vertragsstaat «nach der Aktenlage» keine Besteuerung erfolgt. Offenbar ist es dem VwGH ein Anliegen gewesen, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Eine derartige Begründung ist aber gerade im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode nicht tragfähig: Freistellungen erfolgen unabhängig davon, ob der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht. Wenn den Abkommensverhandlern daran gelegen ist, doppelte Nichtbesteuerung auszuschließen, sind sie gut beraten, entweder einen Methodenwechsel vorzusehen oder aber eine subject-to-tax-Klausel zu verankern. Fehlt es an derartigen Regelungen, kann das rechtspolitisch legitime Ziel der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung nicht im Interpretationsweg gewonnen werden.<sup>33</sup> Daher ist die vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2005/14/0036, zur Auslegung des Diskriminierungsverbots entwickelte und am 28.11.2007, 2007/14/0048, bestätigte Auffassung, die den abkommensrechtlich – in dieser Hinsicht – vorbehaltlos verankerten Diskriminierungsschutz nur gewähren will, wenn die doppelte Verlustverwertung in beiden Vertragsstaaten ausgeschlossen werden kann, nicht überzeugend.<sup>34</sup>

### 3.3 Art. 18 und 19 OECD-MA

Gleich mehrere Erkenntnisse betrafen die Auslegung von Abkommensvorschriften, die Art. 19 Abs. 2 OECD-MA ähnlich waren. Es ist wohl kein Zufall, dass es in den meisten dieser Fälle um das DBA-Spanien geht: Arbeitnehmer tendieren häufig dazu, ihre Ansässigkeit nach Übertritt in den Ruhestand in südeuropäische Länder zu verlegen. Hingegen ist es wohl schon Zufall, dass es sich jeweils um frühere Arbeitnehmer der Pensionsversicherungsanstalt handelte, die nach Spanien übersiedelten: Sie waren bestrebt, nach Verlegung ihrer Ansässigkeit nach Spanien unter die Art. 18 OECD-MA vergleichbare Abkommensvorschrift zu fallen, um ausschliesslich dort besteuert zu werden. Eine Subsumtion ihrer Einkünfte unter die Art. 19 Abs. 2 OECD-MA ähnelnde Vorschrift hätte hingegen die Besteuerung in Österreich zur Folge gehabt.

Im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0080, klärte der VwGH, dass die Pensionsversicherungsanstalt eine «öffentlich-rechtliche Körperschaft» nach Art. 20 DBA-Spanien ist. Dem VwGH ist zuzustimmen, wenn er zur Auslegung des Begriffs der öffentlich-rechtlichen Körperschaft auf das nationale Steuerrecht zurückgreift: Wenn die Vertragsstaaten vom OECD-MA abweichen und sich dabei einer Terminologie bedienen, die dem nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten vertraut ist, sprechen gute Gründe dafür, den Vertragsverfassern zu unterstellen, dass sie an die Inhalte der vom nationalen Steuerrecht geprägten Begriffe anknüpfen wollten.<sup>35</sup> Missverständlich ist allerdings der vom VwGH nur ganz am Rande angebrachte Hinweis auf die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 1963 entsprechende Vorschrift des DBA-Spanien.<sup>36</sup> Im vorliegenden Fall war das nationale Recht eines der Vertragsstaaten nämlich nicht deshalb massgebend, weil «der Zusammenhang nichts anderes erfordert» hat. Vielmehr hat gerade der Zusammenhang des Abkommens die Heranziehung des nationalen Rechts geboten. Da Art. 3 Abs. 2 OECD-MA aber nicht nur den Verweis auf das Recht des Anwenderstaats, sondern auch die Wortfolge «wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert» beinhaltet, ist der Hinweis auf diese Vorschrift auch nicht fehl am Platz. Das Interpretationsergebnis hätte sich aber nicht geändert, wenn keine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift Bestandteil des Abkommens gewesen wäre.

Jüngst hat der VwGH auch in einem – zum DBA-Liechtenstein – ergangenen Erkenntnis vom 27.1.2011,

31 Vgl. dazu auch LANG, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich.

32 Vgl. LANG, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.

33 LANG, Double Non Taxation, General Report.

34 Zu diesen Erkenntnissen vgl. PETRITZ, Betriebsstättenverlustvortrag durch Diskriminierungsverbot bei DBA mit Anrechnungsmethode; PETRITZ, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag?; BENDLINGER/KOFLER, Highlights aus dem Workshop «Internationales Steuerrecht»; KÜHBACHER, Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern; SCHNEEWEISS, Betriebsstättendiskriminierungsverbot: Kein Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige bei doppelter Verlustverwertung.

35 LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 882. Vgl. auch schon LANG, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), 299 ff.

36 Vgl. LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 882.



2009/15/0151, deutlich gemacht, dass er im Kontext der nach Art. 19 OECD-MA massgebenden Körperschaften einen formalen Zugang bevorzugt: Im Falle von Dienstnehmern eines Vereins, der im Auftrag der liechtensteinischen Regierung Bewährungshilfe leistet und dafür auch entgolten wird, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Dienstnehmer für Zwecke des Art. 19 OECD-MA ihre Vergütungen vom Fürstentum Liechtenstein selbst erhalten würden: «Der Beschwerdeführer ist nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde Mitarbeiter (Geschäftsstellenleiter) eines Vereins. Als solcher erbringt er seine Dienste gegenüber dem eine selbständige juristische Person darstellenden Verein und nicht gegenüber dem Staat Liechtenstein oder einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft. Lediglich der Verein erbringt (entsprechend dem zwischen dem Amt für Soziale Dienste des Fürstentums Liechtenstein und dem Verein geschlossenen Leistungsvertrag vom 26. Jänner 2006) Leistungen – im Wege seiner Mitarbeiter – gegenüber dem Staat. Es liegt daher schon deswegen kein dem Art. 19 DBA subsumierbarer Sachverhalt vor (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1996, 93/15/0199).»

In den zu Art. 20 DBA-Spanien ergangenen Erkenntnissen ist zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift Art. 19 OECD-MA idF 1963 nachgebildet ist und dementsprechend noch als Anwendungsvoraussetzung vorsieht, dass es sich um «Ausübung öffentlicher Funktionen» handelt. In dem dem Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0080, zugrunde liegenden Fall war der Dienstnehmer vor Eintritt in den Ruhestand «Prüfer» bei der Pensionsversicherungsanstalt: Die «Feststellung hinsichtlich des Ausmasses von Leistungsansprüchen sowie die bescheidmässige Erledigung» bildeten nach der Arbeitsplatzbeschreibung seine Tätigkeiten. Seine aus der «Ausübung öffentlicher Funktionen» stammenden Einkünfte konnten somit in Österreich – als Kassenstaat – besteuert werden. Anders verhielt es sich mit jenem Dienstnehmer, der bei derselben Körperschaft beschäftigt war und dessen Fall der VwGH mit Erkenntnis vom 17.10.2007, 2007/13/0088, entschied: Er habe zunächst «als Manipulant einfache Bürohilfstätigkeit (Ablage, Anfertigung von Fotokopien) verrichtet. Seine berufliche Tätigkeit als Operator, als Gruppenleiter, als Arbeitsvorbereiter, als Systemprogrammierer, als Abteilungsleiter-Stellvertreter und als Abteilungsleiter habe ein Aufgabengebiet umfasst, welches im Wesentlichen in der Betreuung, Wartung, Optimierung und Überwachung der von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten verwendeten EDV-Betriebsanlagen (Hard- und Software) und in den mit der Personalführung im Zusammenhang stehenden Aufgaben bestehe.» Für den VwGH war ausschlaggebend, dass «bescheidmässige Feststellungen» nicht

zu seinem Aufgabenbereich gehörten. Sein Ruhegehalt dürfe daher nicht in Österreich besteuert werden. Solche kasuistischen Abgrenzungen werden auch nicht der Vergangenheit angehören, wenn nur noch DBA existieren, die auf Grundlage des OECD-MA 1977 oder jüngerer Fassungen des OECD-MA abgeschlossen wurden: Die Grenzlinie zur «gewerblichen Tätigkeit» der Körperschaft mag anders verlaufen; sie ist aber genauso schwierig zu ziehen.

Der VwGH hatte sich aber auch aus einem anderen Blickwinkel mit der Abgrenzung zwischen der Art. 18 und der Art. 19 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift zu beschäftigen.<sup>37</sup> Im Erkenntnis vom 21.11.2007, 2007/13/0087, ging es um einen Dienstnehmer derselben Pensionsversicherungsanstalt, der vor Begründung dieses Dienstverhältnisses «Vordienstzeiten» bei anderen Arbeitgebern hatte: «Die Teilnahme eines Arbeitnehmers, der seine Dienste verschiedenen Arbeitgebern erbracht hat, in einem einzigen Pensionssystem ist nicht ungewöhnlich und kann zur Aufteilung des in diesem Pensionssystem erworbenen Pensionsanspruches in Teile führen, die verschiedenen Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens unterliegen (vgl. auch Lang, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, in: Bulletin for International Taxation, 2007, 17ff, insb. 19f, und Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff, Employment Income Under Tax Treaty Law – Case Studies, in SWI 2002, 522ff, insb. 526f).»

Im konkreten Fall hatte die Pensionsversicherungsanstalt das Ausmass der nicht der «Ausübung öffentlicher Funktionen» zugeordneten Pension nach der Dauer des Dienstverhältnisses berechnet: Der Dienstnehmer hatte Vordienstzeiten von mehr als vier Jahren und war dann rd. 30 Jahre bei der Pensionsversicherungsanstalt tätig. Ob der VwGH davon ausgeht, dass in allen Fällen ausschliesslich auf die zeitliche Komponente abzustellen sei, ist nicht völlig klar. Er hat lediglich darauf hingewiesen, dass auch das beschwerdeführende Finanzamt nicht behauptet habe, die Pensionsversicherungsanstalt wäre «im Beschwerdefall bei der Bekanntgabe des Aufteilungsschlüssels an die belangte Behörde der Höhe nach von einer unrichtigen Aufteilung ausgegangen (...) und die belangte Behörde (hätte) den Haftungsbetrag deshalb in unrichtiger Höhe festgelegt». Die Höhe der ASVG-Pension muss zwar nicht ausschliesslich von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängen. Dennoch ist dies sicherlich der praktikabelste Massstab. Denkbar ist es zwar, stattdessen die Höhe des Gesamteinkommens heranzuziehen. Die Einbeziehung der Inflationsrate wäre

37 Dazu auch LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 885 ff.

dabei nicht einfach zu bewerkstelligen. Die Aufteilung anhand der in verschiedenen Perioden von den Arbeitgebern und dem Arbeitnehmer geleisteten Pensionsbeiträge vorzunehmen, würde ebenso Schwierigkeiten aufwerfen. Wenn ein Dienstnehmer während ein und desselben Dienstverhältnisses nur in manchen Perioden «öffentliche Funktionen» ausübt, muss dann – wenn man die zeitliche Komponente als massgebend erachtet – für die Zuordnung zu Art. 19 OECD-MA ebenso die Dauer dieser Perioden entscheidend sein. Streng genommen könnte auch ein Dienstnehmer, der zwar jahrzehntelang keine öffentlichen Funktionen ausgeübt hat, einmal aber für wenige Wochen mit hoheitlichen Aufgaben betraut war, sein Ruhegehalt einmal anteilig nach Art. 19 OECD-MA zu erfassen haben. Wenn ein Dienstnehmer öffentliche Funktionen ausübt und daneben – also in derselben Periode – einen nichthoheitlichen Aufgabenbereich hat, wird ebenso das Ausmass der zeitlichen Inanspruchnahme massgebend sein.

Diese Entscheidungen zeigen, zu welcher Kasuistik die in den Verteilungsnormen angelegten Differenzierungen führen. Wenn die vom VwGH vorgenommenen Abgrenzungsversuche aus Praktikabilitätssicht wenig überzeugen, dann ist das aber nicht dem Gerichtshof anzulasten, sondern dem OECD-MA selbst.<sup>38</sup> Über Jahrzehnte waren viele der unterschiedlichen Rechtsfolgen der Verteilungsnormen von geringer Bedeutung, da grenzüberschreitende Aktivitäten nicht die Regel, sondern die Ausnahme waren. Nur wenige Dienstnehmer übersiedelten nach der Pensionierung in andere Länder. Mittlerweile haben diese Migrationsströme Dimensionen erreicht, die einzelne Staaten sogar veranlassten, DBA zu kündigen, weil sie nicht mehr bereit waren, das nach Art. 18 OECD-MA vorgesehene ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bei Pensionen für frühere privatwirtschaftliche Tätigkeit zu akzeptieren.<sup>39</sup> Parallel steigt die Zahl der an der Grenzlinie zwischen Art. 18 und 19 Abs. 2 OECD-MA angesiedelten Fälle, und die Höchstgerichte werden sich nicht nur in Österreich künftig häufiger mit derartigen Fragen zu beschäftigen haben. Wieweit es rechtspolitisch einen Sinn ergibt, Dienstnehmer mit gleicher oder ähnlicher Tätigkeit unterschiedlich zu behandeln, je nachdem ob sie für einen privaten

Rechtsträger oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts tätig oder ob sie bei derselben Körperschaft des öffentlichen Rechts als Prüfer oder als EDV-Experte tätig sind, ist eine berechtigte Frage. Es ist daher hoch an der Zeit, die durch Art. 19 OECD-MA bewirkten Differenzierungen zu überdenken und gegebenenfalls auf diese Vorschrift zu verzichten.<sup>40</sup>

Die vom VwGH in mehreren Erkenntnissen angesprochene Abgrenzung zwischen Art. 18 und 19 Abs. 2 OECD-MA ist nur ein besonders illustratives Beispiel für die Fragen, welche die im OECD-MA angelegten Differenzierungen aufwerfen. Die Probleme sind jedenfalls nicht auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt: So hatte sich der VwGH im Erkenntnis vom 19.3.2008, 2005/15/0072, mit der Frage zu beschäftigen, ob ein Betreiber einer Gleitschirmschule mit dem Zweck, Flugschüler auszubilden, dem für Unternehmen der Luftfahrt massgebenden Art. 6 DBA-Deutschland 1954 unterliege oder ob es sich um eine gewerbliche Tätigkeit nach Art. 4 dieses Abkommens handle. Das OECD-MA zwingt in ähnlicher Weise zur Abgrenzung zwischen den Vorschriften des Art. 7 und des Art. 8.

Jedenfalls aus österreichischer Sicht stellt sich zusätzlich die Frage, ob und welche Differenzierungen einer gleichheitsrechtlichen Prüfung standhalten. Der VwGH hat sich bisher sehr zurückhaltend gezeigt und in Beschwerdeverfahren geäusserte verfassungsrechtliche Bedenken nicht zum Anlass genommen, ein Normprüfungsverfahren beim VfGH in Hinblick auf eine DBA-Regelung einzuleiten. Rechtspolitisch ist diese Vorsicht nachvollziehbar, da eine – naturgemäss einseitig durch den VfGH verfügte – Aussetzung der Wirkung von DBA-Regelungen zu schwerwiegenden Störungen bilateraler Verhältnisse führen kann. Gelegentlich ist der VwGH aber zu zurückhaltend, wenn er – wie im Erkenntnis vom 28.2.2008, 2005/15/0135, und zwar anhand der Art. 19 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift des DBA-Schweiz – die Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode als offenbar generell verfassungsrechtlich unproblematisch erachtet und damit den Abkommen freizustellen scheint, beliebig zwischen den Verteilungsnormen – an die dann die Regelungen über die Methoden anknüpfen – abzugrenzen. Der im – noch näher zu besprechenden – Erkenntnis vom 29.7.2010, 2010/15/0021, am Rande vorgenommene Hinweis auf das Erfordernis der Gleichbehandlung und der daraus von Zorn gezogenen Schlussfolgerung, dass Gleichbehandlungsüberlegungen im DBA-Recht künftig grös-

38 LANG, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen.

39 LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 880, mit Verweis auf SINGER/DELAURIÈRE, Why Is Denmark Terminating Tax Treaties? Weiters kündigte die deutsche Bundesregierung am 21.7.2009 mit Wirkung zum 1.1.2011 das DBA mit der Türkei. Vgl. dazu BMF: Bundesregierung kündigt DBA mit Türkei, BB 2009, 1723; Deutsches Aussensteuerrecht: Bundesregierung kündigt DBA-Türkei, IStR 17/2009 Beihefter; Panorama: DBA Türkei – Deutschland kündigt DBA ab 2011, NWB 2009, 2945.

40 LANG, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen; LANG, Article 19 (2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced.

sere Bedeutung erlangen könnten,<sup>41</sup> deutet möglicherweise eine Trendwende an.

## 4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

### 4.1 Anrechnungsmethode

In seinem Erkenntnis vom 28.2.2007, 2003/13/0064, hat sich der VwGH erneut mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein Anrechnungsvortrag abkommensrechtlich geboten sei. Der VwGH hatte dies im Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012, auf Grundlage des DBA-Japan verneint und im Erkenntnis vom 28.9.2004, 2000/14/0172, keine Notwendigkeit gesehen, dass das BMF eine unilaterale Massnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung setze. Im Erkenntnis vom 28.2.2007, 2003/13/0064, hat der VwGH eine Änderung seiner Rechtsprechung angedeutet, zu der es wohl ausschliesslich aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht sogleich kam. Die Entscheidung betraf nämlich das Verlustjahr und nicht die Periode, in der die Anrechnung der ausländischen Steuer zum Tragen kommen sollte. Nur in diesem Veranlagungszeitraum ist aber darüber abzusprechen. Damit konnte es der VwGH bei der folgenden Aussage belassen: «Dass es in Folgejahren durch die Kürzung der als Sonderausgaben abziehbaren Verlustvorträge in wirtschaftlicher Betrachtung zu einer <Nachversteuerung> der in den Streitjahren in Österreich nicht besteuerten ausländischen Einkünfte kommen könnte, mag sein, belastet die hier allein streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 aber selbst dann nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, wenn die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Gründe die Anrechnung der in den Streitjahren angefallenen ausländischen Steuern (gegebenenfalls in Abweichung von der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 28. September 2004, 2000/14/0172) in künftigen Veranlagungsjahren erfordern sollten.» Der VwGH legt sich zwar nicht fest, deutet aber bereits eine mögliche Rechtsprechungsänderung an. Der Hinweis auf das zu § 48 BAO ergangene Erkenntnis vom 28.9.2004, 2000/14/0172, macht klar, dass der VwGH die Rechtsgrundlage des Anrechnungsvortrags zwar nach wie vor nicht im Abkommen selbst sieht, aber aus unionsrechtlichen Gründen eine Verpflichtung des BMF annehmen könnte, ihn im Wege unilateraler Massnahmen zu gewähren.

41 ZORN, in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt.

Rückblickend dürfte der VwGH aber «päpstlicher als der Papst» gewesen sein: Der EuGH hat die unionsrechtliche Verpflichtung zum Anrechnungsvortrag mittlerweile in Haribo und Österreichische Salinen verneint.<sup>42</sup> Dieses Urteil liegt im jüngeren Trend der Rechtsprechung des EuGH, der um 2005 eine Wende vollzogen hat und nunmehr den Regierungen der Mitgliedsstaaten stärker entgegenkommt als früher,<sup>43</sup> ausserdem aber Doppelbesteuerung niemals als Verstoß gegen die Grundfreiheiten per se gesehen hat, sondern regelmässig eine gleichheitsrechtlich orientierte Diskriminierungsprüfung vornimmt. Die vom VwGH im Erkenntnis vom 28.2.2007, 2003/13/0064, gemachten Andeutungen einer Rechtsprechungsänderung dürften daher obsolet sein. Will der VwGH dennoch den Anrechnungsvortrag durchsetzen, müsste er ihn direkt aus dem Abkommen ableiten. Da seine bisher in die gegenteilige Richtung gehende Rechtsprechung auf das vom OECD-MA abweichende DBA-Japan gestützt war, bräuchte der VwGH keinen verstärkten Senat anrufen, um bei der Auslegung der dem OECD-MA nachgebildeten DBA einen Anrechnungsvortrag zu gewähren.<sup>44</sup>

Der VwGH hat bereits am 25.9.2001, 99/14/0217, den EuGH unionsrechtlich «überholt», als es um die Berücksichtigung von Auslandsverlusten nach DBA mit Freistellungsmethode ging.<sup>45</sup> Damals nahm der Gerichtshof zwar eine neue Interpretation des Abkommens vor, stützte sich aber auf unionsrechtliche Erfordernisse, um darzulegen, warum sich durch den EU-Beitritt die Rechtslage geändert hatte und er von einer Befassung eines verstärkten Senats absehen konnte. Im Ergebnis ging der VwGH offenbar davon aus, dass die Grundfreiheiten dazu verpflichteten, «befreite» Verluste aus Betriebsstätten aus anderen Mitgliedsstaaten bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland abzuziehen. Spätere Urteile des EuGH gingen schliesslich in eine andere Richtung.<sup>46</sup> Aus heutiger Sicht könnte die vom VwGH im Jahr 2001 gewählte unionsrechtliche Begründung nicht mehr aufrechterhalten werden.

42 EuGH Verb Rs Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) und Österreichische Salinen AG (C-437/08, 10.2.2011).

43 Näher LANG, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?

44 Ähnlich offenbar KÜHBACHER, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?

45 Vgl. dazu LANG/LOUKOTA/REICH/WASSERMAYER/ZORN, Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion; LUDWIG, Verluste bei DBA mit Befreiungsmethode, 701; MANG, Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht?, 486; ZORN, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, 456.

46 Vgl. EuGH Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, 23.10.2008), Slg 2008, I-8061.



Dem VwGH ist daraus aber kein Vorwurf zu machen: Die Rechtsprechung des EuGH ist gerade in den letzten Jahren sprunghaft geworden, und manche Kehrtwendung ist wohl – auch – den geänderten politischen Rahmenbedingungen geschuldet.<sup>47</sup> An sich ist es begrüßenswert, wenn ein nationales Höchstgericht seiner Verpflichtung nachkommt, unionsrechtliche Fragen aufzugreifen. Der VwGH hat es allerdings verabsäumt, die Frage der Zulässigkeit des Abzugs der Auslandsverluste dem EuGH vorzulegen. Wenn es für ihn entscheidungserheblich war – und die Begründung in Hinblick auf die unterlassene Anrufung des verstärkten Senats deutet darauf hin –, wäre er verpflichtet gewesen, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. Die Interpretation der Grundfreiheiten in Hinblick auf diese Konstellationen war nämlich – wie nicht nur die spätere Rechtsprechung des EuGH bestätigt<sup>48</sup> – keinesfalls zur Gänze geklärt. Im Falle seines Erkenntnisses vom 28.2.2007, 2003/13/0064, greift dieser Vorwurf allerdings nicht, denn der VwGH hatte – aus den erwähnten verfahrensrechtlichen Gründen – diese Frage noch nicht zu beurteilen.

#### 4.2 Freistellungsmethode

Das Erkenntnis vom 29.7.2010, 2010/15/0021, könnte weitreichende Auswirkungen auf die österreichische Abkommenspraxis haben: Es ging um die Pension eines ehemaligen italienischen Zollbeamten, der in Österreich ansässig war. Die Art. 19 OECD-MA nachgebildete Regelung des DBA-Italien räumt Italien das ausschließliche Besteuerungsrecht ein. Das sonst die Anrechnungsmethode vorsehende DBA enthält keine ausdrückliche Regelung über den Progressionsvorbehalt und folgt insoweit dem Vorbild des Art. 23 B OECD-MA idF 1963. Erst 1977 wurde der Progressionsvorbehalt auch in Art. 23 B OECD-MA explizit angesprochen. Der VwGH gelangte zum Ergebnis, dass die Rechtsgrundlage des Progressionsvorbehalts in den Regelungen des österreichischen Steuerrechts über die Besteuerung des Welteinkommens zu sehen sei. Darüber hinaus sehe das DBA mit Italien «lediglich vor, dass die gegenständlich strittigen Einkünfte nur in Italien besteuert werden dürfen, ein Progressionsvorbehalt für diesen Fall wird im DBA nicht erwähnt. Aus den Materialien (RV 806 BlgNR XV. GP, 24) geht nicht hervor, aus welchen Gründen hier ein Progressionsvorbehalt – anders als etwa zu Art. 23 Abs. 3 lit. b DBA – nicht angeführt wurde. Damit kann aber lediglich konstatiert werden, dass hier ein Progressions-

vorbehalt weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde. Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht, das DBA lediglich die Besteuerung der italienischen Pension des Mitbeteiligten in Österreich, nicht aber die Heranziehung dieser Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach der italienischen Pension».

Der VwGH geht offenbar davon aus, dass es der ausdrücklichen Regelung des Progressionsvorbehalts in einem DBA nicht bedürfe. Wenn daher der Progressionsvorbehalt in einem Abkommen nur für bestimmte Fälle ausdrücklich geregelt ist – wie im DBA-Italien für Zwecke der Vermögensteuern –, darf daraus nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass der Progressionsvorbehalt in allen anderen Konstellationen nicht zum Tragen kommen dürfe. Dies könnte zur Konsequenz haben, dass Steuerpflichtige, die in Österreich aufgrund eines Zweitwohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber ihre abkommensrechtliche Ansässigkeit in einem anderen Vertragsstaat haben, schon nach derzeit geltender Rechtslage dem Progressionsvorbehalt unterliegen.<sup>49</sup>

In Österreich ist in den 1990er-Jahren im Rahmen der Diskussionen über ein DBA-Durchführungsgesetz auch überlegt worden, beschränkt Steuerpflichtige ebenfalls dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.<sup>50</sup> Dieser Gedanke ist damals – nicht zuletzt auch aufgrund abkommensrechtlicher Bedenken – wieder verworfen worden.<sup>51</sup> Dem nunmehr vorliegenden VwGH-Erkenntnis ist zu entnehmen, dass der Gerichtshof derartige Regelungen jedenfalls als abkommensrechtlich zulässig ansehen würde.

## 5 Würdigung

Die hier vorgenommenen Überlegungen können nicht für sich in Anspruch nehmen, die jüngere Rechtsprechung des VwGH zu DBA-Fragen umfassend analysiert zu haben. Vielmehr habe ich lediglich einzelne Erkenntnisse herausgegriffen und versucht, auf einzelne Entwicklungstendenzen aufmerksam zu machen. Wirft man aber dennoch abschliessend einen Blick auf die rd. 40 mir

47 Dazu LANG, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?

48 EuGH Marks & Spencer (C-446/03, 13.12.2005), Slg 2005, I-10837; Lidl Belgium (C-356/04, 19.9.2006), Slg 2006, I-8501; Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, 23.10.2008), Slg 2008, I-8061.

49 LANG, in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt.

50 Dazu LOUKOTA, Gutachten: Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?, Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/1.

51 Vgl. LANG, Referat: Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht?, Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/2.

vorliegenden Entscheidungen des VwGH aus den letzten 5 Jahren, so überrascht der zurückhaltende Umgang mit Urteilen von Höchstgerichten anderer Staaten: In Österreich gehört es zur guten Tradition, jedenfalls bei der Auslegung jener Vorschriften des nationalen Steuerrechts, die nach wie vor reichsdeutschen Ursprungs sind, auf Urteile des BFH zurückzugreifen. Der VwGH folgt in seinen Entscheidungen manchmal der deutschen Rechtsprechung. In anderen Fällen begründet er, warum er zu einem anderen Ergebnis kommt. Häufig setzt er sich jedenfalls mit den Urteilen des BFH auseinander. Der Umstand, dass zahlreiche der ausgelegten DBA-Regelungen dem Vorbild des OECD-Musterabkommens entsprechen, hätte erwarten lassen, dass sich der VwGH auf dem Gebiet der DBA mit der Rechtsprechung anderer Höchstgerichte ebenso auseinandersetzt, wie er sich sonst bei Rechtsvorschriften des nationalen Rechts mit der Judikatur des BFH beschäftigt. Die rd. 40 untersuchten Erkenntnisse zeigen aber, dass der VwGH bei der Auslegung des DBA-Rechts ebenfalls nur den BFH zitiert und Urteile anderer ausländischer Höchstgerichte nicht in seine Überlegung einbezieht.

Weiters stützt sich der VwGH im Rahmen der Wortlautinterpretation bloss auf den deutschsprachigen Text der Abkommen. Der Umstand, dass fast alle österreichischen DBA in zumindest zwei verschiedenen Sprachen abgeschlossen sind, die meist gleichermassen authentisch sind, spielt in der Auslegungspraxis keine Rolle. Ebenso wenig greifen die Richter auf die englische und französische Originalfassung des Musterabkommens zurück, obwohl es naheliegend wäre, in den Fällen, in denen der deutsche Text bloss eine Übersetzung des OECD-MA ist, sogar in erster Linie auf die englische und französische Version zurückzugreifen.<sup>52</sup>

Die Internationalität der österreichischen Wirtschaft ist in den letzten Jahrzehnten und Jahren gestiegen. Die anspruchsvoller werdenden Auslegungsfragen sind ein Spiegel dieser Entwicklung. Im Vergleich dazu hinkt die Internationalität der Vorgangsweise bei der Urteilsbegründung noch etwas nach. Es ist zu hoffen, dass der VwGH in nächster Zeit nachziehen wird!

## Literatur

ACHATZ MARKUS/KAMPER KARL/RUPPE HANS-GEORG,  
Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen  
– Eine formale und inhaltliche Analyse für die Jahre  
1979 - 1985, Wien 1987

BENDLINGER STEFAN/KOFLER GEORG, Highlights aus dem Workshop «Internationales Steuerrecht», RdW (Recht der Wirtschaft) 2009, 676

DANON ROBERT J., Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report, Intertax 2004, 210

DEBATIN HELMUT, Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen, BB Beilage 1989/2, 1

DOMMES SABINE, Neues DBA mit Albanien und revidiertes DBA mit Dänemark, ÖStZ 2009, 62

HORNIK KURT/LANG MICHAEL/MAMUT MARIE-ANN/NAGEL HERBERT, Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000 bis 2004, Wien 2008

HÜGEL HANNS F./GIBITZ FLORIAN, Nochmals: Zum Treaty-Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 407

JIROUSEK HEINZ, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Dänemark, ÖStZ 2008, 595

– Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112

KÜHBACHER THOMAS, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?, SWI 2008, 387

– Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, ÖStZ 2010, 245

LANG MICHAEL, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?, in: Rudolf Mellinghoff/Wolfgang Schön/Hermann-Ulrich Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 297

– Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281

– Article 19 (2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, BIT 2007, 17

– Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403

– CFC Regulations and Double Taxation Treaties, BIT 2003, 51

– CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717

– Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in Michael Lang/Helmut Loukota/Daniel Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, Wien 1995, 25

– Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in: Gabriele Bur-

52 Vgl. LANG, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen.



- mester/Dieter Endres (Hrsg.), Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis. FS Helmut Debatin, München 1997, 283
- Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527
  - Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, 573
  - Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199
  - Double Non Taxation, General Report, CDFI 89a (2004), 73
  - in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303
  - Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Sabine Urnik/Gudrun Fritz-Schmied/Sabine Kanduth-Kristen (Hrsg.), Steuervereinfachung. FS Herbert Kofler, Wien 2009, 127
  - Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2006, 549
  - Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60
  - Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114
  - Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129
  - Referat: Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht
  - Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht? Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/2, Wien 1997, 63
  - Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, in: Thomas Rödder/Wolfgang Spindler/Klaus Tipke (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung. FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 879
  - Staatsanleihen nach dem DBA Österreich-Spanien, SWI 1992, 335
  - Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, IStR 2011, 1
  - Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, BIT 2001, 596
  - The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, Wien 2000
  - Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1989, 11
  - Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, SWK 2006, T 111, ÖStZ 2007, 19
  - VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216
- LANG MICHAEL/LOUKOTA HELMUT/REICH MARKUS/WASSERMEYER FRANZ/ZORN NIKOLAUS, Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion, SWI 2002, 428
- LANG MICHAEL/MASSONER CHRISTIAN, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in: Michael Lang/Josef Schuch/Claus Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, Wien 2009, 15
- LANG MICHAEL/REICH MARKUS/SCHMIDT CHRISTIAN, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, IStR 2007, 1
- LANGBEIN VOLKER, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen Völkerrecht und nationalem Recht, RIW 1984, 531
- LOUKOTA HELMUT, Das erste Treaty-Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 105
- Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299
  - Die aktuelle österreichische DBA-Politik, ÖStZ 1995, 249
  - Gutachten: Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?, Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/1, Wien 1997, 101
- LUDWIG CHRISTIAN, Verluste bei DBA mit Befreiungsmethode, RdW (Recht der Wirtschaft) 2001, 701
- MANG MARTIN, Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht?, SWI 2004, 486
- NOWOTNY CLEMENS, VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen iSv Art. 11 Abs. 3 OECD-MA, ÖStZ 2004, 51
- PETRITZ MICHAEL, Betriebsstättenverlustvortrag durch Diskriminierungsverbot bei DBA mit Anrechnungsmethode, GeS (Gesellschafts- und Steuerrecht) 2006, 323
- Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag?, RdW (Recht der Wirtschaft) 2007, 311
- SCHAFFNER JEAN, The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships, BIT 2000, 218
- SCHNEEWEISS HERMANN, Betriebsstätdiskriminierungsverbot: Kein Verlustvortrag für beschränkt

Steuerpflichtige bei doppelter Verlustverwertung, SWI 2006, 312

SINGER WENDY/DELAURIÈRE JÉRÔME, Why Is Denmark Terminating Tax Treaties?, TNI 2008, 13

VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 3. A., München 1996

WASSERMAYER FRANZ, Die abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften einer in einem Vertragsstaat ansässigen Personengesellschaft, IStR 2011, 85

WENINGER RUDOLF, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht – VwGH zur Ansässigkeitsbescheinigung bei DBA-Entlastung für Lizenzen durch Verwertungsgesellschaften, SWI 2007, 243

WHEELER JOANNA C., The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes, BIT 2005, 477

ZORN NIKOLAUS, in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303

– Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456

## Berichte, Dokumente

OECD Partnership Report, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation No. 6, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris 1999

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 17, <http://www.oecd-ilibrary.org/>

## Rechtsquellen

BAO, (österr.) BG über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (vom 28.6.1961), BGBl 194/1961, 1031

DBA-Argentinien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Argentinischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 13.9.1979), BGBl 11/1983, 321 (ausser Kraft)

DBA-Brasilien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 24.5.1975), BGBl 431/1976, 1789

DBA-Deutschland, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 24.8.2000), BGBl 182/2002, 1129

DBA-Entlastungsverordnung, V des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl III 92/2005

DBA-Griechenland 1970, Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 22.9.1970), BGBl 39/1972, 453

DBA-Griechenland, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 18.7.2007), BGBl III 16/2009, 1

DBA-Italien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 29.6.1981), BGBl 125/1985, 1061

DBA-Japan, Abkommen zwischen der Republik Österreich und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 20.12.1961), BGBl 127/1963, 656

DBA-Liechtenstein, Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 5.11.1969), BGBl 24/1971, 421

DBA-Schweiz, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), BGBl 64/1975, 574

DBA-Spanien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 20.12.1966), BGBl 395/1967, 2217

Income Tax Conventions Interpretation Act (Kanada),  
R. S. C. (Revised Statutes of Canada), 1985, c. I-4,  
<http://lois-laws.justice.gc.ca/PDF/I-4.pdf>

Protokoll DBA-Spanien, Protokoll zur Abänderung des  
Abkommens zwischen der Republik Österreich und  
Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf  
dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom  
Vermögen (vom 24.2.1995), BGBl 709/1995, 8392

Sonderregelung DBA-Spanien, Sonderregelung zum  
Abkommen zwischen der Republik Österreich und  
dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Dop-  
pelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom  
Einkommen und vom Vermögen (Art. VII des BG  
BGBl 21/1995), BGBl 21/1995; 2037

V des Bundesministers für Finanzen betreffend die  
Besteuerung von Einkünften von Unternehmensbe-  
ratern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit  
Liechtenstein (vom 22.12.2005), BGBl 437/2005

Verständigungsvereinbarung DBA-Liechtenstein, V des  
Bundesministers für Finanzen betreffend die Beste-  
uerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstneh-  
mer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften (vom  
19.6.2001), BGBl II 215/2001, 1261

WVK, Wiener Übereinkommen über das Recht der Ver-  
träge (vom 23.5.1969), BGBl 40/1980, 775

# Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (1. Teil)

## Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte

Dr. iur. Alberto Lissi/Daliborka Bukara, M.Sc.



*Alberto Lissi, Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young, Zürich  
alberto.lissi@ch.ey.com*



*Daliborka Bukara, dt. Steuerberaterin, M.Sc., dipl. Wirtschaftsjuristin, Manager, Ernst & Young, Zürich  
daliborka.bukara@ch.ey.com*

### Inhalt\*

*In dieser Ausgabe:*

<b>1 Einleitung</b> . . . . .	<b>43</b>	<b>3.3 Einmalzahlung</b> . . . . .	<b>51</b>
<b>1.1 Thema und Aufbau der Arbeit</b> . . . . .	<b>43</b>	3.3.1 Betrag der Einmalzahlung. . . . .	51
<b>1.2 Die Abkommen im Überblick</b> . . . . .	<b>43</b>	3.3.1.1 Allgemeines . . . . .	51
<b>1.3 Politische Rahmenbedingungen und Inkrafttreten</b> . . . . .	<b>43</b>	3.3.1.2 Bestimmung des relevanten Kapitals . . . . .	51
<b>2 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen</b> . . . . .	<b>44</b>	3.3.1.3 Bestimmung des Anfangskapitals und der Dauer der Kundenbeziehung . . . . .	52
<b>2.1 Allgemeines</b> . . . . .	<b>44</b>	3.3.1.4 Sonderaspekte im Rahmen der Regularisierung der Vergangenheit . . . . .	53
<b>2.2 Schweizerische Zahlstelle</b> . . . . .	<b>44</b>	3.3.2 Verfahrensrechtliche Aspekte . . . . .	54
2.2.1 Begriff der Zahlstelle . . . . .	44	3.3.3 Wirkung der Einmalzahlung. . . . .	55
2.2.2 Besonderheiten für Zwecke der laufenden Steuer . . . . .	45	3.3.3.1 Umfang der Erlöschenswirkung. . . . .	55
2.2.3 Pflichten der Zahlstelle . . . . .	45	3.3.3.2 Zeitpunkt des Erlöschens . . . . .	56
<b>2.3 Vermögenswerte</b> . . . . .	<b>46</b>	3.3.3.3 Ausnahmen von der Erlöschenswirkung . . . . .	56
<b>2.4 Betroffene Personen</b> . . . . .	<b>46</b>	3.3.3.4 Strafrechtliche Wirkung . . . . .	57
2.4.1 Allgemeines . . . . .	46	<b>3.4 Die Option der Meldung</b> . . . . .	<b>58</b>
2.4.2 Besonderheiten bei resident but not domiciled persons . . . . .	46	<b>3.5 Weitere Optionen für resident but not domiciled persons</b> . . . . .	<b>59</b>
2.4.3 Zwischengeschaltete Strukturen . . . . .	47	Literatur. . . . .	60
2.4.3.1 Sitzgesellschaften . . . . .	47	Rechtsquellen. . . . .	61
2.4.3.2 Lebensversicherungsmäntel . . . . .	48	Berichte und Dokumente . . . . .	61
2.4.3.3 Andere natürliche Personen. . . . .	49	Materialien . . . . .	62
<b>3 Regularisierung der Vergangenheit</b> . . . . .	<b>50</b>	Praxisanweisungen . . . . .	62
<b>3.1 Übersicht</b> . . . . .	<b>50</b>		
<b>3.2 Zeitliche Aspekte</b> . . . . .	<b>50</b>		

*In der nächsten Ausgabe:*

<b>4 Besteuerung zukünftiger Kapitalerträge</b>
<b>5 Sonstige Aspekte der Abkommen</b>
<b>6 Zusammenfassung und Würdigung</b>

\* Die Autoren bedanken sich bei Dr. Matthias Rimmel, Ernst & Young Frankfurt, für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

## 1 Einleitung

### 1.1 Thema und Aufbau der Arbeit

Der vorliegende Beitrag setzt sich mit den steuerlichen Aspekten der Abkommen über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt auseinander, welche die Schweiz mit Deutschland<sup>1</sup> und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland<sup>2</sup> abgeschlossen hat, wobei vereinzelt auf das deutsche Abkommen näher eingegangen wird. Dabei sollen einerseits die steuerlichen Aspekte systematisch dargelegt und andererseits weitere bedeutende Einzelaspekte näher beleuchtet werden. Eine straf- sowie finanzmarktrechtliche Würdigung ist hingegen nicht Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung.

Nachdem zunächst in Abschn. 2 die Grundlagen zum Anwendungsbereich der Abkommen und wesentliche Begriffe dargelegt werden, wird in Abschn. 3 die Thematik der Regularisierung der Vergangenheit analysiert. Abschn. 4 widmet sich der laufenden Besteuerung. Den Abschluss bildet sodann die Abhandlung weiterer bedeutender Aspekte der Abkommen in Abschn. 5.

### 1.2 Die Abkommen im Überblick

Den steuerlichen Kerngehalt der Abkommen bildet jeweils die anonyme Besteuerung der Vermögenswerte bzw. Kapitalerträge deutscher und britischer<sup>3</sup> Steuerpflichtiger mit Konten oder Depots bei einer schweizerischen Zahlstelle. Die Abkommen decken sowohl die steuerliche Vergangenheit als auch die laufende, zukünftige Besteuerung der Erträge ab. Zur Regularisierung der Vergangenheit ist eine pauschale Steuer in Form einer Einmalzahlung vorgesehen (nachfolgend «Einmalzahlung»), während die zukünftigen Kapitalerträge mit einem laufenden Steuerrückbehalt belastet werden (nachfolgend «laufende Steuer» oder «Abgeltungssteuer»). Beiden Steuern gemein ist deren definitiver, abgeltender Charakter, wonach die betroffene Person von steuerlichen Offenlegungs- und Erklärungspflichten in ihrem Ansässigkeitsstaat grundsätzlich befreit wird. Sowohl die Einmalzahlungen als auch die laufenden Steuern werden von den schweizerischen Zahlstellen erhoben

und an die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) überwiesen.<sup>4</sup> Diese leitet die Steuerbeträge gebündelt an die deutschen bzw. britischen Finanzbehörden weiter. Alternativ können die Betroffenen die sog. freiwillige Meldung wählen, wonach der Steuereinbehalt unterbleibt und stattdessen bestimmte konto- bzw. depotbezogene Daten der betroffenen Person den Finanzbehörden der Partnerstaaten offengelegt werden.

### 1.3 Politische Rahmenbedingungen und Inkrafttreten

Auslöser der beiden Abkommen waren verschiedene international koordinierte Initiativen zur Bekämpfung der Steuerflucht und der zunehmende Druck auf die Schweiz, die grenzüberschreitende Steuertransparenz zu erhöhen. In diesem Umfeld hatte sich die Schweiz für die sog. Weissgeldstrategie ausgesprochen und diese mit entsprechenden Massnahmen zur Erweiterung der internationalen Amtshilfe in steuerlichen Angelegenheiten untermauert.<sup>5</sup> Parallel dazu initiierte sie im Jahr 2010 erste Gespräche mit Deutschland und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (nachfolgend «Grossbritannien»), um eine entsprechende Lösung zur Sicherstellung der Steuerkonformität deutscher und britischer Kunden schweizerischer Finanzinstitute unter Wahrung derer finanziellen Privatsphäre auszuarbeiten.<sup>6</sup> Das Ziel war es, eine Lösung zu finden, die einerseits das Bankkundengeheimnis bewahrt und andererseits als gleichwertige Alternative zum automatischen Informationsaustausch anerkannt wird. Diese Bemühungen führten zur Unterzeichnung der weitgehend deckungsgleichen Abkommen mit Deutschland (StA-D) am 21.9.2011 und mit Grossbritannien (StA-GB) am 6.10.2011.

Bereits kurze Zeit nach der Unterzeichnung des StA-D und noch vor der Unterzeichnung des StA-GB wurde in der Schweiz der Entwurf des BG über die internationale Quellenbesteuerung (E-IQG) veröffentlicht, das insbes. die Organisation, das Verfahren und Strafbestimmungen zu den Abkommen regeln soll. Ferner ist die ESTV an der Erarbeitung einer umfassenden Wegleitung zur Umsetzung der beiden Abkommen, welche im Entwurf per Ende des ersten Quartals 2012 erwartet wird. Auch in Grossbritannien wurde der Entwurf des Umsetzungs-

1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (StA-D).

2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (StA-GB).

3 Das Abkommen mit dem Vereinigten Königreich umfasst in Grossbritannien und Nordirland ansässige Personen. Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird vorliegend vereinfacht von britischen Steuerpflichtigen bzw. Personen gesprochen.

4 Art. 5 und 13 E-IQG.

5 So wurden Anpassungen der Amtshilfeklauseln nach dem Standard von Art. 26 OECD-MA in bestehenden sowie neuen Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen und ein neues Steueramtshilfegesetz vorgeschlagen (Botschaft StAG [vom 6.7.2011]).

6 S. Projekt – Abgeltungssteuer. Abgeltungssteuer auf Vermögen bei Banken im grenzüberschreitenden Verhältnis.



gesetzes noch im Jahr 2011 veröffentlicht.<sup>7</sup> Während in der Schweiz und in Grossbritannien die Umsetzung des Abkommens vorangetrieben wird und mit einer parlamentarischen Zustimmung gerechnet wird, nimmt die deutsche Opposition, die im Bundesrat über die Mehrheit verfügt, eine kritische Haltung zum StA-D ein.<sup>8</sup> Im Übrigen wird die Vereinbarkeit der Abkommen mit dem EU-Recht in Frage gestellt, was letztlich dazu führte, dass die Abkommen der EU-Kommission zur Prüfung vorgelegt wurden.<sup>9</sup>

Trotz der ablehnenden Stimmen und Unsicherheitsfaktoren erscheint das geplante Inkrafttreten der Steuerabkommen zum 1.1.2013 weiterhin realistisch.<sup>10</sup>

## 2 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

### 2.1 Allgemeines

Die Anwendung der Abkommen erstreckt sich auf natürliche Personen, die in Deutschland oder Grossbritannien ansässig sind und direkt oder indirekt Vermögenswerte in der Schweiz halten. Nach dem nationalen Recht sind diese verpflichtet, die aus der Schweiz stammenden Kapitaleinkünfte und -gewinne in ihrem Wohnsitzstaat zu deklarieren und der Besteuerung zu unterwerfen. Neben der Regularisierung der Vergangenheit durch die Erhebung einer Einmalzahlung werden schweizerische Zahlstellen gemäss den Abkommen verpflichtet, in Zukunft eine laufende Steuer zu erheben. Alternativ müssen sie, bei vorliegender Ermächtigung durch die betroffene Person, deren Kontodaten einschliesslich der Vermögensstände melden. In diesem Fall erfolgt kein Steuerabzug. Diese Wahlmöglichkeit entspricht im Grundsatz der Regelung des EU-Zinsbesteuerungsabkommens, wobei die vorliegenden Steuerabkommen im Hinblick auf die laufende Besteuerung bedeutend weiter greifen. Neben Zinseinkünften erfassen sie auch sonstige Kapital-

erträge<sup>11</sup> und sehen einen breiteren persönlichen Anwendungsbereich vor. Klarstellend enthalten die Abkommen eigenständige Definitionen der wesentlichen Begriffe, die nachfolgend näher erläutert werden.

## 2.2 Schweizerische Zahlstelle

### 2.2.1 Begriff der Zahlstelle

In Art. 2 Bst. e StA-D bzw. Art. 2 Abs. 1 Bst. e StA-GB wird jeweils definiert, was unter einer schweizerischen Zahlstelle zu verstehen ist. Dazu zählen Banken gemäss dem BG vom 8.11.1934 über die Banken und Sparkassen (BankG), Wertpapierhändler gemäss dem BG über die Börsen und den Effektenhandel vom 24.3.1995 (BörsenG) sowie in der Schweiz ansässige bzw. errichtete natürliche und juristische Personen, Personengesellschaften und Betriebstätten ausländischer Gesellschaften, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit regelmässig Vermögenswerte von Dritten entgegennehmen, halten, anlegen, übertragen oder lediglich Erträge<sup>12</sup> leisten oder absichern («übrige Zahlstellen»). Die Definition entspricht nahezu wortgleich jener des EU-Zinsbesteuerungsabkommens.<sup>13</sup>

Zu beachten ist dabei das Territorialitätsprinzip der Abkommen. Demnach stellen lediglich Rechtsträger, die in der Schweiz ansässig sind bzw. errichtet<sup>14</sup> wurden, inländische Betriebstätten ausländischer Gesellschaften sowie Rechtsträger, die unter das schweizerische Banken- oder Börsengesetz fallen, Zahlstellen iSd Abkommen dar. Durch die Bezugnahme auf das Bankengesetz wird klargestellt, dass auch in der Schweiz errichtete Zweigniederlassungen ausländischer Banken sowie in der Schweiz bestellte Vertreter als schweizerische Zahlstellen zu qualifizieren sind.<sup>15</sup> Auch ausländische Effektenhändler, die in der Schweiz weder einen Sitz noch eine Zweigniederlassung haben, können bei vorliegender Bewilligung der FINMA<sup>16</sup> als schweizerische Zahlstelle angesehen werden. Im Umkehrschluss sind ausländische Zweigniederlassungen schweizerischer Finanzinstitute nicht von den Abkommen betroffen.

7 Die Umsetzung erfolgt im Rahmen der Finance Bill 2012 (Entwurf und Explanatory Note – Agreement between UK and Switzerland, veröffentlicht am 6.12.2011).

8 Ursächlich ist insbes. die Frage nach der Verfassungsmässigkeit des Abkommens in Deutschland; s. JOECKS, Das deutsch-schweizerische Steuerabkommen – verfassungsgemäss?, 443 f.; OBENHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unversteuerte Kapitalerträge, 513; PERDELWITZ, The New Tax Agreement between Germany and Switzerland – Milestone or Selling of Indulgences?, 499 f.; THEBRATH, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, Rz 48.

9 Vgl. PERDELWITZ, The New Tax Agreements between Germany and Switzerland – Milestone or Selling of Indulgences?, 500 f.

10 Seitens Grossbritanniens bestätigt die britische Finanzbehörde diese Einschätzung; s. [www.hmrc.gov.uk/budget-updates/march2011/draft-tax-finance-bill-2012.htm](http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/march2011/draft-tax-finance-bill-2012.htm). Die nachfolgenden Ausführungen unterstellen das Inkrafttreten zum 1.1.2013.

11 In der vorliegenden Arbeit umfasst der Begriff «Kapitalerträge» stets auch Veräusserungsgewinne.

12 Als Erträge iSd Abkommen gelten jene nach Art. 24 - 27 StA-D und Art. 25 - 28 StA-GB.

13 Art. 6 ZBstA.

14 Das Abstellen auf die Errichtung ist nicht dahingehend auszulegen, dass auch ins Ausland gezogene Gesellschaften als schweizerische Zahlstellen zu qualifizieren sind.

15 Art. 2 Abs. 1 BankG.

16 Art. 1 iVm 10 Abs. 4 BörsenG, Art. 39 und 41 BEHV.

## 2.2.2 Besonderheiten für Zwecke der laufenden Steuer

Die Definition der Zahlstelle wird für Zwecke der laufenden Steuer dahingehend eingeschränkt, dass Personen bzw. Gesellschaften, die Dividenden oder Zinsen direkt an ihre Beteiligten oder Gläubiger zahlen, nicht allein durch diesen Umstand zur Zahlstelle werden, sofern die entsprechenden jährlichen Beträge die Grenze von Fr. 1 Mio. nicht übersteigen.<sup>17</sup>

Gemäss den Abkommen bezieht sich diese Betragsgrenze auf die Summe aller bezahlten Dividenden und Zinsen, also nicht nur auf Dividenden und Zinsen an deutsche oder britische Steuerpflichtige. Unklar ist jedoch bspw. die Bestimmung des massgebenden Jahres für die Beurteilung der Auszahlungsgrenze. Die Abkommenstexte machen diesbezüglich keine Aussagen, so dass grundsätzlich 2 Möglichkeiten in Frage kommen. Der Bezug auf das jeweils laufende Kalenderjahr bietet den Vorteil, dass die massgebenden Grössen aktuell sind, obwohl aus Praktikabilitätsabwägungen das Abstützen auf das jeweilige Vorjahr vorzuziehen wäre, da es dies der Gesellschaft ermöglichen würde, ihre Zahlstelleneigenschaft bereits zu Beginn des Jahres verlässlich zu beurteilen und folglich Schätzungen unterbleiben könnten.<sup>18</sup> Bei einem Abstellen auf das jeweilige Kalenderjahr der Zahlungen ist ein Weg zu finden, um mit etwaigen Fehleinschätzungen zu Beginn des Jahres umzugehen. Wird nachträglich festgestellt, dass eine Gesellschaft Zahlstelle ist, muss u. U. gewährleistet sein, dass die Abführung der Abgeltungssteuer einschliesslich der Verrechnung und Erstattung der Verrechnungssteuer rückwirkend erfolgen kann.<sup>19</sup> Eine gegenläufige Korrektur ergibt sich im Fall, dass die Dividenden und Zinsen entgegen der ursprünglichen Erwartung den Schwellenwert nicht überschreiten und die Gesellschaft somit nicht als Zahlstelle zu qualifizieren ist. Das bedeutet, dass an Stelle der abgeführten Abgeltungssteuer ausschliesslich die Verrechnungssteuer hätte einbehalten werden müssen. Dies dürfte bei

deutschen Gläubigern zu einer Nacherhebung<sup>20</sup> und bei britischen Gläubigern zu einer Rückerstattung führen.

## 2.2.3 Pflichten der Zahlstelle

Die Zahlstellen müssen sich unaufgefordert in ein von der ESTV geführtes Zahlstellenregister eintragen lassen.<sup>21</sup> Von dieser Verpflichtung sind nur solche Zahlstellen betroffen, die Vermögenswerte von deutschen und britischen Steuerpflichtigen halten. Finanzinstitute werden regelmässig ohne Schwierigkeiten ihre Eigenschaft als Zahlstelle erkennen und der Verpflichtung nachkommen. Anders dürfte die Lage bei Zahlstellen ausserhalb des Finanzsektors sein. Die jährliche Prüfung ihrer Zahlstelleneigenschaft sowie die Sicherstellung der Aktualität des Zahlstellenregisters dürften im Einzelfall herausfordernd sein.

Die registrierten Zahlstellen müssen sodann sicherstellen, dass sie ihren Pflichten gemäss den Steuerabkommen nachkommen, wobei der Umfang der Pflichten unterschiedlich ist. Während Gesellschaften ausserhalb des Finanzsektors primär den Pflichten im Zusammenhang mit der laufenden Besteuerung nachkommen müssen, reichen die Pflichten für Zahlstellen bspw. im Bankensektor weiter, zumal in naher Zukunft insbes. die Vergangenheitsbesteuerung einen wesentlichen Aufwand für die Zahlstellen bedeutet. Sie umfasst neben der Steuereinbehaltung bzw. der Meldung der Kundendaten und den damit verbundenen Bescheinigungen auch eine Informationsverpflichtung gegenüber den betroffenen Personen,<sup>22</sup> die Erfassung der Zielstaaten aus der Schweiz abgezogener Vermögenswerte<sup>23</sup> sowie die Kooperation im Rahmen des erweiterten Informationsaustausches<sup>24</sup> und teilweise die Leistung einer Vorauszahlung.<sup>25</sup>

Im Abkommen wird derweil nicht geregelt, welche Zahlstelle die Steuereinbehaltung vorzunehmen hat, wenn mehrere Finanzintermediäre eingeschaltet sind. Es liegt nahe, auch hier auf die Regelung zur EU-Zinsbesteuerung zurückzugreifen, indem die letzte Zahlstelle (vor

17 Art. 2 Bst. e S. 3 StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. e S. 3 StA-GB.

18 Dies ist von Bedeutung, hat doch bspw. eine schweizerische Kapitalgesellschaft im Falle von verdeckten Gewinnausschüttungen an betroffene Personen bei Erreichen der Betragsgrenze die Abgeltungssteuer, ansonsten (nur) die Verrechnungssteuer einzubehalten. Gemäss Art. 25 Bst. a StA-D und Art. 26 Bst. a StA-GB stellen verdeckte Gewinnausschüttungen Dividenden iSd Abkommen dar.

19 In Bezug auf britische Personen ist diese Konstellation problematisch, da die abgeführte Verrechnungssteuer geringer ist als die Abgeltungssteuer und ihnen somit ein zu hoher Betrag gutgeschrieben wurde (s. dazu die Ausführungen in Abschn. 4).

20 Art. 12 Abs. 2 E-IQG sieht die Möglichkeit der Rückforderung der Abgeltungssteuer durch die Zahlstelle vor. In dem geschilderten Fall ist jedoch gerade keine Zahlstelle gegeben, so dass dies nicht die Rechtsgrundlage darstellen kann. Da sowohl die Verrechnungssteuer als auch die Abgeltungssteuer an die ESTV abgeführt werden, sollte eine direkte Umqualifizierung vorgenommen werden, so dass lediglich der Restbetrag abzuführen ist.

21 Art. 3 Abs. 1 und 3 E-IQG; s. auch die entsprechende Regelung in der WL EU-Zinsbesteuerung Rz 16 ff.

22 Art. 4 StA-D und Art. 6 StA-GB.

23 Art. 16 StA-D und Art. 18 StA-GB.

24 Art. 31 Abs. 6 StA-D und Art. 32 Abs. 6 StA-GB.

25 Art. 15 StA-D, Art. 17 StA-GB und Art. 23 E-IQG.

dem wirtschaftlich Berechtigten) in der Kette zur Steuer- einbehaltung verpflichtet wird.<sup>26</sup>

## 2.3 Vermögenswerte

Der Ausdruck «Vermögenswerte», der als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung massgebend ist, wird in Art. 2 Bst. f StA-D bzw. Art. 2 Abs. 1 Bst. f StA-GB definiert. Bei den Vermögenswerten handelt es sich um jegliches bankfähige Vermögen, wie liquide Mittel, Treuhand- und Festgeldanlagen, Aktien, Obligationen, Schuldverschreibungen, Fondsanteile, derivative Finanzinstrumente, strukturierte Produkte sowie Edelmetall-Konten. Allerdings fallen diese Vermögenswerte als solche nur dann in den Anwendungsbereich der Abkommen, wenn sie auf Konten oder Depots bei schweizerischen Zahlstellen verbucht sind. So zählen bspw. Gold und sonstige Vermögenswerte, die in Schrankfächern gelagert werden, sowie bestimmte Versicherungsverträge nicht zu den Vermögenswerten iSd Abkommen.

## 2.4 Betroffene Personen

### 2.4.1 Allgemeines

Den Abkommen unterliegen natürliche Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland bzw. Grossbritannien (genauer: dem Vereinigten Königreich) ansässig sind.<sup>27</sup> Gemäss Art. 3 der Abkommen besteht die Ansässigkeit am Ort des Wohnsitzes, wie er von der Zahlstelle nach den geltenden schweizerischen Sorgfaltspflichten für die Aufnahme einer Geschäftsbeziehung ermittelt und registriert wird. Bei neuen vertraglichen Beziehungen oder bei Transaktionen ohne vertragliche Beziehungen zwischen der Zahlstelle und der betroffenen Person gilt ab Inkrafttreten der Abkommen die betroffene Person als in Deutschland oder Grossbritannien ansässig, wenn ihr Reisepass oder Personalausweis von einem dieser Staaten ausgestellt wurde. Macht der Betroffene geltend, in einem anderen Staat ansässig zu sein, sollte ihm der Nachweis einer abweichenden Ansässigkeit durch Vorlage einer steuerlichen Wohnsitzbescheinigung offenstehen.<sup>28</sup> Angesichts der Tatsache, dass nicht in jedem Land Wohnsitzbescheinigungen ausgestellt werden, dürften Alternativnachweise möglich sein.<sup>29</sup>

Weiter stellt sich die Frage, wie die Zahlstelle Fälle zu behandeln hat, in denen sie auf Grund von Informationen davon Kenntnis erlangt, dass die Person in Deutschland oder Grossbritannien wohnhaft ist, obwohl sie im eigenen System noch als eine in einem Drittstaat wohnhafte Person registriert ist. Es ist davon auszugehen, dass die Zahlstelle verpflichtet ist, dieses vorhandene Wissen bei der Segmentierung der Kunden mitzuberechnen, obgleich die Abkommen in diesem Fall keine Indizienprüfung vorsehen. Eine entsprechende Untersuchungspflicht ist nach dem Wortlaut der Abkommen nur dann gegeben, wenn Zweifel bestehen, dass eine natürliche Person als Vertragspartner der Nutzungsberechtigte sei.<sup>30</sup>

Bei Kollektivbeziehungen und Gemeinschaftskonten gilt entsprechend der Regelung für die EU-Zinsbesteuerung, dass die gesamten Vermögenswerte dem Abkommen unterliegen, wenn einer der Kontoinhaber als betroffene Person identifiziert wird.<sup>31</sup> Eine abweichende Aufteilung (nach Köpfen oder abweichenden Quoten) kommt nur in Betracht, wenn die Zahlstelle sämtliche Kontoinhaber bzw. die effektive Berechtigungsquote bestimmen kann.

### 2.4.2 Besonderheiten bei resident but not domiciled persons

In Bezug auf britische Kunden gilt es eine Besonderheit des StA-GB zu berücksichtigen. Es handelt sich um die resident but not domiciled persons<sup>32</sup> (nachfolgend «RND-Personen»), die zwar in Grossbritannien «resident» sind, jedoch dort nicht zugleich ihr steuerliches «Domizil» haben und daher auf die Besteuerung des Welteinkommens in Grossbritannien verzichten können.<sup>33</sup>

Bei der Beurteilung, ob eine natürliche Person in Grossbritannien «resident» sei, spielt die Dauer sowie die Ursache der Aufenthalte in Grossbritannien eine entscheidende Rolle. Unabhängig davon ist eine Person aber in jedem Fall «UK resident», wenn sie sich mindestens 183 Tage während eines Steuerjahres (jeweils vom 6.4. bis zum 5.4.) in Grossbritannien aufhält.<sup>34</sup> Davon zu unterscheiden ist das Domizil, welches sich idR dort befindet, wo die Person ihr permanentes Heim hat. Ist eine Person gemäss vorstehenden Ausführungen als RND-Person zu qualifizieren, kann sie auf Antrag aus der unbeschränkten

26 WL EU-Zinsbesteuerung Rz 10 ff.

27 Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

28 Art. 3 Abs. 1 StA-D und Art. 3 Abs. 2 StA-GB. Für Zwecke der laufenden Besteuerung gilt eine natürliche Person in bestimmten Fällen jedoch nicht als betroffene Person; s. Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

29 Als Vorlage kann die WL EU-Zinsbesteuerung dienen, wonach in derart gelagerten Ausnahmefällen eine andere behördliche Bescheinigung bzw. sonstige Nachweise genügen (Rz 43 f.).

30 Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

31 Art. 2 Bst. h letzter Absatz StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h letzter Absatz StA-GB; WL EU-Zinsbesteuerung Rz 49.

32 Art. 2 Abs. 1 Bst. j StA-GB; Lvk, Der britische Steuerstatus «Resident but not domiciled» im Wandel der Zeit, 64.

33 Hinsichtlich der Erläuterung der Begriffe «residence» und «domicile» für Einkommensteuerzwecke s. HMRC6 – Residence, domicile and the remittance basis. Für Steuerjahre bis zum 5.4.2009 s. IR20 Residents and non-residents: Liability to tax in the United Kingdom.

34 S. HMRC6 – Residence, domicile and the remittance basis, 6.

britischen Steuerpflicht ausscheiden und stattdessen die Besteuerung auf das Einkommen aus britischen Quellen («UK sourced income») und das Einkommen, welches sie nach Grossbritannien transferiert hat («remitted to the UK»), beschränken.

Dem Sonderstatus der RND-Personen wird im Rahmen der EU-Zinsbesteuerung Rechnung getragen, indem sie bei Vorlage entsprechender Nachweise aus der Anwendung des Steuerrückbehalts ausscheiden können.<sup>35</sup> Auch das vorliegende StA-GB sieht ein entsprechendes Bescheinigungsverfahren vor. In dessen Rahmen muss der Kunde in einem ersten Schritt zu Beginn des Steuerjahres eine Absichtserklärung (declaration of intent) beibringen, in der er die Absicht bekundet, im kommenden Steuerjahr die Besteuerung auf der remittance basis zu wählen.<sup>36</sup> Nach Ablauf des Steuerjahres ist sodann eine Bestätigung der Inanspruchnahme der remittance basis-Besteuerung durch einen Rechtsanwalt, Buchhalter oder Steuerberater, der Mitglied in einem anerkannten Berufsverband ist, vorzulegen.<sup>37</sup>

Für die Besteuerung der zukünftigen Kapitalerträge und Kapitalgewinne muss die Absichtserklärung spätestens bis zum 31.3. vor Beginn des britischen Steuerjahres bei der Zahlstelle eingereicht werden. Die Bestätigung muss spätestens bis zum 31.3. nach dem Ende des jeweiligen Steuerjahres der Zahlstelle vorgelegt werden.<sup>38</sup> In Bezug auf die Besteuerung der Vergangenheit bedarf es naturgemäss keiner Absichtserklärung. Es ist lediglich die Bescheinigung der remittance basis-Besteuerung für das am 5.4.2011 oder 5.4.2012 endende Steuerjahr beizubringen. Dies muss bis zum 31.5.2013 erfolgen.<sup>39</sup>

### 2.4.3 Zwischengeschaltete Strukturen

Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich auf die Fallkonstellation, in der die betroffene natürliche Person unmittelbar Konto- bzw. Depotinhaber bei einer schweizerischen Zahlstelle ist. Die Abkommen umfassen jedoch auch «mittelbare» Vertragsverhältnisse, in welchen ein deutscher bzw. britischer Steuerpflichtiger als Nutzungsberechtigter identifiziert wird, jedoch nicht in einer direkten vertraglichen Beziehung zu der Zahl-

stelle steht, diese vielmehr von einer Sitzgesellschaft, einer Lebensversicherungsgesellschaft im Zusammenhang mit einem Lebensversicherungsmantel (insurance wrapper) oder einer anderen natürlichen Person eingegangen wurde (sog. look-through approach).<sup>40</sup>

Dabei obliegt es der Zahlstelle, nach den geltenden schweizerischen Sorgfaltspflichten<sup>41</sup> und unter Berücksichtigung vorhandener Indizien den Nutzungsberechtigten zu identifizieren. Welche Indizien im Einzelnen gemeint sind und wie weit die Sorgfaltspflichten greifen, wird in der Praxis kontrovers diskutiert. An dieser Stelle soll der Verweis auf Art. 3 des BG über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (GwG) sowie Rz 25 ff. der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 08) genügen.

#### 2.4.3.1 Sitzgesellschaften

Die Abkommen definieren Sitzgesellschaften in Übereinstimmung mit der Definition von Art. 4 VSB 08, wonach grundsätzlich alle in- oder ausländischen juristischen Personen, Gesellschaften, Anstalten, Stiftungen, Trusts, Treuhandunternehmungen und ähnlichen Verbindungen, die kein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, als solche gelten.<sup>42</sup> Das Halten eines Handels-, Fabrikations- oder anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes kann auch nur indirekt sein. Dies bedeutet, dass bspw. Holdinggesellschaften nicht zwingend als Sitzgesellschaften zu betrachten sind.<sup>43</sup> Die Bestimmungen der VSB 08 konkretisieren den Begriff der Sitzgesellschaft, indem sie das Fehlen eigener Geschäftsräume oder eigenen Personals als Indizien für bzw. als Eigenschaften einer Sitzgesellschaft würdigen.<sup>44</sup>

Gemäss den Abkommen gilt jedoch eine Sitzgesellschaft dennoch als nutzungsberechtigte Person, wenn sie nachweislich (i) am Errichtungsort – oder, im Fall der Doppelansässigkeit, am Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung – nach den dort geltenden Regeln über die direkten Steuern effektiv besteuert wird oder (ii) wenn sie sich für deutsche oder britische Einkommensteuerzwecke als intransparent qualifiziert. In Anbetracht der Komplexität der Regelung und des Nachweises der steuerlichen Intransparenz von Sitzgesellschaften nach deutschem bzw. britischem Recht ist die Möglichkeit des Nachweises der effektiven Besteuerung als umsetzungsfreundliche Ver-

35 S. Zirk. EU-Zinsbesteuerung/remittance basis vom 27.6.2011.

36 Art. 4 Abs. 4 StA-GB.

37 Diese Person muss vor der Ausstellung der Bestätigung prüfen, ob (i) der Kunde eine Steuererklärung abgegeben habe, in der er erklärt, kein Domizil im Vereinigten Königreich zu haben; (ii) die Steuererklärung einen Antrag auf die Besteuerung auf remittance basis enthalte und die geschuldete Steuer entrichtet worden sei und (iii) ob der beantragte Domizilstatus von HMRC formell nicht bestritten worden sei; Art. 4 Abs. 1 und 2 StA-GB.

38 Art. 4 Abs. 4 StA-GB. Für den Fall, dass diese Bestätigung nicht erbracht wird, s. Abschn. 4.

39 Art. 4 Abs. 3 StA-GB.

40 Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

41 Art. 2 Bst. h und Art. 3 Abs. 1 StA-D sowie Art. 2 Abs. 1 Bst. h und Art. 3 StA-GB.

42 Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

43 VSB 08 Rz 39.

44 VSB 08 Rz 38.



einfachung für die Zahlstellen und betroffenen Personen zu sehen. Zum Kriterium der effektiven Besteuerung ist festzuhalten, dass die Bezahlung einer jährlichen Registrierungsgebühr (registration fee) nicht genügen dürfte. Vielmehr ist es erforderlich, dass eine einkommensabhängige Besteuerung vorliegt. Fraglich ist jedoch, ob die effektive Besteuerung iSd Abkommen die Anwendung minimaler Einkommensteuersätze voraussetze. Aus schweizerischer Sicht – unter Berücksichtigung des in der Schweiz geltenden materiellen Steuerföderalismus – dürfte das Einführen einer Minimalbesteuerung (iSv minimalen Steuersätzen) problematisch sein. Dagegen ist jedoch einzuwenden, dass die Intransparenz von Sitzgesellschaften eine Ausnahme vom Grundtatbestand darstellt. Es ist nicht ersichtlich, dass dabei das Grundkonzept der steuerlichen Transparenz von Sitzgesellschaften ausgehebelte werden sollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Ausnahmetatbestand der effektiven Besteuerung ein dem Ausnahmetatbestand der Intransparenz nach deutschem bzw. britischem Recht ähnlicher Gehalt zukommen sollte. Aus dieser Perspektive dürfte das Heranziehen von minimalen Steuersätzen, allenfalls unter Berücksichtigung des Steuerrechts der ausländischen Vertragsstaaten, statthaft sein.

Ein weitere Ausnahme des look-through approach bei Sitzgesellschaften besteht in Bezug auf Trusts, Stiftungen und ähnliche Vermögenseinheiten, wenn keine feststehende wirtschaftliche Berechtigung an den entsprechenden Vermögenswerten besteht, bspw. auf Grund des Ermessenscharakters der entsprechenden Vereinbarungen.<sup>45</sup> Diese Regelung gleicht jener von Art. 4 Rz 43 VSB 08, wonach in diesen Fällen (z. B. bei discretionary trusts) die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten unterbleibt, sofern der Vertragspartner schriftlich erklärt, dass keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe und die Namen der Gründer, Begünstigten, Kuratoren und Prokuratoren nennt.<sup>46</sup> Für Zwecke der Abkommen bleibt zu klären, ob die steuerliche Intransparenz auch dann anzunehmen sei, wenn der Gründer eines Trusts oder einer ähnlichen Vermögenseinheit auf Grund eines letter of wishes oder einer anderen rechtlich unverbindlichen Vereinbarung faktisch die Verfügungsmacht über die eingebrachten Vermögenswerte behält. Diesbezüglich ist zu beachten, dass die faktische Verfügungsmacht nur nachträglich festgestellt und im Übrigen jederzeit hinfällig werden kann, so dass sie als Grundlage einer steuerlichen Würdigung kaum geeignet ist. Darüber hinaus kann das Abstellen auf faktische Umstände zu

aleatorischen Ergebnissen führen. Aus Praktikabilitäts- und Rechtssicherheitserwägungen ist daher das Festhalten an den zivilrechtlichen Gegebenheiten vorzuziehen. Darauf deutet auch die Anlehnung des Wortlauts der Abkommen an die Regelungen der VSB 08 hin.

#### 2.4.3.2 Lebensversicherungsmäntel

Ist eine Lebensversicherungsgesellschaft Vertragspartnerin einer schweizerischen Zahlstelle, kann dies u. U. ebenfalls zur Anwendung des look-through approach führen. Anders als bei Sitzgesellschaften fokussiert sich die Prüfung indessen nicht auf die Beurteilung des Wesens der Lebensversicherungsgesellschaft als solche, sondern auf die Qualifikation des zugrundeliegenden Versicherungsvertrags. Somit ist in diesen Fällen die Prüfung des Nutzungsberechtigten stets mit der Frage verknüpft, ob ein Vermögenswert iSd Abkommen vorliege. Vor diesem Hintergrund werden Lebensversicherungsmäntel an 2 Stellen in den Abkommen thematisiert: zunächst bei der Definition der Vermögenswerte in Art. 2 Bst. f StA-D bzw. Art. 2 Abs. 1 Bst. f StA-GB, sodann in Art. 2 Bst. h StA-D bzw. Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB, welche die «betroffene Person» definieren.

Versicherungsverträge gelten als Vermögenswerte iSd Abkommen, wenn sie nicht der Aufsicht der FINMA unterstellt sind oder wenn es sich um einen Lebensversicherungsmantel handelt. Nach der Definition in den Abkommen liegt ein solcher vor, wenn folgende Merkmale kumulativ gegeben sind:<sup>47</sup>

- die Vermögenswerte werden individualisiert verwaltet (StA-D) bzw. getrennt von den eigenen Konten der Versicherung gehalten (StA-GB);
- der Vertrag weist einen minimalen Versicherungsschutz auf; und
- es bestehen Aus- und Rückzahlungsbedingungen, die nicht auf Tod, Invalidität oder Krankheit beschränkt sind.

Obwohl Lebensversicherungsmäntel jeweils im Zusammenhang mit schweizerischen Versicherungsverträgen (die grundsätzlich keine Vermögenswerte iSd Abkommens darstellen, sofern es sich nicht um Lebensversicherungsmäntel handelt)<sup>48</sup> definiert werden, bezieht sich diese Definition auch auf Versicherungsverträge ausländischer Gesellschaften. Es ist davon auszugehen, dass die aufgeführten Merkmale den Lebensversicherungsmantel allgemein für alle Versicherungsverträge normieren. Dabei bleibt offen, weshalb das erste Krite-

45 Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

46 VSB 08 Rz 43. Diese Erklärung wird im sog. Formular T festgehalten. S. dazu kritisch HENN/MEINZER, Für eine Handvoll Euro und Daten – Deutschland kapituliert vor dem Schweizer Bankgeheimnis, 2 f.

47 Art. 2 Bst. f StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. f StA-GB.

48 Vgl. HENSEL, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer?, 437. Der Lebensversicherungsmantel stellt somit eine Rückausnahme dar.

rium des Lebensversicherungsmantels nicht in beiden Abkommen gleich lautet. Wird entsprechend dem deutschen Abkommenswortlaut das Vermögen des Versicherungsnehmers individualisiert verwaltet, besteht in der Praxis grundsätzlich auch eine separate Kontoführung für das Vermögen, so dass das Kriterium des StA-GB regelmässig zugleich erfüllt sein sollte und damit lediglich ein Unterschied hinsichtlich des Wortlauts der Abkommen vorliegt, nicht jedoch in Bezug auf den Gehalt. Inwiefern das Kriterium des minimalen Versicherungsschutzes autonom oder in Anlehnung an das deutsche oder britische Recht auszulegen sei, lässt sich aus den Abkommen nicht entnehmen.

Nicht eindeutig ist im Weiteren, ob bereits eine separate Kontoführung durch die Versicherungsgesellschaft als Indiz für das Vorliegen eines Lebensversicherungsmantels genüge, was nähere Prüfungshandlungen durch die Zahlstelle erfordert. In der Regel dürfte die Zahlstelle nur dieses Merkmal prüfen können, während sie hinsichtlich des Umfangs des Versicherungsschutzes und der Aus- und Rückzahlungsbedingungen keine Informationen hat. Letztere sind allein aus dem Versicherungsvertrag ersichtlich, so dass die Versicherungsgesellschaft zwangsläufig in der Darlegungspflicht steht.<sup>49</sup>

Wird der Lebensversicherungsmantel in Deutschland bzw. Grossbritannien als Versicherungsvertrag anerkannt, hat er eine Abschirmwirkung, so dass der Versicherungsnehmer nicht in den Anwendungsbereich der Abkommen fällt. Zu diesem Zweck muss die Versicherungsgesellschaft nach dem StA-GB bestätigen, dass sie der britischen Behörde eine Bescheinigung vorlegen werde.<sup>50</sup> Das Erfordernis der Bestätigung lehnt sich an die britischen Regelungen an, die Versicherungsgesellschaften verpflichten, den britischen Behörden Einzelheiten zu der Versicherungspolice, unter Benennung des Versicherungsnehmers, zu melden.<sup>51</sup> Die meisten Anbieter der in der Schweiz im Rahmen von Lebensversicherungsmänteln verbuchten Vermögenswerte sind jedoch Versicherer aus Ländern wie bspw. Luxemburg oder Liechtenstein, für die das Abkommen keine Rechtsgrundlage bietet, um die entsprechenden Daten ihrer Versicherungsnehmer offenzulegen. Aus datenschutzrechtlichen Gründen kann dies daher nur mit der Zustimmung der betroffenen Personen erfolgen. In der Vergangenheit dürfte nur eine Minderheit der Versicherungen mit Depots in der Schweiz eine entsprechende Meldung vorgenommen haben, so dass zu klären ist, ob und in welcher Form die Meldungen nachgeholt werden können. Das

StA-D sieht demgegenüber vor, dass die Versicherungsgesellschaft «darlegen» müsse, dass der Lebensversicherungsmantel entsprechend dem deutschen Steuerrecht als Versicherungsvertrag anzuerkennen sei.<sup>52</sup> In der Regel werden vor der Einführung neuer Produkte stets Rulings bei den ausländischen Finanzbehörden oder zumindest Gutachten von sachverständigen Beratern eingeholt, so dass die Versicherungsgesellschaften eine entsprechende Bestätigung auch für bereits bestehende Verträge ausstellen können. Auch hier ist zu beachten, dass die entsprechenden Informationen bei der Zahlstelle regelmässig nicht vorliegend sein dürften. Insofern ist davon auszugehen, dass sie auf die Bestätigung der Versicherungsgesellschaft vertrauen dürfe und lediglich dafür Sorge tragen müsse, dass sie rechtzeitig einen entsprechenden Nachweis erhält.

Solange das Versicherungsunternehmen die notwendigen Bescheinigungen nicht vorlegt, ist der Ausnahmetatbestand nicht erfüllt, so dass die Versicherungsnehmer als betroffene Personen zu behandeln sind.<sup>53</sup> Dies schliesst die Pflicht gemäss Art. 4 StA-D bzw. Art. 5 StA-GB mit ein, sie hinsichtlich der Abkommensinhalte zu informieren. Auf diese Weise bekommen Versicherungsnehmer, deren Police unter den Ausnahmetatbestand fallen könnte, die Möglichkeit, selbst auf die Versicherungsgesellschaft zuzugehen und eine Bestätigung gegenüber der Zahlstelle zu verlangen. Unterbleibt die Bestätigung durch die Versicherung dennoch und optiert der Betroffene nicht für die Meldung, ist die Zahlstelle verpflichtet, die Einmalzahlung zu erheben.<sup>54</sup>

#### 2.4.3.3 Andere natürliche Personen

Abschliessend ist zu beachten, dass das Abstellen auf den Nutzungsberechtigten auch bei Konten und Depots natürlicher Personen von Bedeutung ist. Es nicht automatisch davon auszugehen, dass eine natürliche Person als Vertragspartner zugleich auch nutzungsberechtigt an den Vermögenswerten sei. Vor diesem Hintergrund sehen bereits die schweizerischen Sorgfaltspflichten das Einholen von Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten (durch das Formular A) vor.<sup>55</sup> Den Zahlstellen dürften deshalb die entsprechenden Informationen vorliegen, um

49 Entsprechend auch KUBAILE/NELSEN, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 1048.

50 Art. 2 Bst. h StA-D und Art. 2 Abs. 1 Bst. h StA-GB.

51 Sec. 552 ICTA.

52 Art. 2 Bst. h StA-D. Hinsichtlich der Einzelheiten zu den Voraussetzungen s. BMF-Schreiben vom 1.10.2009 Rz 34a f.; GOVERTS, Besteuerung von Erträgen aus Lebensversicherungsverträgen, 2455 f.; STUHRMANN, § 20 EStG Rz 275 f.

53 Die Daten der Versicherungsnehmer sind der Zahlstelle bei Konto-/Depoteröffnungen ab dem 1.1.2011 bekannt; s. FINMA-Mitteilung 18 (2010) vom 30.12.2010.

54 Der Steuerpflichtige kann gegen die Bescheinigung Einspruch einlegen oder eine Verfügung der ESTV erwirken; Art. 7 Abs. 3 StA-D, Art. 9 Abs. 4 StA-GB und Art. 4 Abs. 4 E-IQG.

55 Art. 3 GwG, VSB 08 Rz 25 f.

die betroffenen deutschen und britischen Personen identifizieren zu können.

### 3 Regularisierung der Vergangenheit

#### 3.1 Übersicht

Wie bereits eingangs erwähnt, stellt die Regularisierung der Vergangenheit eines der 2 Kernelemente der Abkommen dar. Sie bietet deutschen und britischen Steuerpflichtigen mit Vermögenswerten in der Schweiz die Möglichkeit, ihren steuerlichen Verpflichtungen rückwirkend nachzukommen und zugleich Straffreiheit zu erlangen.<sup>56</sup> Hervorzuheben ist dabei der Aspekt der Anonymität, da die Abführung der Steuer ohne Mitteilung von Kundendaten erfolgt. Alternativ steht es jeder betroffenen Person offen, die Zahlstelle anzuweisen, eine Meldung an Stelle der Einmalzahlung vorzunehmen. In diesem Fall werden bestimmte Kundendaten, einschliesslich der Vermögensstände, an den Fiskus des Ansässigkeitsstaats weitergeleitet.<sup>57</sup> Diese Alternative bedeutet letztlich, dass die Besteuerung für die Vergangenheit gemäss den nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaats erfolgt, d. h., sie ist für Kunden relevant, die ihre Kapitalerträge immer ordnungsgemäss deklariert haben, und für jene, die dies im Rahmen einer Selbstanzeige nachholen.

Von diesen beiden Möglichkeiten hat die pauschale Einmalzahlung eine Vorrangstellung und findet immer dann Anwendung, wenn die betroffene Person ihre Zahlstelle nicht explizit anweist, die Meldung vorzunehmen.<sup>58</sup> Diese Wahlmöglichkeit besteht grundsätzlich für jedes einzelne Konto bzw. Depot, selbst wenn sie bei derselben Zahlstelle bestehen. Die betroffene Person hat demzufolge die Möglichkeit, nur einzelne Konten zu melden, während sie andere Konten der Einmalzahlung unterwirft.<sup>59</sup> Bei zwischengeschalteten Strukturen kann diese Wahl durch den Konto- bzw. Depotinhaber getroffen werden.<sup>60</sup> Dies gilt auch für sonstige Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit der Regularisierung der Vergangenheit, wohingegen eine entsprechende Regelung hinsichtlich der Abgeltungssteuer für zukünftige Kapitalerträge nicht gegeben ist.

#### 3.2 Zeitliche Aspekte

Voraussetzung für die Vornahme der Einmalzahlung bzw. Meldung für die Vergangenheit ist, dass der Betroffene zum 31.12.2010 seinen Wohnsitz in Deutschland bzw. Grossbritannien hatte und er zu diesem Zeitpunkt Vermögenswerte bei einer schweizerischen Zahlstelle hielt. Das entsprechende Konto bzw. Depot muss zudem am 31.5.2013 noch bestehen,<sup>61</sup> d. h., im Falle einer Saldierung vor diesem Zeitpunkt werden die Vermögenswerte der betroffenen Personen grundsätzlich nicht nachversteuert bzw. gemeldet. Diese Folge ergibt sich bei Konto- und Depotaufösungen vom 1.1.2011 - 31.5.2013 nur dann nicht, wenn die transferierten Vermögenswerte anschliessend bei einer anderen schweizerischen Zahlstelle verbucht werden. Insofern führen Kontosaldierungen mit Bargeldbezug, Immobilienerwerben oder Transfers ins Ausland oder Übertragungen der Kontobeziehungen auf einen anderen Nutzungsberechtigten<sup>62</sup> nie zu einer Regularisierung gemäss den Abkommen.

Bemerkenswert ist auch, dass durch die Anknüpfung an den 31.12.2010 ein etwaiger Wechsel der Steuerpflicht durch Umzug nach oder aus Deutschland bzw. Grossbritannien nicht berücksichtigt wird.<sup>63</sup> Daher kann die Einmalzahlung insbes. bei betroffenen Personen, die erst kurze Zeit vor diesem Zeitpunkt nach Deutschland bzw. Grossbritannien gezogen sind, zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen (Zuzug bis zum 31.12.2010), da die Einmalzahlung eine Nachversteuerung des Zeitraums ab 2002 vorsieht, obwohl in diesem Fall die betroffene Person grundsätzlich erst ab Zuzug in Deutschland bzw. Grossbritannien steuerpflichtig ist. Demgegenüber ist bei Wegzug bis zum 31.12.2010 oder einem Zuzug nach diesem Zeitpunkt die Vergangenheitsbesteuerung gemäss den Abkommen nicht möglich, da die betroffene Person als solche nicht erfasst wird. Sie kann ihren steuerlichen Verpflichtungen rückwirkend für die Vergangenheit lediglich mithilfe einer Selbstanzeige nach nationalem Recht des Ansässigkeitsstaats nachkommen.

56 Eine grafische Übersicht der Möglichkeiten des Kunden findet sich bspw. in STAHL, Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens, Rz 733.

57 S. Abschn. 3.4.

58 S. jeweils Art. 5 Abs. 3 StA-D und StA-GB.

59 Art. 5 Abs. 1 StA-D, Art. 7 Abs. 1 StA-GB und The Tax Agreement between the UK and Switzerland signed on 6 October 2011: Frequently Asked Questions, Frage 2.2.

60 Art. 5 Abs. 4 StA-D und Art. 7 Abs. 4 StA-GB.

61 Hinsichtlich der Sonderregelung bei Zahlstellenwechseln und in Erbschaftsfällen s. Abschn. 3.3.1.4.

62 Für Erbfälle gilt eine Ausnahmeregelung; s. Abschn. 3.3.1.4.

63 Für Zwecke der Abkommen sind spezifische Übergangsregelungen beim Ausscheiden aus der Steuerpflicht nach nationalem Recht, wie bspw. jene des deutschen Aussensteuergesetzes, unbeachtlich.

**Grafik: Anwendbarkeit der Abkommen bei Zu- und Wegzug**

	bis 31.12.2010	nach 31.12.2010
Wegzug von D/GB	Keine Vergangenheitsbesteuerung lt. Abkommen	Abkommen anwendbar
Zuzug nach D/GB	Abkommen anwendbar	Keine Vergangenheitsbesteuerung lt. Abkommen

### 3.3 Einmalzahlung

#### 3.3.1 Betrag der Einmalzahlung

##### 3.3.1.1 Allgemeines

Die Höhe der Einmalzahlung (Steuerbetrag,  $SB$ ) wird nach der nachfolgenden pauschalen Formel ermittelt, die nach beiden Abkommen gleich ist.<sup>64</sup>

$$SB = \max \left\{ s \cdot \left[ \frac{2}{3} \cdot \left( K_r - \frac{n}{8} \cdot K_b \right) + \frac{1}{3} \left( \frac{n}{10} \cdot K_r + \frac{2}{10} \cdot \left( \frac{K_9' + K_{10}'}{2} \right) \right) \right], s_{\min} \cdot K_r \right\}$$

wobei:

$$K_9' = K_r + K_r \cdot r$$

$$K_{10}' = K_r + K_r \cdot 2 \cdot r$$

Um Negativsteuern zu verhindern, gilt:

Falls  $K_r - \frac{n}{8} \cdot K_b < 0$ , wird diese Grösse gleich null gesetzt

Durch die pauschale Berechnung<sup>65</sup> werden die tatsächlichen Erträge, die grundsätzlich der Besteuerung zu unterwerfen wären, ausser Acht gelassen. Die Einmalzahlung basiert vielmehr ausschliesslich auf den Vermögensständen. Um eine Mindestbesteuerung des Vermögens zu gewährleisten, setzt sich die Formel aus 2 Termen zusammen, wovon jener zur Anwendung kommt, der zu einem höheren Steuerbetrag führt. Im 1. Term beträgt der Steuersatz ( $s$ ) immer 34 %, <sup>66</sup> wobei die effektive Steuerbelastung bezogen auf den Vermögensstand in den meisten Fällen deutlich geringer sein dürfte.<sup>67</sup> Ursächlich hierfür sind die Dauer der Kundenbeziehung ( $n$ ) und der Vermögensanfangsbestand ( $K_b$ ), die in die Berechnung

einfließen. Nach dem 2. Term, der die Mindestbesteuerung sichert, spielen diese Grössen keine Rolle. Stattdessen wird allein auf das relevante Kapital ( $K_r$ ) abgestellt, das mit einem Steuersatz ( $s_{\min}$ )<sup>68</sup> von 19 % multipliziert den Steuerbetrag ergibt. Die Einmalzahlung nach dem 2. Term findet insbes. bei langen Kundenbeziehungen mit geringem Kapitalanstieg Anwendung, da in dieser Konstellation der Abzug des Vermögensanfangsbestandes, gewichtet mit der Dauer der Kundenbeziehung, nach dem 1. Term einen niedrigeren Steuerbetrag ergibt.<sup>69</sup>

Hervorzuheben ist, dass durch die pauschale Berechnung die Anrechnung von Quellensteuern einschliesslich der EU-Zinssteuer und schweizerischen Verrechnungssteuer nicht in Frage kommt. Auch steuermindernde Besonderheiten des innerstaatlichen Steuerrechts (bspw. die Steuerfreiheit von Veräusserungsgewinnen nach Ablauf der einjährigen Haltefrist<sup>70</sup> für deutsche Personen) bleiben bei Anwendung der pauschalen Berechnung völlig ausser Acht. Unter Umständen kann dies zu einer weitaus höheren steuerlichen Belastung führen als nach nationaler Besteuerung des Ansässigkeitsstaats.

##### 3.3.1.2 Bestimmung des relevanten Kapitals

Das relevante Kapital ( $K_r$ ), das der Besteuerung zugrunde gelegt wird, hängt von der Entwicklung der Vermögensstände ab. Dies hängt damit zusammen, dass man den Steuerpflichtigen zum einen die Möglichkeit nehmen wollte, durch nachträgliche Vermögenstransfers die Bemessungsgrundlage zu reduzieren; zugleich sollten keine (oder nur in beschränktem Umfang) nichtschweizerischen Vermögenswerte durch den Transfer aus dem Ausland auf ein schweizerisches Konto reguliert werden können. Vor diesem Hintergrund kommen 4 verschiedene Kapitalstände als relevantes Kapital in Frage. Sie werden im Anhang der Abkommen in der folgenden Formel ausgedrückt und im Abkommenstext erläutert.<sup>71</sup>

$$K_r = \begin{cases} K_8 & , \text{ falls } K_{10} < K_8 \\ K_{10} & , \text{ falls } K_8 \leq K_{10} \leq 1.2 \cdot K_8 \\ \max \left\{ \begin{array}{l} 1.2 \cdot K_8 \\ K_8 + \sum_{i=9}^{10} \text{Wertsteigerungen} + \sum_{i=9}^8 \text{Rückflüsse} \end{array} \right\} & , \text{ falls } K_{10} > 1.2 \cdot K_8 \end{cases}$$

Danach ist grundsätzlich der Vermögensstand zum 31.12.2012 relevant (1. Variante), es sei denn, der Stand

64 S. Anhang I zum StA-D und Tabelle I zum StA-GB.

65 Für Berechnungsbeispiele s. The Tax Agreement between the UK and Switzerland signed on 6 October 2011: Frequently Asked Questions, Frage 2.1, und Berechnungsbeispiele des SIF.

66 Art. 7 Abs. 2 StA-D und Art. 9 Abs. 2 StA-GB.

67 Gemäss SBVg beträgt die effektive Steuerbelastung 20 % bis 25 % (vgl. Information der SBVg zum StA-D [vom 10.8.2011], [www.swissbanking.org/home/medienmitteilungen-2011-0810.htm](http://www.swissbanking.org/home/medienmitteilungen-2011-0810.htm)).

68 S. Anhang I zum StA-D und Tabelle I zum StA-GB.

69 S. die Berechnungsbeispiele in OBNENHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unversteuerte Kapitalerträge, 510.

70 § 23 Abs. 2 S. 1 EStG a. F.

71 Art. 7 Abs. 6 und Anhang I StA-D und Art. 9 Abs. 12 und Tabelle I StA-GB.



zum 31.12.2010 war höher. Trifft dies zu, ist der Stand zum 31.12.2010 massgeblich (2. Variante).<sup>72</sup>

Für den Fall erheblicher Vermögenszunahmen nach dem 31.12.2010, d. h. Zunahmen von mehr als 20 % (Bagatellgrenze), bestehen 2 Alternativen zur Ermittlung des relevanten Kapitals (3. und 4. Variante), wovon jeweils diejenige Alternative zum Tragen kommt, die ein höheres relevantes Kapital ergibt. Mit diesen beiden Alternativen wird verhindert, dass grössere Summen aus dem Ausland in die Schweiz transferiert und dort mithilfe der Abkommen regularisiert werden können. Nach der 1. Alternative ist das 1,2-Fache des Kapitalbestandes zum 31.12.2010 das relevante Kapital (3. Variante). Ein höherer Kapitalbestand kommt gemäss der 4. Variante nur dann in Frage, wenn die Vermögenszunahme darauf zurückzuführen ist, dass das am 31.12.2010 bestehende Vermögen Wertsteigerungen erfahren oder Erträge abgeworfen hat und/oder die Zuflüsse in den Jahren 2011/2012 Abflüsse in den Jahren 2003 - 2010 kompensieren. Dabei wird nicht verlangt, dass zwischen den Abhebungen und Einzahlungen bzw. Rücküberweisungen ein qualitativer Konnex besteht.<sup>73</sup> Nach dieser Variante wäre der Stand zum 31.12.2010 zuzüglich der Wertsteigerungen und Erträge sowie der kompensierenden Rückflüsse heranzuziehen (4. Variante).<sup>74</sup> Die letzte Variante verdeutlicht, dass es im Falle von erheblichen Vermögenszuflüssen in den Jahren 2011 und 2012 nicht genügt, die einzelnen Vermögensstände an 2 Stichtagen zu vergleichen. Vielmehr ist in diesem Fall eine Überprüfung sämtlicher Vermögensabflüsse seit 2002 notwendig. Der Hintergrund der 4. Variante ist darin zu sehen, dass betroffenen Personen, die vor dem 31.12.2010 Abhebungen getätigt haben, die Möglichkeit eingeräumt wird, die entsprechenden Vermögenswerte zurückzuführen und zu regularisieren.

Offen bleibt jedoch, ob die Vermögenswerte und damit das relevante Kapital als Netto- oder Bruttogrösse zu verstehen seien. Ein Vermögenswert ist nur dann voll werthaltig, wenn er nicht mit einer Verbindlichkeit belastet ist. Bei Lombardkrediten ist die betroffene Person zwar Eigentümerin des Vermögensgegenstandes, kann allerdings nicht uneingeschränkt über ihn verfügen, so dass

in derartigen Fällen ein Abzug der Verbindlichkeit zugelassen werden sollte, um die Höhe des Vermögens nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten festzustellen. Hierfür spricht auch das im Steuerrecht allgemein geltende Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>75</sup>

### 3.3.1.3 Bestimmung des Anfangskapitals und der Dauer der Kundenbeziehung

Neben dem relevanten Kapital hat auch die Höhe des Anfangskapitals ( $K_b$ ) einen erheblichen Einfluss auf die Höhe der Einmalzahlung. Es wird bei der Berechnung in Abzug gebracht und mindert damit den Steuerbetrag. Das massgebliche Anfangskapital hängt wiederum von der Dauer der Kundenbeziehung ( $n$ ) ab, da es sich dabei um den Kapitalstand zum Ende des Jahres der Konto- bzw. Depoteröffnung handelt. Etwas anderes gilt nur für Kontoeröffnungen vor dem 1.1.2002.<sup>76</sup> Hier ist stets der Kapitalbestand zum 31.12.2002 anzusetzen, da die Formel nur den Zeitraum ab 2003 abdeckt.<sup>77</sup> Entsprechend kann die Dauer der Kundenbeziehung maximal 8 Jahre betragen. Die Abkommen regeln indes nicht, ob nur volle Jahre zu berücksichtigen oder bspw. bei einer Kontoeröffnung am 30.6.2009 1½ Jahre massgebend seien. Da jedoch nur Jahresendstände als Anfangskapital in Frage kommen, ist davon auszugehen, dass korrespondierend dazu nur ganze Jahre in Betracht kommen.

In den meisten Fällen wird die Dauer der Kundenbeziehung und damit der Anfangsbestand ohne Weiteres bestimmt werden können. In besonderen Einzelfällen können sich allerdings erhebliche Probleme ergeben. Bei Kontoeröffnungen oder Auftragserteilungen stimmt das entsprechende Datum in aller Regel nicht mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Einbuchung der Vermögenswerte auf dem Konto überein, obgleich der Einzahlungsauftrag bereits bei der Eröffnung erteilt wurde. Dies kann daran liegen, dass die Zahlstelle die Annahme des Geldes prüft; auch rein systemtechnische Hintergründe sind denkbar. Unter Umständen kann dies zu Besteuerungsunterschieden führen, so bspw. wenn die vertragliche Kontoeröffnung am 30.12.2002 erfolgte, das eingezahlte Geld jedoch erst zu Beginn des Jahres 2003 gutgeschrieben wurde. Beim Abstellen auf die rechtliche Vertragsgrundlage beginnt die Kundenbeziehung am

72 Die Formel beinhaltet die Berechnung fiktiver Kapitalerträge für 2011 ( $K_9$ ) und 2012 ( $K_{10}$ ). Diese Kapitalerträge werden auch dann berechnet und der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn der Vermögensstand zum 31.12.2012 als relevantes Kapital herangezogen wird, wodurch der Pauschalcharakter der Formel besonders deutlich wird.

73 S. Berechnungsbeispiele des SIF Nr. 8 zur Vergangenheitsregularisierung vom 7.10.2011.

74 Sofern die 3. oder 4. Variante zum Tragen kommt, erfolgt u. U. nur eine Teilregularisierung, so dass auch keine vollständige (nachträgliche) Erfüllung der Steuerpflichten bzw. Straffreiheit erlangt wird (s. dazu Abschn. 3.3.3).

75 Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt in allen 3 Vertragsstaaten.

76 Nach dem Wortlaut der Abkommen gilt die Ausnahme für Kontoeröffnungen vor dem 1.1.2003, da jedoch bei einer Kontoeröffnung im Verlauf des Jahres 2002 ohnehin der Stand zum 31.12.2002 heranzuziehen ist, liegt eine Ausnahmeregelung letztlich nur in Bezug auf Kontoeröffnungen vor dem 1.1.2002 vor.

77 Neben verjährungsrechtlichen Aspekten ist der 10-Jahreszeitraum wohl auch durch die zeitliche Beschränkung der Aufbewahrungspflicht bedingt.

30.12.2002, so dass das Anfangskapital zum 31.12.2002 (Fr. 0) massgebend ist, d. h. kein abzugsfähiges Anfangskapital besteht.<sup>78</sup> Es ergibt sich folglich ein höherer Steuerbetrag, weil der Zeitpunkt der Kontoeröffnung von jenem der Gutschrift abweicht. Dieses Beispiel macht deutlich, dass das Abstellen auf die Vertragsgrundlage dazu führen kann, dass zahlstelleninterne Abläufe u. U. die Höhe der Einmalzahlung beeinflussen. Andererseits bietet es eine klare und konsistente Abgrenzungsmöglichkeit.<sup>79</sup>

Eine weitaus wesentlichere Bedeutung hat allerdings die Behandlung von Zahlstellenwechseln im Zeitraum 2003 - 2010. Sollte die Kundenbeziehung zu einer vorherigen schweizerischen Zahlstelle nicht berücksichtigt werden, ergibt sich ein anderer Betrag der Einmalzahlung als bei einer einzigen, fortbestehenden Kundenbeziehung. Es ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb der blosse Umstand, dass eine betroffene Person die Zahlstelle innerhalb der Schweiz in der Vergangenheit gewechselt hat, zu einem anderen Ergebnis führen sollte.<sup>80</sup> Für Zahlstellenwechsel nach dem 31.12.2010 ist nach den Abkommen explizit ein entsprechender Informationsaustausch vorgesehen.<sup>81</sup> Deshalb sollten auch Zahlstellenwechsel vor diesem Zeitpunkt im Rahmen der Berechnung berücksichtigt werden – zumindest bei unmittelbaren Wechseln mit nachweislich ununterbrochener Verbuchung der Vermögenswerte innerhalb der Schweiz. Aus Praktikabilitätsgründen kann dies dagegen bei zeitweiligen Unterbrechungen nicht gefordert werden (so bspw. bei der Saldierung eines schweizerischen Kontos im Jahr 2005, mit einem Vermögenstransfer ins Ausland und einer Rücküberweisung auf ein in der Schweiz neu eröffnetes Konto im Jahr 2008).

Schliesslich ist zu beachten, dass Abbuchungen im Zeitraum 2003 - 2010 keine Auswirkungen auf den Steuerbetrag haben sollten, auch wenn sie vorübergehend zu einem Konto- bzw. Depotbestand von Fr. 0 geführt haben. Dies ergibt sich aus der Zeitpunkt Betrachtung des Anfangs- und Endkapitals und der Zugrundelegung der

vertraglichen Kundenbeziehung, so dass auch eine Abhebung der gesamten Vermögenswerte nicht als Beendigung der Vertragsbeziehung zur Zahlstelle angesehen werden sollte.

### 3.3.1.4 Sonderaspekte im Rahmen der Regularisierung der Vergangenheit

Gemäss den vorhergehenden Ausführungen erfolgt die Einmalzahlung bzw. Meldung<sup>82</sup> nur dann, wenn die zeitlichen Voraussetzungen erfüllt sind, d. h. die betroffene Person am 31.12.2010 sowie am 31.5.2013 ein Konto bzw. Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle hat. Im Falle von zwischenzeitlichen Zahlstellenwechseln sowie Erbschaften sehen die Abkommen bestimmte Sonderregelungen bzw. Klarstellungen vor.

In Bezug auf Zahlstellenwechsel stellen die Abkommen klar, dass die Vermögenswerte nicht zwangsläufig zu beiden Zeitpunkten – zum 31.12.2010 und zum 31.5.2013 – bei derselben Zahlstelle verbucht sein müssen, weshalb auch für Neukunden<sup>83</sup> die Vorschriften zur Regularisierung der Vergangenheit Anwendung finden. Voraussetzung ist, dass die Vermögenswerte von einer anderen schweizerischen Zahlstelle («alte Zahlstelle») transferiert werden. Welche Zahlstelle dabei zur Vornahme der Regularisierung verpflichtet ist, hängt davon ab, ob das Konto bzw. Depot bei der alten Zahlstelle aufgelöst wurde. Waren die Vermögenswerte zum 31.12.2010 bei einer schweizerischen Zahlstelle verbucht und besteht das entsprechende Konto bzw. Depot am 31.5.2013 noch, ist diese Zahlstelle zur Abführung der Einmalzahlung verpflichtet. Die neue Zahlstelle muss insofern nur die Vorschriften hinsichtlich der laufenden Besteuerung beachten.<sup>84</sup> Wurde das Konto bzw. Depot bei der alten Zahlstelle hingegen saldiert, so obliegt die Verpflichtung der neuen Zahlstelle.<sup>85</sup> Auf diese Weise soll verhindert werden, dass sich die betroffene Person der steuerlichen Regularisierung entziehen kann, obgleich die Vermögenswerte weiterhin in der Schweiz verbucht bleiben.<sup>86</sup> Um die Durchführung der Regularisierung zu ermöglichen, ist ein Informationsaustausch zwischen den

78 Entsprechende Problemstellungen ergeben sich auch bei Kontoschliessungen bis zum 31.5.2013, die im System erst nach dem Zeitpunkt erfasst werden. Hier stellt sich sogar die Frage, ob die Regularisierung überhaupt Anwendung finde.

79 Würde auf den Zeitpunkt des ersten Geldzuflusses abgestellt werden, wären damit zugleich weitere Fragestellungen verbunden, wie bspw. ob nur ein wesentlicher Geldzufluss von Bedeutung sei und was wiederum «wesentlich» bedeute.

80 In diesem Sinne auch die SBVg, die dementsprechend einen Informationsaustausch zwischen den Zahlstellen als wünschenswert erachtet (vgl. Stellungnahme SBVg/IQG, 3, sowie Technische Q&A SBVg, 3). Eine suboptimale Alternative stellt die Informationsbeschaffung über den Kunden dar; vgl. THEBRATH, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, Rz 18.

81 S. Abschn. 3.3.1.4.

82 Die nachfolgenden Ausführungen gelten sinngemäss auch für die freiwillige Meldung, die in Abschn. 3.4 näher erläutert wird.

83 Darunter sind betroffene Personen zu verstehen, die in dem Zeitraum vom 31.12.2010 bis zum 31.5.2013 eine neue Konto- bzw. Depotverbindung bei einer schweizerischen Zahlstelle eingehen.

84 Art. 6 Abs. 1 und 2 StA-D; Art. 8 Abs. 1 und 2 StA-GB; Art. 4 Abs. 2 E-IQG und Technische Q&A SBVg, 3.

85 Art. 6 Abs. 1 und 2 StA-D und Art. 8 Abs. 1 und 2 StA-GB und Art. 4 Abs. 2 E-IQG. Offen bleibt, wie bei mehreren neuen Zahlstellen zu verfahren ist, da nach dem Wortlaut der Abkommen beide neuen Zahlstellen verpflichtet sind, den Kunden zu regularisieren.

86 Vgl. Bericht zum E-IQG, zu Art. 4.

Zahlstellen vorgesehen, der auch Mitwirkungspflichten seitens der betroffenen Person anordnet.<sup>87</sup> Die Mitwirkungspflichten können jedoch mithilfe eines direkten Informationsaustausches zwischen den Zahlstellen minimiert werden. Nicht ersichtlich ist allerdings, weshalb die Abkommen nur im Falle der Saldierung des Kontos bzw. Depots bei der alten Zahlstelle einen Informationsaustausch vorsehen. Auch wenn die alte Zahlstelle für die Regularisierung verantwortlich ist, erhält sie keine Informationen hinsichtlich der neuen Bankbeziehung. Deshalb kann sich eine andere Einmalzahlung ergeben, als dies bei Fortbestehen einer einzigen Bankbeziehung der Fall wäre. Ursächlich hierfür ist die unzutreffende Ermittlung des relevanten Kapitals, da nicht sämtliche Vermögenswerte in die Betrachtung einbezogen werden.<sup>88</sup> Entsprechendes gilt, wenn der Kunde die Meldung wählt und die Zahlstelle zur Offenlegung der jährlichen Vermögensstände bis zum 31.12.2012 verpflichtet ist.<sup>89</sup> Mangels Kenntnis der Vermögensverhältnisse bei der neuen Zahlstelle wird die alte Zahlstelle nur die bei ihr verbuchten Vermögenswerte melden können. Die Auswirkungen im Rahmen der Meldung sind indes zu vernachlässigen, da die betroffenen Personen, die diese Alternative wählen, idR ihren steuerlichen Verpflichtungen bereits durch eine lokale Deklaration der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nachkommen.

In Erbschaftsfällen ist die Problemstellung anders. Wird zum 31.12.2010 eine betroffene Person mit Vermögenswerten in der Schweiz identifiziert und verstirbt sie vor dem 31.5.2013, tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle der betroffenen Person, d. h., massgeblich ist, dass dieser zum 31.5.2013 die Vermögenswerte bei einer schweizerischen Zahlstelle hält.<sup>90</sup> Diese Regelung ist allerdings nur im StA-D zu finden, während nach dem StA-GB offenbleibt, ob in Erbfällen die Regularisierung durch die Erben möglich sei. Die Regelung des StA-D wirft jedoch auch zahlreiche Fragen auf. So ist bspw. nicht klar, ob jeder Erbe einzeln die Möglichkeit der Regularisierung erhalte oder alle Erben zwingend gemeinsam entscheiden müssen, ob sie die Vermögenswerte offenlegen oder regularisieren. Fraglich ist bspw. zudem, wie zu verfahren sei, wenn ein Miterbe im Rahmen der Erbteilung vor dem 31.5.2013 seinen Erbanteil bereits abhebt oder auf ein neues Konto verbucht.

Im Übrigen ergeben sich auch Fragen, die auf innerstaatlicher Ebene durch den Partnerstaat Deutschland zu klären sind.

So bleibt derzeit offen, wie sich die pauschale Einmalzahlung auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Freibeträge und Steuersätze<sup>91</sup> in zukünftigen Erbschafts- und Schenkungsfällen auswirke. Aufgrund des Pauschalcharakters der Einmalzahlung ist jedoch davon auszugehen, dass diese pauschal regularisierte Erbschaft keinen Einfluss auf künftige Sachverhalte habe. Hervorzuheben ist schliesslich, dass, obgleich die Erbschaft- und die Schenkungsteuer in Deutschland einheitlich in einem Gesetz geregelt werden, die Nachfolgeklausel nur in Erbfällen, und nicht bei Schenkungen, Anwendung findet, da im letzteren Fall keine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt und die Nachfolgeklausel somit nach dem klaren Wortlaut des StA-D nicht erfasst wird.

### 3.3.2 Verfahrensrechtliche Aspekte

Besteht nach den vorstehenden Ausführungen die Pflicht, die Einmalzahlung zu ermitteln und abzuführen, so erhebt die Zahlstelle zum 31.5.2013 den Steuerbetrag und stellt der betroffenen Person eine Bescheinigung aus, die neben den Kontodetails u. a. die Berechnungsmodalitäten und die Höhe der Steuer beinhalten muss.<sup>92</sup> Die betroffene Person hat sodann 30 Tage Zeit, um die Richtigkeit der Bescheinigung zu prüfen und ggf. Einspruch einzulegen.<sup>93</sup> Im Fall, dass ein zu niedriger Steuerbetrag berechnet wurde, sollte sie diese Möglichkeit wahrnehmen, um sich keinen strafrechtlichen Risiken auszusetzen.<sup>94</sup> Es gilt jedoch auch, überhöhte Einmalzahlungen bereits innerhalb der Einspruchsfrist zu erkennen und zu beanstanden, da derzeit keine klare Regelung zu den Erstattungsverfahren besteht. Die Abkommen sehen lediglich ein Erstattungsverfahren bei Einmalzahlungen vor, die ohne rechtlichen Grund bzw. zu Unrecht erfolgten.<sup>95</sup> In der Literatur wird dies z. T. dahingehend interpretiert, dass eine Erstattungsmöglichkeit nur bei Vorliegen von Berechnungs- und Abwicklungsfehlern gegeben sei.<sup>96</sup> Fraglich ist zunächst, ob ein Berechnungsfehler das Fehlen eines rechtlichen Grundes bedeute, insbes. dann, wenn die betroffene Person keinen Einspruch gegen die ausgestellte Bescheinigung (mit dem Berechnungsfehler) erhebt und deren Genehmigung damit fingiert wird.<sup>97</sup>

87 Art. 6 Abs. 1 und 2 StA-D; Art. 8 Abs. 1 und 2 StA-GB und Art. 4 Abs. 2 E-IQG.

88 Dies kann zu unregularisierten Vermögenswerten führen, da die Steueransprüche bezogen auf das relevante Kapital erlöschen; s. Abschn. 3.3.3.3.

89 Art. 9 Abs. 2 Bst. e StA-D bzw. Art. 10 Abs. 1 Bst. e StA-GB.

90 Art. 2 Bst. h StA-D.

91 § 14 ErbStG; JÜLICHER, § 14 ErbStG Rz 1 f.

92 Art. 7 Abs. 1 und 3, Art. 38 Abs. 2 StA-D und Art. 9 Abs. 1 und 4, Art. 39 Abs. 4 StA-GB. Im Falle eines Zahlstellenwechsels gibt es gemäss Art. 4 Abs. 2 E-IQG eine Verlängerung der Frist.

93 Art. 7 Abs. 3 StA-D und Art. 9 Abs. 4 StA-GB. Das weitere Vorgehen regelt Art. 4 Abs. 3 und 4 E-IQG.

94 Art. 13 Abs. 2 StA-D und Art. 15 Abs. 2 StA-GB; OBERNHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unbesteuerter Kapitalerträge, 511. S. dazu auch Abschn. 3.3.3.

95 Art. 13 Abs. 3 StA-D und Art. 15 Abs. 3 StA-GB.

96 Vgl. KUBAILE/PROBST, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 760.

97 Art. 7 Abs. 3 StA-D und Art. 9 Abs. 4 StA-GB.

Dies ist grundsätzlich zu bejahen, da die Vorschrift ins Leere laufen würde, wenn eine Rechtsgrundlage stets gegeben wäre, sofern die betroffene Person die ausgestellte Bescheinigung nicht anfecht.

Weiter stellt sich die Frage, ob die Erstattung tatsächlich nur bei Berechnungs- und Abwicklungsfehlern zu gewähren sei. Obwohl Art. 13 Abs. 1 StA-D und Art. 15 Abs. 1 StA-GB ausdrücklich auf diese Art von Fehler verweisen, dürfte Abs. 3 weiter auszulegen sein, zumal im Rahmen des Erstattungsverfahrens die Anonymität vor den deutschen Behörden aufgegeben wird. Vor diesem Hintergrund ist Art. 13 Abs. 3 StA-D bzw. Art. 15 Abs. 3 StA-GB dahingehend zu interpretieren, dass eine Erstattungsmöglichkeit immer gegeben sein sollte, wenn die Erhebung der Einmalzahlung dem Grunde oder der Höhe nach unzutreffend ist. Fraglich ist, ob dies auch den Fall einschliesse, dass es die betroffene Person versäumt, die Zahlstelle zur Vornahme der Meldung zu ermächtigen, obwohl sie ihren Steuerpflichten im Ansässigkeitsstaat bereits nachgekommen ist. Die Abkommen können jedoch keinen Rechtsgrund schaffen, um das gleiche Steuerobjekt für den gleichen Zeitraum zweimal zu besteuern – einmal im Weg der innerstaatlichen Veranlagung und ein zweites Mal durch die pauschale Einmalzahlung, so dass auch hier eine Erstattungsmöglichkeit gegeben sein sollte. Da die Erstattung ausschliesslich bei der Finanzbehörde des jeweiligen Partnerstaats zu beantragen ist,<sup>98</sup> liegt es in deren Verantwortung, das entsprechende Erstattungsverfahren zu ermöglichen und zu regeln.

### 3.3.3 Wirkung der Einmalzahlung

#### 3.3.3.1 Umfang der Erlöschungswirkung

Bei erfolgter Einmalzahlung für die Vergangenheit gelten die Steueransprüche in Bezug auf die verbuchten Vermögensgegenstände als erloschen. Die Erlöschungswirkung umfasst gemäss dem StA-GB die Einkommen-, Kapitalertrag-, Erbschaft-<sup>99</sup> und Mehrwertsteuer sowie die damit zusammenhängenden Zinsen, Bussen und Strafgeldern.<sup>100</sup> Gegenüber deutschen Betroffenen erlöschen die Einkommen-, Umsatz-, Vermögen-, Gewerbe-, Erbschaft- und Schenkungsteueransprüche.<sup>101</sup> Entgegen dem StA-GB führt das StA-D Zinsen nicht auf. Dies ist wohl darauf zurückzuführen, dass gemäss Art. 7 Abs. 6 StA-

D die Steueransprüche rückwirkend im Zeitpunkt ihres Entstehens erlöschen, so dass keine Zinsen entstehen.<sup>102</sup> Darüber hinaus erfolgt auch keine Nennung der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags. Da es sich hierbei um eine Zuschlagsteuer bzw. Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer handelt, wird vertreten, dass ihre Grundlage durch das Erlöschen des Einkommensteueranspruchs wegfallt<sup>103</sup> und sie mithin von der Erlöschungswirkung umfasst seien. Dies entspricht auch dem Verständnis von Vertretern des deutschen Bundesministeriums für Finanzen (BMF).<sup>104</sup>

Die Körperschaftsteuer wird weder nach dem deutschen noch nach dem britischen Abkommen erfasst. Es erlöschen nur Steueransprüche gegenüber natürlichen Personen. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen bspw. erlischt lediglich die Steuerschuld des Gesellschafters, nicht dagegen der Körperschaftsteueranspruch gegenüber der Körperschaft.<sup>105</sup> Dabei erlöschen die umfassten Steueransprüche nicht nur für den Berechnungszeitraum, sondern auch für die Zeiträume davor (aber nur hinsichtlich der in der Schweiz verbuchten Vermögenswerte).<sup>106</sup> Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie weit die Erlöschungswirkung greife, wenn die Vermögenswerte im Zeitraum 2003 - 2010 in die Schweiz transferiert wurden und zuvor im Ausland gebucht waren. Rein nach dem Wortlaut der Abkommen würden die Steueransprüche, die vor der Verbuchung in der Schweiz entstanden sind, ebenfalls erlöschen, denn die Abkommen knüpfen den Umfang des Erlöschens nur an das relevante Kapital und nicht an den Zeitpunkt der Kontoeröffnung. Damit dürften Vermögenswerte, die bspw. 2009 in die Schweiz transferiert wurden, vollumfänglich, d. h. auch für den Zeitraum vor 2009, regularisiert sein.

Es ist zu beachten, dass auch Personen von der Erlöschungswirkung profitieren, die selbst keine betroffenen Personen iSd Abkommen sind.<sup>107</sup> Eine derartige Konstellation ergibt sich bspw., wenn eine in Deutschland steuerpflichtige Schenkung an eine betroffene Person bis zum 31.12.2010 erfolgte und die Vermögenswerte auf ei-

98 Art. 13 Abs. 3 StA-D und Art. 15 Abs. 3 StA-GB.

99 Im StA-GB wird die Schenkungsteuer nicht erwähnt, da das britische Steuerrecht grundsätzlich keine Schenkungsteuer kennt.

100 Art. 9 Abs. 7 und 10 StA-GB.

101 Art. 7 Abs. 6 StA-D; STAHL, *Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens*, Rz 734 f.

102 Gemäss § 233a Abs. 2 AO beginnt der Zinslauf 15 Monate nach Entstehung der Steuer. Da die Steuern im Entstehungszeitpunkt als erloschen gelten, entstehen keine Zinsen, da dies eine Festsetzung des Steueranspruchs voraussetzen würde, die vorliegend aufgrund des rückwirkenden Erlöschens nicht erfolgen kann. Vgl. dazu auch KOENIG, § 38 AO Rz 13 mVa die BFH-Rechtsprechung.

103 Vgl. KUBAILE/PROBST, *Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland*, 758.

104 Vgl. HENSEL, *Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer?*, 438.

105 Vgl. STAHL, *Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens*, Rz 734 f.

106 Art. 7 Abs. 7 StA-D und Art. 9 Abs. 11 StA-GB.

107 Art. 7 Abs. 8 StA-D und Art. 9 Abs. 8 StA-GB.



nem schweizerischen Konto der beschenkten Person verbucht wurden. Für diesen Vorgang schulden sowohl der Schenker als auch der Beschenkte gesamtschuldnerisch die deutsche Schenkungsteuer.<sup>108</sup> Obgleich der Schenker im vorliegenden Fall nicht in den Anwendungsbereich des Abkommens fällt, erlischt auch seine Steuerschuld hinsichtlich dieses Vorgangs.

### 3.3.3.2 Zeitpunkt des Erlöschens

Der Zeitpunkt, in dem die Steueransprüche erlöschen, ist hinsichtlich der Verfolgungsmöglichkeit wegen Nichtversteuerung der Vermögenswerte von grosser Bedeutung, da die Steuerpflichtigen grundsätzlich erst nach diesem Zeitpunkt keine Strafverfolgung mehr zu befürchten haben. Nach dem StA-GB erlöschen die Steueransprüche bei Einmalzahlung nach Genehmigung der ausgestellten Bescheinigung,<sup>109</sup> d. h. nach Ablauf der 30-tägigen Einspruchsfrist und folglich mit Ablauf des 30.6.2013. Dieser Zeitpunkt kann nicht vorverlegt werden, indem die Einmalzahlung früher erhoben wird.<sup>110</sup> Entsprechendes dürfte auch nach dem StA-D gelten, obgleich der Wortlaut nicht identisch ist. Die Steueransprüche gegen deutsche Betroffene erlöschen bei «Gutschrift der Einmalzahlung»<sup>111</sup> auf dem Abwicklungskonto der Zahlstelle. Da die Gutschrift erst bei Vorliegen der Genehmigung durch die betroffene Person erfolgen kann, erlöschen die Steueransprüche frühestens mit Ablauf der Einspruchsfrist zum 30.6.2013.<sup>112</sup>

In besonderen Fällen erlöschen die Steueransprüche erst zu einem späteren Zeitpunkt. So bspw. bei fehlenden liquiden Mitteln betroffener deutscher Personen. Aufgrund der Nachfristsetzung für das Bereitstellen der liquiden Mittel zur Abführung der Einmalzahlung können die Gutschrift und damit auch das Erlöschen der Steueransprüche erst nach dem 30.6.2013 erfolgen.<sup>113</sup> Art. 13 StA-GB enthält keine spezifische Regelung zum Erlöschenzeitpunkt bei fehlenden liquiden Mitteln. Da die Steueransprüche gegen britische Steuerpflichtige grundsätzlich mit der Genehmigung der Bescheinigung erlöschen, dürfte sich nach dem Wortlaut des Abkommens der Erlöschenzeitpunkt bei fehlenden liquiden Mitteln allenfalls dann nach hinten verschieben lassen, wenn die betroffene Zahlstelle die Bescheinigung ebenfalls später ausstellt.

Zu beachten sind ferner die Auswirkungen von Berechnungs- und Abwicklungsfehlern auf die Erlöschenswirkung, sofern diese zu einer geringeren Einmalzahlung geführt haben.<sup>114</sup> Nach dem StA-GB erlöschen die Steueransprüche dennoch in vollem Umfang, sofern der Steuerpflichtige den Fehler in der Bescheinigung trotz einer Prüfung mit gebührender Sorgfalt (reasonable care)<sup>115</sup> nicht erkannt hat. Bei deutschen Personen kommt das vollumfängliche Erlöschen trotz der Minderabführung nur dann in Betracht, wenn ein grobes Verschulden<sup>116</sup> seitens des Steuerpflichtigen ausgeschlossen werden kann. Die unterschiedlichen Begrifflichkeiten sind auf das nationale Steuerrecht der 2 Partnerstaaten zurückzuführen, die jeweils für die Auslegung des Verschuldens- bzw. Sorgfaltsbegriffs massgebend sind, so dass der Umfang der Prüfungspflicht deutscher und britischer Steuerpflichtiger nicht deckungsgleich sein muss.

### 3.3.3.3 Ausnahmen von der Erlöschenswirkung

Beide Abkommen sehen eine Reihe von Ausnahmen von der Erlöschenswirkung vor. Zum einen zählt dazu der Ausschluss der Erlöschenswirkung, sofern die Steuerstraftat durch die Finanzbehörden der Partnerstaaten bereits entdeckt wurde bzw. entsprechende Untersuchungen eingeleitet wurden oder die Vermögenswerte mit einem Verbrechen im Zusammenhang stehen.<sup>117</sup> Im Detail unterscheidet sich dieser Ausnahmetatbestand in den beiden Abkommen, da er sich stark an das nationale Recht der Partnerstaaten anlehnt. Dies wird auch durch den Bezug auf das nationale Recht im Abkommenstext deutlich. Das Heranziehen des jeweiligen nationalen Rechts würde den Rahmen dieser Ausarbeitung sprengen, weshalb nachfolgend keine detaillierte Darstellung dieser Ausnahmetatbestände erfolgt. Für deutsche Betroffene gibt es keine Erlöschenswirkung, wenn die Vermögenswerte mit Verbrechen iSd deutschen Strafgesetzbuchs in Verbindung stehen oder wenn der zuständigen Behörde bereits vor Unterzeichnung des Abkommens zureichende Anhaltspunkte iSd deutschen Strafprozessordnung vorlagen, dass die Vermögenswerte nicht versteuert wurden. Eine ähnliche Regelung enthält auch das StA-GB.<sup>118</sup> Zudem regelt das StA-GB, dass die Erlöschenswirkung grundsätzlich nicht eintritt, wenn der Betroffene an einem Offenlegungsprogramm teilnimmt, es sei denn, der Betroffene habe vor der Offenlegung

108 § 20 Abs. 1 ErbStG.

109 Art. 9 Abs. 7 S. 1 StA-GB.

110 Art. 9 Abs. 1 und 4 StA-GB.

111 Art. 7 Abs. 6 StA-D.

112 Bei einer früheren Gutschrift, z. B. im Fall, dass die betroffene Person noch am 31.5.2013 der Bescheinigung zustimmt, dürfte es jedoch zu einem vorzeitigen Erlöschen der Steueransprüche kommen.

113 Art. 11 Abs. 2 StA-D und Art. 13 Abs. 2 StA-GB.

114 Art. 13 Abs. 1 und 2 StA-D und Art. 15 Abs. 1 und 2 StA-GB.

115 Zur näheren Erläuterung des Begriffs s. Briefing on new tax penalties, Frage 18.

116 Liegt nach deutschem Steuerrechtsverständnis bei Vorsatz bzw. grober Fahrlässigkeit vor; s. dazu Nr. 5 zu § 173 AEAO; KOENIG, § 173 AO Rz 111.

117 Art. 7 Abs. 9 StA-D und Art. 9 Abs. 13 StA-GB.

118 Art. 9 Abs. 13 Bst. a und b StA-GB.

die Zahlstelle zur Vornahme der Einmalzahlung angewiesen.<sup>119</sup>

Im Weiteren ist nach beiden Abkommen zu beachten, dass Vermögenswerte, die zwischen der Unterzeichnung der Abkommen und deren Inkrafttreten aus Deutschland bzw. Grossbritannien direkt oder indirekt zufließen, nicht durch Abführung der Einmalzahlung reguliert werden können. Stattdessen wird der auf diese Vermögenswerte entfallende Einmalzahlungsbetrag als Vorauszahlung auf die nach innerstaatlichem Recht geschuldeten Steuern behandelt.<sup>120</sup> Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die betroffenen Personen die Vermögenswerte aus ihrem Ansässigkeitsstaat nicht in die Schweiz transferieren, um von der Pauschalbesteuerung für die Vergangenheit zu profitieren, statt die Erträge der regulären Besteuerung zu unterwerfen. Solche Zahlungsflüsse führen zu einem Mehraufwand im Rahmen der Veranlagung, da die Vermögenswerte in der Steuererklärung aufzuführen und eine Anrechnung des entsprechenden Steuerbetrags der Einmalzahlung zu beantragen ist. Der auf die Vermögensflüsse aus Deutschland bzw. Grossbritannien entfallende Steuerbetrag muss durch eine Differenzberechnung ermittelt werden. Dabei ist eine fiktive Einmalzahlung ohne die Zuflüsse zu errechnen. Die Differenz zu der tatsächlichen Einmalzahlung stellt den anrechenbaren Steuerbetrag dar. Insofern wird eine Mitwirkung der Zahlstelle erforderlich sein, damit der Steuerpflichtige die notwendigen Nachweise erbringen kann.

In dem Fall, dass in den Jahren 2011 und 2012 20 % des Kapitalstandes zum 31.12.2010 übersteigende Vermögenszuflüsse erfolgen (vgl. Abschn. 3.3.1.2, 3. und 4. Variante), ist zu beachten, dass in Bezug auf den überschüssenden Teil keine Erlöschenswirkung eintritt.<sup>121</sup> Der klare Wortlaut der Abkommen besagt, dass Steueransprüche nur in Bezug auf das relevante Kapital erlöschen,<sup>122</sup> so dass nur eine Teilregularisierung erfolgt. Dadurch, dass der Erlöschensumfang an das relevante Kapital anknüpft, werden auch abgehobene Vermögenswerte, die das relevante Kapital gemindert haben, nicht reguliert, sofern sie nicht auf das Konto rücküberwiesen werden.<sup>123</sup> Erfolgte bspw. 2008 ein Immobilienkauf

mit Zahlungsmitteln vom schweizerischen Konto bzw. Depot, so erlöschen die Steueransprüche hinsichtlich dieser Vermögenswerte nicht. Die pauschale Nachversteuerung ist nur möglich, wenn entsprechende Vermögenswerte in den Jahren 2011 oder 2012 auf dem Konto bzw. Depot gutgeschrieben werden.<sup>124</sup>

### 3.3.3.4 Strafrechtliche Wirkung

Neben dem Erlöschen der Steueransprüche gegenüber den Steuerpflichtigen hat die Einmalzahlung eine strafrechtliche Bedeutung. Sowohl in Deutschland als auch in Grossbritannien kann ein Steuerdelikt zu Geldstrafen und einer Freiheitsstrafe führen. Wenn keine Steueransprüche bestehen, scheidet grundsätzlich auch die Strafverfolgung aus.

Im StA-GB ist dies nicht unmittelbar im Abkommenstext geregelt, sondern in einem Begleitschreiben der britischen Steuerbehörde,<sup>125</sup> wonach die Strafverfolgung «höchst unwahrscheinlich» sei, wenn sich die betroffene Person unwiderruflich entschieden habe, die Einmalzahlung oder freiwillige Meldung vornehmen zu lassen. Kritisch ist die Tatsache zu beurteilen, dass nicht sämtliche Steuerdelikte von der Strafverfolgung ausgenommen sind, sondern nur jene, die mit einer Strafandrohung von bis zu 2 Jahren Haft verbunden sind. Im Weiteren gilt die Zusicherung hinsichtlich des Unterlassens von strafrechtlichen Untersuchungen lediglich für die Steuerbehörde. Damit kann nicht ausgeschlossen werden, dass allenfalls Strafverfahren durch andere britische Behörden eingeleitet werden.

In dieser Hinsicht beinhaltet das StA-D konkretere Regelungen. Gemäss Art. 8 Abs. 1 StA-D findet keine Verfolgung von Steuerstraftaten iSv § 369 AO und von Steuerordnungswidrigkeiten iSv § 377 AO statt, wenn die Steueransprüche nach dem Abkommen erloschen sind. Dies wurde von einem Vertreter der deutschen Finanzbehörden bestätigt.<sup>126</sup> Insofern ist der Erlöschenszeitpunkt für deutsche Personen von grosser Bedeutung. Es darf jedoch nicht ausser Acht gelassen werden, dass das Abkommen frühestens zum 1.1.2013 in Kraft tritt und bis dahin folglich Ermittlungsverfahren eingeleitet werden können.<sup>127</sup>

119 Art. 9 Abs. 13 Bst. c StA-GB. Insofern stellt sich die Frage, ob die Anweisungen für die Einmalzahlung zu Nachweiszwecken dokumentiert werden sollen. Eine entsprechende Regelung fehlt im StA-D.

120 Art. 7 Abs. 6 letzter Abschnitt StA-D und Art. 9 Abs. 12 letzter Abschnitt StA-GB.

121 Handelt es sich dabei um indirekte Zuflüsse aus Deutschland bzw. Grossbritannien, besteht insgesamt keine Erlöschenswirkung.

122 Art. 7 Abs. 6 S. 2 StA-D und Art. 9 Abs. 12 S. 1 StA-GB.

123 Vgl. HENSEL, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer?, 438.

124 Vgl. KUBAILE/NELSEN, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 1049.

125 Explanatory Note – Agreement between UK and Switzerland.

126 Vgl. HENSEL, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer?, 438.

127 Vgl. STAHL, Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens, Rz 738.

### 3.4 Die Option der Meldung

Die Abkommen sehen eine Alternativlösung zur Einmalzahlung vor, die im Regelfall für diejenigen Personen relevant ist, die ihre Kapitalerträge stets besteuert haben oder dies im Weg der Selbstanzeige nachholen. Damit keine Doppelbesteuerung entsteht, können diese Personen ihre Zahlstelle anweisen, die entsprechenden Kontodaten zu melden. Hervorzuheben ist, dass die Offenlegung der Daten nur bei Vorliegen einer ausdrücklichen Ermächtigung der betroffenen Person erfolgt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für den Fall, dass auf dem Konto bzw. Depot nicht ausreichend liquide Mittel für die Vornahme der Einmalzahlung vorhanden sind. Nach Ablauf einer erfolglosen Nachfristsetzung werden die Daten zwangsweise gemeldet.<sup>128</sup> Damit wird sichergestellt, dass die Zahlstelle nicht für die Steuerschulden der betroffenen Person haftet. Entsprechendes gilt für Neukunden nach dem 31.12.2010, die ihren Informationspflichten gegenüber der neuen Zahlstelle<sup>129</sup> nicht nachkommen. Auch in diesem Fall sehen die Abkommen eine zwangsweise (inhaltlich beschränkte) Meldung vor.<sup>130</sup>

Fraglich ist, wie bei Kollektivbeziehungen und Gemeinschaftskonten zu verfahren sei, wenn sich die Kontoinhaber nicht einigen, ob eine Einmalzahlung oder eine Meldung der Daten erfolgen soll. In Übereinstimmung mit den Bestimmungen hinsichtlich der Zuordnung der Vermögenswerte zu den betroffenen Personen bei Kollektivbeziehungen und Gemeinschaftskonten<sup>131</sup> ist davon auszugehen, dass die Zahlstelle quotale Meldungen und quotale Abführungen der Einmalzahlung durchzuführen hat. Die zwangsweise Abführung der Einmalzahlung für alle Kontoinhaber stünde, wenn sich ein Beteiligter gegen die Meldung ausspricht, nicht im Einklang mit der grundsätzlichen Wahlmöglichkeit betroffener Personen, während die zwangsweise Meldung dem Grundsatz der Vorrangigkeit der Einmalzahlung zuwiderlaufen würde. Demzufolge dürfte nur die Wahlmöglichkeit jeder einzelnen betroffenen Person der Abkommenssystematik entsprechen.

Ist nach den vorstehenden Ausführungen die Meldung durchzuführen, leitet die Zahlstelle nachfolgende Daten an die ESTV weiter, die durch die ESTV wiederum an die Behörden der Partnerstaaten übermittelt werden:<sup>132</sup> Name, Geburtsdatum, Wohnsitz und Steueridentifikationsnummer der betroffenen Person, Name und Anschrift der

Zahlstelle, Kundennummer sowie jährlicher Kontoendstand von 2002 bis zum Inkrafttreten des Abkommens.

Hinsichtlich der zu meldenden Daten ist bemerkenswert, dass die Zahlstelle lediglich die Vermögensstände offenlegt, was für sie eine Vereinfachung darstellt, da die Zusammenstellung der Erträge einen erheblichen Mehraufwand bedeuten würde. Für die betroffenen Personen bedeutet dies wiederum, dass die nationalen Steuerbehörden mehr Informationen erhalten, als dies zur Sicherstellung der Besteuerung erforderlich wäre.<sup>133</sup> Genau genommen erhalten die Steuerbehörden dadurch keinerlei für die Besteuerung massgebende Informationen, sodass darin auch eine unnötige Offenlegung der Vermögensverhältnisse der betroffenen Personen gesehen werden kann. Im Weiteren fällt auf, dass das StA-D die Meldung der Kundennummer der betroffenen Person vorschreibt, während nach dem StA-GB die Kundennummer des Konto- oder Depotinhabers offenzulegen ist.<sup>134</sup> Diese Unterscheidung könnte dann von Bedeutung sein, wenn die betroffene Person nur eine mittelbare Vertragsbeziehung zu der Zahlstelle hat,<sup>135</sup> wobei nicht ersichtlich ist und bezweifelt werden kann, dass die Meldepflichten der beiden Abkommen tatsächlich materiell unterschiedlich sein sollten.

Die Daten sind, beginnend ab dem 31.7.2013, jeweils monatlich der ESTV zu melden.<sup>136</sup> Dort werden die Daten sämtlicher Zahlstellen gesammelt und an die deutschen bzw. britischen Behörden weitergeleitet. Die betroffenen Personen erhalten von der schweizerischen Zahlstelle eine Bescheinigung, aus der die gemeldeten Daten hervorgehen.<sup>137</sup> Entgegen der Regelung bei der Einmalzahlung sehen die Abkommen keine Einspruchsmöglichkeit in Bezug auf die Bescheinigung der gemeldeten Daten vor. Führt man sich vor Augen, dass die lokalen Behörden der Partnerstaaten die früheren Veranlagungen anhand der gemeldeten Kontostände überprüfen werden, wäre es sinnvoll gewesen, zunächst der betroffenen Person die Möglichkeit einzuräumen, die Bescheinigung zu beanstanden, bevor die Daten den deutschen bzw. britischen Behörden übermittelt werden.

Abschliessend ist in Bezug auf die freiwillige Meldung eine Besonderheit des deutschen Abkommens hervorzuheben: Nach Art. 10 Abs. 1 StA-D wird die freiwillige Meldung als wirksame Selbstanzeige nach deut-

128 Art. 11 Abs. 3 StA-D und Art. 13 Abs. 3 StA-GB sowie Art. 6 Abs. 2 E-IQG.

129 Art. 6 Abs. 1 und 2 StA-D und Art. 8 Abs. 1 und 2 StA-GB.

130 Art. 6 Abs. 5 StA-D und Art. 8 Abs. 5 StA-GB.

131 S. Abschn. 2.4.1.

132 Art. 9 Abs. 2 StA-D und Art. 10 Abs. 1 StA-GB; Art. 6 E-IQG.

133 Zu Recht kann insofern von einer Bestrafung steuerehrlicher Personen gesprochen werden, vgl. KUBAILE/NELSEN, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 1050.

134 Art. 9 Abs. 2 Bst. d StA-D und Art. 10 Abs. 1 Bst. d StA-GB.

135 Bspw. über eine Sitzgesellschaft oder eine Versicherungsgesellschaft.

136 Art. 9 Abs. 3 StA-D und Art. 10 Abs. 2 StA-GB sowie Art. 6 Abs. 1 E-IQG.

137 Art. 9 Abs. 4 StA-D und Art. 10 Abs. 3 StA-GB.

schem Recht fingiert, sofern die betroffene Person die gemeldeten Vermögenswerte in der Vergangenheit nicht versteuert hatte. Ohne diese Regelung würde die Meldung der Daten unversteuerten Konten und Depots einen Sperrgrund iSv § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO darstellen, d. h., die Tat (Steuerhinterziehung) würde der Finanzbehörde durch die Meldung bekannt werden, so dass eine straffreie Selbstanzeige des Steuerpflichtigen nicht mehr möglich wäre.<sup>138</sup> Diese Regelung stellt folglich sicher, dass die Meldung der Daten keine unmittelbaren strafrechtlichen Konsequenzen für die betroffenen Personen nach sich zieht. Allerdings ist sie zugleich mit zahlreichen Fragen verbunden, so dass der damit verbundene Rechtsschutz nicht eindeutig abzuschätzen ist. Ein wesentlicher Unsicherheitsfaktor ist das jüngst eingeführte Vollständigkeitsgebot, das besagt, dass die Selbstanzeige nur dann zur Straffreiheit führt, wenn sie vollständig ist, d. h. sämtliche bislang unversteuerten Einkünfte einer Steuerart nacherklärt werden. Insofern ist nicht klar, ob die Meldung auch dann eine wirksame (Teil-)Selbstanzeige hinsichtlich der schweizerischen Vermögenswerte darstellt, wenn die betroffene Person neben diesen Vermögenswerten weitere nichtversteuerte Einkünfte hat, bspw. aus einem nicht deklarierten Depot in einem Drittland. Wird berücksichtigt, dass die Regelung von Art. 10 Abs. 1 StA-D eine *lex specialis* zur regulären Selbstanzeige nach den innerstaatlichen Vorschriften darstellt, kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen abschliessend im Abkommen normiert seien und sich insofern auf die schriftliche Ermächtigung zur Meldung beschränken. Die übrigen Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige dürften damit unbeachtlich sein.<sup>139</sup> Weiterhin ist unklar, wie die Behörde die Steuer festsetzen werde, da die Vermögensstände keinen unmittelbaren Rückschluss auf die steuerbaren Erträge zulassen. Um eine Schätzung iSv § 162 AO durch die deutsche Steuerbehörde zu vermeiden, wird der Steuerpflichtige die erforderlichen Unterlagen, aus welchen die Einkünfte hervorgehen, zur Verfügung stellen müssen. Weitaus wesentlicher im Zusammenhang mit der Regelung von Art. 10 Abs. 1 StA-D ist die Frage, für wen die Meldung als Selbstanzeige qualifiziert wird und welche Steuerarten jeweils umfasst werden. Teilweise wird vertreten, dass die Meldung lediglich eine Selbstanzeige für einkommensteuerliche Zwecke darstelle. Dies wird aus der Formulierung abgeleitet, dass eine wirksame Selbstanzeige «bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots»

vorliegt.<sup>140</sup> Dieser Meinung ist nicht zu folgen, da sie durch den Wortlaut der Vorschrift nicht gedeckt ist und dem Rechtsschutzcharakter der Vorschrift zuwiderläuft. Es ist davon auszugehen, dass damit sämtliche vom Abkommen erfassten Steuern der betroffenen Person, einschliesslich der Erbschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer, zur Anzeige gebracht werden. Die Formulierung «bezogen auf die gemeldeten Konten» dürfte lediglich verdeutlichen, dass eine wirksame Selbstanzeige nur in Bezug auf die Vermögenswerte der gemeldeten Konten vorliegt. Nicht umfasst sind sonstige Konten bei einer schweizerischen Stelle, für die bspw. eine Einmalzahlung abgeführt wurde oder die saldiert wurden. Fraglich bleibt jedoch, ob sich die Selbstanzeige gemäss Art. 10 Abs. 1 StA-D auch auf andere Personen auswirke.<sup>141</sup> Dies ist grundsätzlich zu verneinen, knüpft doch die Norm – wenn auch nur in Bezug auf den Zeitpunkt der Wirkung – ausdrücklich an die schriftliche Ermächtigung der betroffenen Person an, welche für die übrigen Personen, bspw. den Miterben oder den Schenker, nicht vorliegt. Lassen sich aus den gemeldeten Daten Rückschlüsse auf sie ziehen, besteht die Gefahr, dass die Steuer- und Strafbehörden entsprechende Ermittlungen gegen sie einleiten werden. Vor diesem Hintergrund ist es ratsam, die Konten auf etwaige Querverbindungen hin zu überprüfen und den involvierten Personen die Möglichkeit einzuräumen, die steuerlichen Unregelmässigkeiten selbst zur Anzeige zu bringen, damit auch sie Straffreiheit erlangen.

### 3.5 Weitere Optionen für resident but not domiciled persons

Neben den 2 vorgestellten Methoden, der Einmalzahlung und der Meldung, stehen RND-Personen noch 2 weitere Optionen offen: die Selbstdklarationsmethode und die Ausstiegsmethode. Diese erweiterte Wahlmöglichkeit ist darauf zurückzuführen, dass diese RND-Personen nach nationalem britischem Recht nur ihr UK sourced income und das remitted income in Grossbritannien zu versteuern haben. Sofern der Kunde keine entsprechenden Erträge und Gewinne in der Vergangenheit erwirtschaftet bzw. überwiesen hat, hat er kein in Grossbritannien steuerpflichtiges Einkommen erzielt und ist mithin in Bezug auf seine Vergangenheit nicht zu regularisieren.

Wurde in der Vergangenheit jedoch nicht versteuertes UK sourced oder remitted income erzielt und nicht versteuert («ausgelassene Steuerbemessungsgrundlage»), kann die Besteuerung im Rahmen der Selbstdklarationsmethode auf diese Einkunftsteile beschränkt wer-

138 Vgl. OBENHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unversteuerte Kapitalerträge, 510.

139 Ebenso STAHL, Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens, Rz 744.

140 Vgl. KUBAILE/PROBST, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 760.

141 Bspw. bei Erbschaften oder Schenkungen.



den.<sup>142</sup> Hierfür hat die RND-Person der Zahlstelle, neben der entsprechenden Bescheinigung des RND-Status, eine Zusammenstellung der ausgelassenen Steuerbemessungsgrundlage zur Verfügung zu stellen. Die Zahlstelle nimmt auf diesen Betrag einen Steuerabzug in Höhe von 34 % vor.<sup>143</sup> Das bedeutet, dass die oben dargestellte Berechnungsformel bei Anwendung der Selbstdeklarationsmethode keine Anwendung findet, wodurch die Dauer der Kundenbeziehung sowie die Höhe des Kapitalanfangsbestands die Höhe der Steuerbelastung nicht beeinflussen. Im Hinblick auf die Praktikabilität ist dieser Ansatz nachvollziehbar, da die Zuordnung der ausgelassenen Steuerbemessungsgrundlage zu den einzelnen Kapitalanfangs- und -endbeständen kaum möglich wäre. Vor diesem Hintergrund wurde als Bemessungsgrundlage nicht der Vermögensstand, sondern der Vermögensertrag gewählt. Aufgrund der bestehenden Alternativen bei der Berechnung der Pauschalsteuer werden RND-Kunden vor einer Entscheidung die Steuerbelastung in Abhängigkeit der gewählten Methode kalkulieren müssen. Dabei darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass neben der Steuerbelastung auch die Erlöschenswirkung eine massgebliche Rolle spielt. In dieser Hinsicht bietet die Einmalzahlung mehr Rechtssicherheit, da sich die Erlöschenswirkung auf sämtliche Vermögenswerte erstreckt. Demgegenüber erlöschen bei der beschränkten Nachversteuerung der ausgelassenen Steuerbemessungsgrundlage die britischen Steueransprüche lediglich in Bezug auf die aufgelisteten Erträge und Gewinne.<sup>144</sup> Folglich führt die Unvollständigkeit der Zusammenstellung zu einem Fortbestehen des britischen Steueranspruchs und mithin der Strafverfolgungsmöglichkeit gegenüber dem RND-Kunden. Letzteres gilt im Übrigen auch für Kunden, die fälschlicherweise angegeben haben, RND zu sein. In diesem Fall wird die abgeführte und bescheinigte Pauschalsteuer als Anzahlung auf die nach britischem nationalem Recht geschuldete Steuer qualifiziert.<sup>145</sup>

Die Ausstiegsmethode, als zweite besondere Alternative für RND-Personen, findet Anwendung, wenn der RND-Kunde seine Zahlstelle anweist, keine der 3 anderen Methoden anzuwenden.<sup>146</sup> Das dürfte dann sinnvoll sein, wenn in den Vermögenswerten des RND-Kunden kein nicht versteuertes UK sourced und remitted income enthalten ist. Diesfalls wäre eine Nachversteuerung mittels Einmalzahlung bzw. eine freiwillige Meldung mangels in Grossbritannien steuerpflichtiger Einkünfte nicht sachgerecht. Folgerichtig löst die Ausstiegsmethode kei-

ne Erlöschenswirkung aus.<sup>147</sup> Diese Folge würde sich auch ohne die ausdrückliche Klarstellung in Art. 11 StA-GB einstellen, da das Erlöschen der Steueransprüche in Art. 9 Abs. 7 StA-GB an die Zahlung der Einmalsteuer anknüpft.

Wählt der RND-Kunde keine der vorstehenden Optionen ausdrücklich, gilt der Vorrang der Einmalzahlung (s. Art. 5 Abs. 3 StA-GB), und die Zahlstelle wird auf den gesamten Vermögensbestand die Einmalzahlung berechnen – ohne Rücksicht auf die ausgelassene Steuerbemessungsgrundlage.

## Literatur

- GLASER JOHANN, Abgeltungsteuer und Einkommensteuererklärung 2009, *SteuK* (Steuerrecht kurzgefasst) 2009, 91
- GOVERTS STEPHAN, Besteuerung von Erträgen aus Lebensversicherungsverträgen, *DB* 2009, 2455
- HENN MARKUS/MEINZER MARKUS, Für eine Handvoll Euro und Daten – Deutschland kapituliert vor dem Schweizer Bankgeheimnis, *Tax Justice Network* (Version vom 22.9.2011), [www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Deutsch/2011-Deutsch-Schweizer-Abgeltungsabkommen-Analyse.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Deutsch/2011-Deutsch-Schweizer-Abgeltungsabkommen-Analyse.pdf)
- HENSEL MATTHIAS, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer? Interview mit Matthias Hensel, *RdF* (Recht der Finanzinstrumente) 2011, 437
- HOLENSTEIN DANIEL, Schweiz verhandelt mit Deutschland über Regularisierung unverteuerter Vermögen, *Praxis Steuerstrafrecht* 2011, 155
- JOECKS WOLFGANG, Das deutsch-schweizerische Steuerabkommen – verfassungsgemäss?, *wistra* (Wirtschafts- und Steuerstrafrecht) 2011, 441
- JÜLICHER, MARC, in: Max Troll/Dieter Gebel/Marc Jülicher (Hrsg.), *Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz*, 42. A., München (Loseblatt, Stand Juli 2011)
- KOENIG ULRICH, in: Armin Pahlke/Ulrich Koenig (Hrsg.), *Abgabenordnung. Kommentar*, 2. A., München 2009
- KUBAILE HEIKO/NELSEN ASTRID, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, Chance für gute Zusammenarbeit – Fülle von unbeantworteten Fragen, *ST* 2011, 1047

142 Art. 5 Abs. 2 Bst. c StA-GB.

143 Art. 9 Abs. 3 StA-GB.

144 Art. 9 Abs. 9 Bst. b und Art. 12 Abs. 1 Bst. b StA-GB.

145 Art. 12 Abs. 1 Bst. a StA-GB.

146 Art. 5 Abs. 2 Bst. d StA-GB.

147 Art. 11 Abs. 1 StA-GB.

- KUBAILE HEIKO/PROBST NADJA, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, Analyse der Abkommensregelungen, IWB 2011, 753
- LYK CHRISTIAN, Der britische Steuerstatus «Resident but not domiciled» im Wandel der Zeit, Private 2007, 64
- OBENHAUS NILS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unversteuerte Kapitalerträge, Stbg (Die Steuerberatung) 2011, 508
- PERDELWITZ ANDREAS, The New Tax Agreements between Germany and Switzerland – Milestone or Selling of Indulgences?, ET 2011, 496
- STAHL RUDOLF, Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens, 3. A., Köln 2011
- STUHRMANN GERD, in: Walter Blümich, EStG-KStG-GewStG. Kommentar, Hrsg.: Bernd Heuermann/Peter Brandis, 112. A., München (Loseblatt, Stand September 2011)
- THEBRATH HERMANN, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, Jusletter vom 31.10.2011, jusletter.weblaw.ch/\_638?lang=de
- Rechtsquellen**
- AO, (dt.) Abgabenordnung idF der Bekanntmachung vom 1.10.2002 (BGBl I, 3866; 2003 I, 61), zuletzt geändert durch Art. 3 des G vom 1.11.2011 (BGBl I, 2131)
- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (vom 8.11.1934), SR 852.0
- BEHV, Verordnung über die Börsen und den Effektenhandel (vom 2.12.1996), SR 954.11
- BörsenG, BG über die Börsen und den Effektenhandel (vom 24.03.1995), SR 954.1
- ErbStG, (dt.) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 27.2.1997 (BGBl I, 378), zuletzt geändert durch Art. 11 des G vom 7.12.2011 (BGBl I, 2592)
- EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz idF der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BGBl I, 3366, 3862), zuletzt geändert durch Art. 1 des G vom 1.11.2011 (BGBl I, 2131)
- GwG, BG über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (vom 10.10.1997), SR 955.0
- ICTA, (brit.) Income and Corporation Taxes Act 1988 (vom 9.2.1988), [www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted)
- StA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 21.9.2011), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24360.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24360.pdf)
- StA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (vom 6.10.2011), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24482.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24482.pdf)
- StGB, (dt.) Strafgesetzbuch idF der Bekanntmachung vom 13.11.1998 (BGBl I, 3322), zuletzt geändert durch Art. 1 des G vom 1.11.2011 (BGBl I, 2130)
- StPO, (dt.) Strafprozessordnung idF der Bekanntmachung vom 7.4.1987 (BGBl I, 1074, 1319), zuletzt geändert durch Art. 5 des G vom 23.6.2011 (BGBl I, 1266)
- 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 0.641.926.811
- Berichte und Dokumente**
- OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 17, [www.oecd-ilibrary.org/](http://www.oecd-ilibrary.org/)
- Projekt – Abgeltungssteuer. Abgeltungssteuer auf Vermögen bei Banken im grenzüberschreitenden Verhältnis, SBVg, Dezember 2009, [www.swissbanking.org/20091210-4730-dok-rubik\\_businesscase\\_sbvg-uka-final.pdf](http://www.swissbanking.org/20091210-4730-dok-rubik_businesscase_sbvg-uka-final.pdf)
- Stellungnahme SBVg/IQG, Stellungnahme der Schweizerischen Bankiervereinigung zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) (vom 18.11.2011), [www.swissbanking.org/20111118-4760-ver-vernehmlassung\\_iqg\\_final-esu.pdf](http://www.swissbanking.org/20111118-4760-ver-vernehmlassung_iqg_final-esu.pdf)

## Materialien

Bericht zum E-IQG, Erläuternder Bericht zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 3.10.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de)

Botschaft StAG, Botschaft zum Erlass eines Steueramts-hilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

E-IQG, Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) (vom 30.9.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de)

Explanatory Note – Agreement between UK and Switzerland, [www.hmrc.gov.uk/budget-updates/06dec11/fb2012-dc.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/06dec11/fb2012-dc.pdf)

Finance Bill 2012 – draft clauses and explanatory notes, [www.hmrc.gov.uk/budget-updates/06dec11/fb2012-dc.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/06dec11/fb2012-dc.pdf)

## Praxisanweisungen

AEAO, Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 2.1.2008 (BStBl I 2008, 26; BMF IV A 4 – S 0062/07/0001), geändert durch BMF-Schreiben vom 21.4.2008 (BStBl I 2008, 582), vom 17.7.2008 (BStBl I 2008, 694), vom 2.1.2009 (BStBl I 2009, 8), vom 30.7.2009 (BStBl I 2009, 807), vom 22.12.2009 (BStBl I 2010, 9), vom 12.3.2010 (BStBl I 2010, 222), vom 28.7.2010 (BStBl I 2010, 630), vom 21.12.2010 (BStBl I 2011, 2) und vom 17.03.2011 (BStBl I 2011, 241)

Berechnungsbeispiele des SIF – Steuerabkommen der Schweiz mit Deutschland und Grossbritannien. Berechnungsbeispiele für die Vergangenheitsregularisierung (vom Oktober 2011)

BMF-Schreiben vom 1.10.2009, Schreiben betr. Besteuerung von Versicherungserträgen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, BMF IV C 1 – S 2252/07/0001, BStBl I, 1172

Briefing on new tax penalties, [www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/faqs.htm#18](http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/faqs.htm#18)

HMRC6 – Residence, domicile and the remittance basis, [www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf) (Stand Oktober 2011)

IR20 – Residents and non-residents: Liability to tax in the United Kingdom, [www.hmrc.gov.uk/pdfs/ir20.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/pdfs/ir20.pdf) (Stand März 2009)

Mitteilung 18 (2010) der FINMA – Behandlung von Lebensversicherungen mit separater Konto-/Depotführung (Ref.: 157229/1023980) (vom 30.12.2010),

[www.finma.ch/d/finma/publikationen/Documents/finma-mitteilung-18-2010-d.pdf](http://www.finma.ch/d/finma/publikationen/Documents/finma-mitteilung-18-2010-d.pdf)

Technische Q&A SBVg (vom 28.10.2011), [www.swissbanking.org/20111026\\_4760\\_all\\_technischer\\_q\\_a\\_v4\\_clean\\_jbl.pdf](http://www.swissbanking.org/20111026_4760_all_technischer_q_a_v4_clean_jbl.pdf)

The Tax Agreement between the UK and Switzerland signed on 6 October 2011: Frequently Asked Questions, [www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/ukswiss-faqs.htm](http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/ukswiss-faqs.htm) (last updated 6.12.2011)

VSB 08, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (vom 7.4.2008), [www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf](http://www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf)

WL EU-Zinsbesteuerung, WL der ESTV – EU-Zinsbesteuerung (Steuerückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 1.1.2011)

Zirk. EU-Zinsbesteuerung/remittance basis, Zirkular Nr. 7694 der Schweizerischen Bankiervereinigung – EU-Zinsbesteuerung: UK Status «taxable on remittance basis» (vom 27.06.2011), [www.estv.admin.ch/euzinsbesteuerung/dokumentation/00191/00543/index.html?lang=de](http://www.estv.admin.ch/euzinsbesteuerung/dokumentation/00191/00543/index.html?lang=de)

# Gesetzgebungs-Agenda 2012/1

Lic. iur. Rainer Zigerlig\*/Lic. iur. Heinz Baumgartner\*\*/Lic. iur. Pascal Duss\*\*\*

## Inhalt

<b>1 Bund</b> . . . . .	<b>64</b>	<b>2.4 Basel-Stadt</b> . . . . .	<b>73</b>
<b>1.1 Unternehmenssteuerreform II – Kapitaleinlageprinzip</b> . . . . .	<b>64</b>	<b>2.5 Bern</b> . . . . .	<b>73</b>
<b>1.2 Unternehmenssteuerreform III</b> . . . . .	<b>64</b>	<b>2.6 Graubünden</b> . . . . .	<b>74</b>
<b>1.3 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen</b> . . . . .	<b>65</b>	<b>2.7 Luzern</b> . . . . .	<b>75</b>
<b>1.4 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildungskosten</b> . . . . .	<b>65</b>	<b>2.8 Obwalden</b> . . . . .	<b>75</b>
<b>1.5 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen</b> . . . . .	<b>65</b>	<b>2.9 Schaffhausen</b> . . . . .	<b>75</b>
<b>1.6 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)</b> . . . . .	<b>66</b>	<b>2.10 Solothurn</b> . . . . .	<b>75</b>
<b>1.7 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds</b> . . . . .	<b>67</b>	<b>2.11 St.Gallen</b> . . . . .	<b>75</b>
<b>1.8 Allfällige Abschaffung der Stempelabgaben</b> . . . . .	<b>67</b>	<b>2.12 Tessin</b> . . . . .	<b>76</b>
<b>1.9 Besteuerung der Lotteriegewinne</b> . . . . .	<b>68</b>	<b>2.13 Thurgau</b> . . . . .	<b>76</b>
<b>1.10 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe</b> . . . . .	<b>68</b>	<b>2.14 Waadt</b> . . . . .	<b>77</b>
<b>1.11 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen</b> . . . . .	<b>68</b>	<b>2.15 Wallis</b> . . . . .	<b>77</b>
<b>1.12 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer</b> . . . . .	<b>69</b>	<b>2.16 Zug</b> . . . . .	<b>77</b>
<b>1.13 Ausgleich der kalten Progression</b> . . . . .	<b>69</b>	<b>2.17 Zürich</b> . . . . .	<b>77</b>
<b>1.14 Ehegattenbesteuerung – Abschaffung der «Heiratsstrafe»</b> 69		<b>3 Doppelbesteuerungsabkommen</b> . . . . .	<b>77</b>
<b>1.15 Ausgabe von Coco-Bonds in der Schweiz – Anpassung der Verrechnungssteuerordnung</b> . . . . .	<b>70</b>	<b>3.1 Informationsaustausch</b> . . . . .	<b>77</b>
<b>1.16 Ökologische Steuerreform</b> . . . . .	<b>71</b>	<b>3.2 Chinesisches Taipei (Taiwan)</b> . . . . .	<b>78</b>
<b>1.17 In der Herbstsession 2011 behandelte Motionen und Initiativen</b> . . . . .	<b>71</b>	<b>3.3 Deutschland</b> . . . . .	<b>79</b>
<b>2 Kantone</b> . . . . .	<b>72</b>	<b>3.4 Griechenland</b> . . . . .	<b>79</b>
<b>2.1 Aargau</b> . . . . .	<b>72</b>	<b>3.5 Hongkong</b> . . . . .	<b>79</b>
<b>2.2 Appenzell Ausserrhoden</b> . . . . .	<b>72</b>	<b>3.6 Indien</b> . . . . .	<b>79</b>
<b>2.3 Appenzell Innerrhoden</b> . . . . .	<b>73</b>	<b>3.7 Japan</b> . . . . .	<b>79</b>
		<b>3.8 Kanada</b> . . . . .	<b>80</b>
		<b>3.9 Niederlande</b> . . . . .	<b>80</b>
		<b>3.10 Polen</b> . . . . .	<b>80</b>
		<b>3.11 Tadschikistan</b> . . . . .	<b>80</b>
		<b>3.12 Uruguay</b> . . . . .	<b>80</b>
		<b>3.13 Vereinigte Arabische Emirate</b> . . . . .	<b>80</b>

\* Ehem. Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

\*\* Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

\*\*\* Leiter Länderdienst 1, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.



## 1 Bund

### 1.1 Unternehmenssteuerreform II – Kapitaleinlageprinzip

Das Unternehmenssteuerreformgesetz II,<sup>1</sup> das in der Volksabstimmung vom 24.2.2008 knapp angenommen wurde, ist grundsätzlich seit dem 1.1.2009 in Kraft. Verschiedene Bestimmungen, welche gezielte Erleichterungen für Personenunternehmen und juristische Personen beinhalten, sind demgegenüber erst auf den 1.1.2011 in Kraft getreten, um eine gleichzeitige Anwendung bei der direkten Bundessteuer und den angepassten kantonalen Steuergesetzen sicherzustellen. Dazu gehört namentlich auch die Einführung des Kapitaleinlageprinzips anstelle des bisherigen Nominalwertprinzips.<sup>2</sup> Dieses ermöglicht die steuerfreie Rückzahlung der von Anteilseignern erbrachten offenen Kapitaleinlagen einschliesslich des bisher steuerbaren Agios. Nach der gesetzlichen Ausgestaltung gilt diese Ordnung für Kapitaleinlagen, die seit dem 1.1.1997 geleistet wurden.

Die Kapitaleinlagen werden nunmehr seit Anfang 2011 registriert. Die Unternehmen können diese in ihren Büchern erfassen, sie dokumentieren und der ESTV zur Vorprüfung unterbreiten. Grundvoraussetzung für eine steuerfreie Rückzahlung aus der Kapitaleinlagereserve ist, dass diese spätestens in der Handelsbilanz des im Kalenderjahr 2011 endenden Geschäftsjahres ausgewiesen wird. Zudem muss eine Meldung an die ESTV über den Bestand der Kapitaleinlagereserve erfolgt sein. Aufgrund der Vorprüfungen durch die ESTV und der Meldungen von Gesellschaften zeigt sich, dass weit höhere Kapitaleinlagen als erwartet ausgewiesen werden. Diese können steuerfrei zurückbezahlt werden, sofern die Unternehmen solche Rückzahlungen tätigen können und beschliessen.

Auf Basis der neuen Datenlage liess der Bundesrat die langfristigen Auswirkungen der Einführung des Kapitaleinlageprinzips neu berechnen. Nach entsprechenden Schätzungen kommt es ab 2012 bei Bund, Kantonen und Gemeinden jährlich zu mutmasslichen Mindereinnahmen von Fr. 400 – 600 Mio., bis die bestehenden Kapitaleinlage-Reserven aufgebraucht sind. Hinzu kommen einmalige Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer im Jahr 2011 von Fr. 1,2 Mia.<sup>3</sup>

Diese mutmasslichen Mindereinnahmen, die bei der Gesetzesberatung und auch im Zeitpunkt der Volksabstimmung nicht bekannt waren, führten auf politischer Ebene zu heftigen Reaktionen und auch zu parlamentarischen Vorstössen, die indessen alle abgelehnt wurden. National- und Ständerat beschliessen in Behandlung der entsprechenden Vorstösse im Rahmen von Sondersessionen im Ergebnis, nicht auf die Unternehmenssteuerreform II zurückzukommen.<sup>4</sup>

Zu Vorstössen kam es indessen auch auf juristischer Ebene. So wurden namentlich 3 Abstimmungsbeschwerden beim Bundesgericht eingereicht. Im entsprechenden Schriftenwechsel vertrat der Bundesrat allerdings die Auffassung, dass das Bundesgericht für die nachträgliche Beurteilung von Akten der Bundesversammlung und des Bundesrats nicht zuständig sei. Trotzdem erachtete sich das Bundesgericht in seinen Urteilen vom 20.12.2011 für die gerichtliche Überprüfung von Unregelmässigkeiten im Zusammenhang mit eidg. Abstimmungen als zuständig. Diese Zuständigkeit erstreckte sich auch auf den nachträglichen Rechtsschutz, wenn in einem späteren Zeitpunkt gravierende Mängel die Regelmässigkeit der Abstimmung ernsthaft in Frage stellen sollten. Allerdings wies das Bundesgericht 2 Beschwerden ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen an, dass zwar in den Abstimmungsunterlagen Hinweise darauf fehlten, dass in zentralen Bereichen die finanziellen Konsequenzen für den Bundeshaushalt nicht abschätzbar seien und daher gar nicht ausgewiesen würden. Damit hätten den Stimmberechtigten wichtige Informationen gefehlt, um sich beim Abwägen zwischen den Vorteilen von Steuererleichterungen und den Nachteilen von Steuereinbussen eine sachgerechte Meinung zu bilden. Die Unternehmenssteuerreform II stehe jedoch seit einiger Zeit in Kraft. Rechtssicherheit, Treu und Glauben sowie prozessrechtliche Gründe würden damit die Aufhebung der Abstimmung verbieten. Auf eine 3. Beschwerde trat das Bundesgericht wegen Fristversäumnis nicht ein.<sup>5</sup>

### 1.2 Unternehmenssteuerreform III

Die Vorarbeiten zur Unternehmenssteuerreform III, mit der zum einen die in der Schweiz tätigen Firmen von weiteren unnötigen Steuerlasten befreit werden sollen, zum anderen die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gestärkt und im Ergebnis auch der Steuerstreit mit der EU beigelegt werden soll, sind auf-

1 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

2 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.1, FStR 2007, 161 f.

3 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 14.3.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=38106](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=38106).

4 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, Abschn. 1.1, FStR 2011, 309 f.

5 S. Medienmitteilung des Bundesgerichts (vom 20.12.2011), [www.bger.ch/mm\\_1c\\_174\\_2011,\\_1c\\_176\\_2011,\\_1c\\_182\\_2011\\_d.pdf](http://www.bger.ch/mm_1c_174_2011,_1c_176_2011,_1c_182_2011_d.pdf).

grund des bisher ergebnislosen Dialogs mit der EU vorerst blockiert. Die angekündigte Vernehmlassungsvorlage bleibt pendent; Inhalt und Zeitplan sind offen.<sup>6</sup> Der Bundesrat räumt dieser Reform indessen – neben der Beseitigung der Heiratsstrafe<sup>7</sup> – nach wie vor Priorität ein.<sup>8</sup>

Gegenwärtig dauert die Konsultation von Kantonen und Wirtschaft über die künftige Strategie der Unternehmensbesteuerung an. Einzelne Massnahmen werden allenfalls situativ vorgezogen. Dazu gehören namentlich auch die Massnahmen, die bei der Emissionsabgabe in der Herbstsession mit der Änderung des Bankengesetzes beschlossen wurden und bei der Verrechnungssteuer vorgeschlagen werden. Beide Massnahmen in diesen beiden Bereichen werden in Abschn. 1.15 näher dargelegt.

### 1.3 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.<sup>9</sup> Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,<sup>10</sup> welche den 2. Teil der Steuerreform konkretisiert. Wie bereits in der ursprünglichen Botschaft vorgesehen, sollen die heute geltenden 3 Steuersätze durch einen Einheitssatz ersetzt und die Mehrheit der Steuerausnahmen abgeschafft werden. Von diesen Vereinfachungen erhofft sich der Bundesrat eine Stärkung des Wirtschaftsstandorts Schweiz sowie mehr Wachstum und Wohlstand.<sup>11</sup>

In der Wintersession 2010 trat der Nationalrat zwar auf die Vorlage ein, beschloss indessen, sie mit dem Auftrag, eine Vorlage für eine Mehrwertsteuer-Revision nach einem 2-Satz-Modell mit bestimmten Eckwerten zu unterbreiten, an den Bundesrat zurückzuweisen.<sup>12</sup> Der Ständerat lehnte in der Frühjahrsession 2011 den Rückweisungsantrag des Nationalrats jedoch knapp ab. In der Wintersession 2011 hielt der Nationalrat indessen an seinem Rückweisungsbeschluss fest. Damit ist die Vorlage definitiv an den Bundesrat zurückgewiesen.

### 1.4 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildungskosten

In Beachtung einer von den eidg. Räten überwiesenen Motion verabschiedete der Bundesrat am 4.3.2011 die Botschaft zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten.<sup>13</sup> Der entsprechende Entwurf sieht die Schaffung eines Abzugs der Kosten für die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung vor. Ausgenommen von diesem Abzug sind allerdings die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II, d. h. im Wesentlichen die Kosten für die Erstausbildung. Der Abzug ist damit eingegrenzt auf die Kosten nach Absolvierung einer Erstausbildung, d. h. nach Vorliegen eines Abschlusses auf der Sekundarstufe II (Maturitätsschulen, Fachmittelschulen, Berufsbildung). Abzugsfähig sind demnach Kosten von Bildungsaktivitäten auf der Sekundarstufe II (nach dem ersten Abschluss) und auf der Tertiärstufe (universitäre Hochschulen, pädagogische Hochschulen, Fachhochschulen und höhere Berufsbildung). Ist das 20. Lebensjahr vollendet, können auch Kosten ausserhalb des formalen Bildungssystems steuerlich berücksichtigt werden, vorausgesetzt, dass es sich nicht um Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt. Nicht abzugsfähig bleiben auch weiterhin Bildungskosten, die nicht berufsorientiert sind, sondern der Liebhaberei oder der Selbstentfaltung dienen.

Bei der direkten Bundessteuer sollen entsprechende Kosten bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 6000 abgezogen werden können. Für das kantonale Recht können die Kantone die Obergrenze des Abzugs selbst festlegen.

In der Sommersession 2011 beriet der Ständerat die Vorlage als Erst-Rat. Auf Antrag seiner WAK beschloss er, auf die Vorlage des Bundesrats einzutreten, dessen Konzept eines allgemeinen Abzugs mit frankenmässiger Begrenzung zu übernehmen, die Abzugsobergrenze bei der direkten Bundessteuer jedoch zu verdoppeln, d. h. auf Fr. 12 000 festzulegen.

### 1.5 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 Basellandschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden.

6 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, Abschn. 1.1, FStR 2011, 70.

7 S. Abschn. 1.14.

8 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.12.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=d&msg-id=42481](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=d&msg-id=42481).

9 AS 2009, 5203; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/4, Abschn. 1.4, FStR 2009, 306 f.

10 BBI 2010, 5397.

11 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, Abschn. 1.3, FStR 2011, 71 f.

12 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, Abschn. 1.4, FStR 2011, 253.

13 BBI 2011, 2607.

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 18.9.2009<sup>14</sup> 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.

Die nachfolgenden Beratungen führten in National- und Ständerat zu unterschiedlichen Positionen, und auch ein von der WAK des Ständerats ausgearbeiteter indirekter Gegenentwurf zur Volksinitiative «Eigene vier Wände dank Bausparen» fand schliesslich keine Gnade.<sup>15</sup>

Im Rahmen des Differenzbereinigungsverfahrens in der Herbstsession 2011 blieben Nationalrat und Ständerat stets bei ihren Beschlüssen (Nationalrat: Empfehlung zur Annahme beider Initiativen, Ständerat: Empfehlung zur Ablehnung beider Initiativen). Auch den Anträgen der Einigungskonferenz, die eidg. Bausparinitiative zur Ablehnung und die Volksinitiative «Eigene vier Wände dank Bausparen» zur Annahme zu empfehlen, folgten die Räte nicht und blieben im Ergebnis bei ihrer Position. Damit werden beide Volksinitiativen Volk und Ständen ohne Empfehlung der Bundesversammlung unterbreitet. Die Volksabstimmung findet am 11.3.2012 statt.

### 1.6 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz, zusammen mit weiteren Verbänden, neben der Volksinitiative zum Bausparen<sup>16</sup> auch eine Volksinitiative 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 hatten die eidg. Räte bereits vor längerer Zeit eine Motion gutgeheissen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wurde, eine Vorlage mit dem Ziel auszuarbeiten, die Besteuerung des Eigenmietwerts des selbstbewohnten 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 Lauf des Jahres 2010 eingereicht.

Nach der Durchführung eines Vernehmlassungsverfahrens, das vom 6.11.2009 - 15.2.2010 dauerte, verabschiedete der Bundesrat am 23.6.2010 seine Botschaft zur Volksinitiative.<sup>17</sup> Mit dieser beantragt er, entsprechend seinem früher gefällten Grundsatzentscheid, die Volksinitiative Volk und Ständen mit einer Empfehlung auf Ablehnung zur Abstimmung zu unterbreiten. Gleichzeitig unterbreitet er den eidg. Räten den Entwurf zu einem BG über die Besteuerung des privaten Wohneigentums<sup>18</sup> als indirekten Gegenvorschlag, mit dem Antrag auf Zustimmung. In seinem Gegenvorschlag hält der Bundesrat zwar an der Aufhebung der Eigenmietwertbesteuerung fest, weil er diese als Vereinfachung des Steuerrechts erachtet. Gegenüber dem in die Vernehmlassung gegebenen indirekten Gegenvorschlag weist der Entwurf indes verschiedene Änderungen auf und umfasst nunmehr folgende Eckwerte:

- Mit dem Wegfall des steuerbaren Eigenmietwerts entfällt der Abzug für Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung durch Dritte.
- Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen können abgezogen werden, wenn sie konkrete energetische und ökologische Anforderungen einhalten.
- Bei denkmalpflegerischen Arbeiten ergibt sich gegenüber dem geltenden Recht keine Veränderung.
- Die Abzugsmöglichkeit für private Schuldzinsen setzt voraus, dass diese dazu dienen, steuerbaren Vermögensertrag zu generieren. Diesfalls sind sie im Umfang von 80 % der steuerbaren Vermögenserträge abzugsfähig. Zudem können Personen, die erstmals selbstbewohntes Wohneigentum in der Schweiz erwerben, zeitlich und betragsmässig begrenzt

14 BBI 2009, 6975 ff., und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.9.2009), [www.efd.admin.ch/aktuell/mediainformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112](http://www.efd.admin.ch/aktuell/mediainformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112).

15 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, Abschn. 1.6, FStR 2011, 254.

16 S. Abschn. 1.5.

17 BBI 2010, 5303.

18 BBI 2010, 5339.

Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen, in Abzug bringen.

- Auf die Einführung einer Sondersteuer für Zweitliegenschaften, wie im Vernehmlassungsentwurf noch enthalten, wird wegen fehlender Verfassungskonformität verzichtet.
- Hingegen haben die Kantone die Möglichkeit, eine Kostenanlastungssteuer einzuführen, um zumindest einen Teil der wegfallenden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung auf Zweitliegenschaften kompensieren zu können.

In der Frühjahrssession 2011 beschloss der Ständerat, die Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen, dieser jedoch, wie vom Bundesrat beantragt, einen indirekten Vorschlag gegenüberzustellen, welcher vorsieht, die Besteuerung des Eigenmietwerts aufzuheben und gleichzeitig die Abzüge einzuschränken. Wie der Bundesrat hält der Ständerat indessen an der Abzugsfähigkeit der denkmalpflegerischen Arbeiten, wie im geltenden Recht, fest und will auch einen beschränkten Unterhaltskostenabzug beibehalten (tatsächliche Kosten bis Fr. 6000 jährlich, alle 5 Jahre bis zum doppelten Betrag). Für Ersterwerber sieht der Ständerat einen Schuldzinsenabzug im 1. Jahr von Fr. 12 000 für Ehepaare bzw. Fr. 6000 für Alleinstehende vor (Antrag des Bundesrats: Fr. 10 000 bzw. Fr. 5000), mit Reduktion des Abzugs in den nachfolgenden 20 Jahren jährlich um 5 % (Antrag des Bundesrats: in den nachfolgenden 10 Jahren jährlich um 10 %). Was die verfassungsmässige Grundlage für eine Objektsteuer auf Zweitwohnungen betrifft, so wird die WAK-S nunmehr in Zusammenarbeit mit der WAK-N eine entsprechende Formulierung ausarbeiten und alsdann dem Plenum zur Beschlussfassung vorlegen. In der Frühjahrssession 2011 beschlossen zudem beide Räte, die Frist zur Behandlung der Volksinitiative um 1 Jahr, d. h. bis zum 23.7.2012, zu verlängern.

In der Sommersession 2011 entschied sich der Nationalrat indessen gerade gegensätzlich zu den Beschlüssen des Ständerats. So trat er auf den indirekten Gegenentwurf gemäss Antrag des Bundesrats nicht ein und beschloss, die Volksinitiative Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen.

In der Wintersession 2011 hielt der Ständerat an seinem Beschluss, die Volksinitiative Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen, fest, stimmte indessen dem Beschluss des Nationalrats, auf den indirekten Gegenentwurf gemäss Antrag des Bundesrats nicht einzutreten, nunmehr zu. Damit ist der indirekte Gegenvorschlag definitiv erledigt, d. h. vom Tisch. Offen ist nur noch der definitive Beschluss des Nationalrats zur Volksinitiative.

## 1.7 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds

Am 17.6.2011 erliessen die eidg. Räte das BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes.<sup>19</sup> Mit diesem Gesetz wird der Sold der Milizfeuerwehrleute gesetzlich und einheitlich für die ganze Schweiz für steuerfrei erklärt und damit dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst gleichgestellt. Steuerfrei ist der Sold für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr. Pauschalzulagen für Kader, Funktionszulagen sowie Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, bleiben demgegenüber einkommenssteuerpflichtig.<sup>20</sup>

Bei der direkten Bundessteuer ist der Abzug auf Fr. 5000 begrenzt; für die kantonalen Steuern haben die Kantone den Höchstbetrag festzulegen.

Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat am 22.11.2011 beschlossen, das BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes auf den 1.1.2013 in Kraft zu setzen. Die Kantone haben bis Ende 2014 Zeit, ihre Gesetze an das neue Recht anzupassen.<sup>21</sup>

## 1.8 Allfällige Abschaffung der Stempelabgaben

Die Eidg. Steuerverwaltung hat die Abschaffung der Stempelabgaben evaluiert und eine Studie veröffentlicht, worin die einzelnen Kategorien der Stempelabgaben aufgrund ihrer Wirkungen auf die Standortattraktivität und die Effizienz beurteilt werden. Unter diesen Aspekten schneidet die Emissionsabgabe schlechter ab als die Umsatzabgabe und sollte daher zuerst abgeschafft werden, falls dazu der politische Wille besteht. Die Versicherungsabgabe wird in der Studie differenziert beurteilt: Die ersatzlose Abschaffung drängt sich nur insoweit auf, als sie Versicherungen der Unternehmen belastet.

Die Studie zeigt, wie und innert welchem Zeitraum die Stempelabgaben abgeschafft werden könnten. Sie geht dabei auch auf die Gegenfinanzierung der damit verbundenen Mindereinnahmen ein. Sie setzt damit auch eine Massnahme der Finanzmarktstrategie des Bundesrats um und nimmt verschiedene parlamentarische Vorstösse zum Thema auf.

<sup>19</sup> BBI 2011, 4921.

<sup>20</sup> Für Einzelheiten der Gesetzesberatung s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, Abschn. 1.9, FStR 2011, 169 f.

<sup>21</sup> S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 22.11.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=42329](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=42329).



Die Studie zeigt 2 Varianten, wie die Stempelabgaben abgeschafft werden könnten. Diese unterscheiden sich in der zeitlichen Abfolge voneinander. Die 1. Variante sieht vor, die Abgaben gestaffelt bis ins Jahr 2018 abzuschaffen. Gegenfinanziert werden könnte die Abschaffung ab 2017 mit der Unterstellung aller Kommissionen für Finanzdienstleistungen unter die Mehrwertsteuer, was steuersystematisch konsequent wäre, sowie mit der Weiterführung der Mehrwertsteuer-Erhöhung, die temporär zu Gunsten der IV beschlossen wurde und deren Zweckbindung zu Gunsten der IV dann ausläuft. Zudem bräuchte es zusätzliche Massnahmen bei den Ausgaben, damit die Vorgaben der Schuldenbremse eingehalten werden können. In einer 2. Variante würden die einzelnen Stempelabgaben bis 2015 abgeschafft. Diese vergleichsweise rasche Abschaffung würde allerdings einen politischen Entscheid zum Umbau des Steuersystems des Bundes voraussetzen. Zur Gegenfinanzierung würden sich unter dem Aspekt der Effizienz Massnahmen wie die Erhöhung der CO<sub>2</sub>-Steuer auf Treibstoffen oder eine Erhöhung der Mehrwertsteuer anbieten. Ansonsten kämen auch die Einführung einer Erbschafts-, Schenkungs- und Vermögenssteuer des Bundes sowie die Erhöhung der direkten Bundessteuer für natürliche Personen in Frage. Eine ausgabenseitige Gegenfinanzierung würde sich in diesem Fall erübrigen.<sup>22</sup>

Der Bundesrat hat von dieser Studie in der Zwischenzeit Kenntnis genommen und an der Aussprache vom 30.11.2011 über steuerpolitische Prioritäten festgelegt, dass im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III<sup>23</sup> auch die Emissionsabgabe auf Eigenkapital eliminiert wird, an den übrigen Stempelabgaben (Umsatz- und Versicherungsabgabe) aus finanzpolitischen Gründen jedoch festgehalten werden soll.<sup>24</sup>

### 1.9 Besteuerung der Lotteriegewinne

Am 11.6.2009 hatte Ständerat Paul Niederberger eine parlamentarische Initiative eingereicht, gemäss der Lotteriegewinne bis Fr. 1000 nicht mehr der Verrechnungssteuer unterliegen und auch bei der direkten Bundessteuer steuerfrei sein sollen. Als Einsatzkosten sollen zudem von den einzelnen Gewinnen pauschal 15 %, jedoch höchstens Fr. 5000 abgezogen werden können. Den Kantonen soll zudem freigestellt werden, Lotterie- oder lotterieähnliche Gewinne bis zu einem bestimmten Betrag ebenfalls steuerfrei zu erklären. Das Gleiche soll

auch für den Pauschalabzug für die Einsatzkosten pro Gewinn gelten.

Die WAK-S arbeitete in der Folge einen Gesetzesentwurf aus und beantragte dem Ständerat mit Bericht vom 24.6.2011,<sup>25</sup> diesem Entwurf zuzustimmen. In seiner Stellungnahme vom 17.8.2011<sup>26</sup> beantragte der Bundesrat ebenfalls Zustimmung zum Gesetzesentwurf der WAK-S. In der Herbstsession 2011 stimmte der Ständerat dem Gesetzesentwurf zu.

### 1.10 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe

Am 8.4.2011 reichte die Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz (CVP) die Unterschriftenlisten zu 2 Volksinitiativen ein, deren Gesetzeskonformität in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügungen vom 19.4.2011<sup>27</sup> anerkannt wurde.

Nach der eidg. Volksinitiative «Familien stärken! Steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen» soll Art. 116 Abs. 2 BV mit einem 2. Satz ergänzt werden, der wie folgt lautet: «Kinder- und Ausbildungszulagen sind steuerfrei». Mit der eidg. Volksinitiative «Für Ehe und Familie – gegen die Heiratsstrafe» wird verlangt, dass Art. 14 BV mit einem Abs. 2 ergänzt wird, der wie folgt lautet: «Die Ehe ist die auf Dauer angelegte und gesetzlich geregelte Lebensgemeinschaft von Mann und Frau. Sie bildet in steuerlicher Hinsicht eine Wirtschaftsgemeinschaft. Sie darf gegenüber andern Lebensformen nicht benachteiligt werden, namentlich nicht bei den Steuern und den Sozialversicherungen.» Mit dieser Initiative will einerseits erreicht werden, dass verheiratete Paare gegenüber Konkubinatspaaren sowohl steuerlich als auch bei den Sozialversicherungen (z. B. unterschiedliche Rentenansprüche von Verheirateten und Alleinstehenden) nicht mehr benachteiligt werden.

Die Initianten haben bis zum 3.11.2012 Zeit, die nötigen 100 000 Unterschriften zu sammeln.

### 1.11 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungsabzugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen

Am 12.7.2011 wurde die von der Schweizerischen Volkspartei (SVP) lancierte eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen» eingereicht. Sie ist in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und verlangt die Er-

22 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.7.2011), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=39998](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=39998).

23 S. Abschn. 1.2.

24 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.12.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=d&msg-id=42481](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=d&msg-id=42481).

25 BBl 2011, 6517.

26 BBl 2011, 6543.

27 BBl 2011, 3799 und 3803.

gänzung von Art. 129 BV mit einem neuen Abs. 4, der wie folgt lauten soll: «Eltern, die Kinder selber betreuen, muss für die Kinderbetreuung ein mindestens gleich hoher Steuerabzug gewährt werden wie Eltern, die ihre Kinder fremd betreuen lassen.»<sup>28</sup>

Mit Verfügung vom 30.8.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.<sup>29</sup>

### 1.12 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer

Am 16.8.2011 wurde die Unterschriftensammlung für die eidg. Volksinitiative «Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbchaftssteuerreform)» gestartet.<sup>30</sup> Nach dieser soll in einem neuen Art. 129a BV die Zuständigkeit des Bundes für die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer geschaffen werden. Diese wäre von den Kantonen zu veranlassen und einzuziehen.  $\frac{2}{3}$  des Ertrages erhalte der Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung,  $\frac{1}{3}$  verbliebe den Kantonen.

Der Steuersatz der neuen Erbschafts- und Schenkungssteuer soll 20 % betragen. Nicht besteuert würden jedoch:

- ein einmaliger Freibetrag von Fr. 2 Mio. auf der Summe des Nachlasses und aller steuerpflichtigen Schenkungen;
- die Teile des Nachlasses und die Schenkungen, die dem Ehegatten, der Ehegattin, dem registrierten Partner oder der registrierten Partnerin zugewendet werden;
- die Teile des Nachlasses und die Schenkungen, die einer von der Steuer befreiten juristischen Person zugewendet werden;
- Geschenke von höchstens Fr. 20 000 pro Jahr und beschenkte Person.

Die Beträge wären periodisch der Teuerung anzupassen. Soweit Unternehmen oder Landwirtschaftsbetriebe zum Nachlass oder zur Schenkung gehören und sie von den Erben oder Beschenkten mind. 10 Jahre weitergeführt werden, sollen für die Besteuerung besondere Ermässigungen gelten, damit ihr Weiterbestand nicht gefährdet wird und die Arbeitsplätze erhalten bleiben.

Der Initiativtext enthält eine Regelung für das Inkrafttreten der entsprechenden Bestimmungen, zusammen mit Vorgaben für den Erlass allenfalls notwendiger Ausführungsbestimmungen. Sodann sieht er vor, dass Schen-

kungen rückwirkend ab dem 1.1.2012 dem Nachlass zugerechnet werden.

Die Initianten haben bis zum 16.2.2013 Zeit, die nötigen 100 000 Unterschriften zu sammeln.

### 1.13 Ausgleich der kalten Progression

Gestützt auf Art. 39 Abs. 2 und 215 Abs. 2 DBG hat das eidg. Finanzdepartement (EFD) zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression die Tarife und Abzüge bei der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2012 angepasst. Die seit dem letzten Ausgleich der kalten Progression aufgelaufene Teuerung beträgt 0,6 %, weshalb gemäss Verordnung des EFD über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2012 vom 22.9.2011<sup>31</sup> der Tarif über alle Tarifstufen etwas gestreckt und der Zweiverdiener-, der Kinder- und der Unterstützungsabzug sowie der Abzug für Zuwendungen an politische Parteien leicht erhöht werden.

### 1.14 Ehegattenbesteuerung – Abschaffung der «Heiratsstrafe»

Der Bundesrat will möglichst ausgewogene und verfassungskonforme Belastungsrelationen zwischen Ehe- und Konkubinatspaaren sowie zwischen Ein- und Zweiverdienerhepaaren. Er hat deshalb das Eidg. Finanzdepartement (EFD) beauftragt, bis zur Sommerpause 2012 eine Vernehmlassungsvorlage auszuarbeiten. Einerseits sollen Ehepaare nicht stärker besteuert werden als Konkubinatspaare. Andererseits sollen Einverdienerhepaare nur soweit stärker als Zweiverdienerhepaare belastet werden, als es der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.

Mit der Revision sollen die 2 Hauptprobleme der Ehepaarbesteuerung bei der direkten Bundessteuer gelöst werden: die verfassungswidrige Mehrbelastung von bestimmten Zweiverdiener- und Rentnerhepaaren gegenüber Konkubinatspaaren (die sog. «Heiratsstrafe») und unausgewogene Belastungsrelationen zwischen Einverdiener- und Zweiverdienerhepaaren. Bei der direkten Bundessteuer wird heute ein Teil der verheirateten Zweiverdiener- und Rentnerpaare steuerlich schlechter behandelt als gleichsitierte Konkubinatspaare. Soweit diese Mehrbelastung 10 % oder mehr beträgt, widerspricht dies dem Verfassungsgebot der Rechtsgleichheit, wie dies das Bundesgericht bereits 1984 festgestellt hat.

Mit der Einführung der sog. Sofortmassnahmen im Jahr 2008 konnten wichtige Verbesserungen erzielt werden. Trotzdem werden rund 80 000 erwerbstätige Ehepaar-

28 BBI 2010, 281.

29 BBI 2011, 6671.

30 BBI 2011, 6459.

31 AS 2011, 4503.

re nach wie vor steuerlich höher belastet als Konkubinatpaare. Dabei handelt es sich namentlich um Zweiverdienerhepaare mit einem Nettoeinkommen ab Fr. 80 000 (ohne Kinder) respektive ab Fr. 120 000 (mit Kindern). Daneben sind aber auch Rentnerhepaare mit einem Pensionseinkommen ab Fr. 50 000 betroffen. Diese verfassungswidrige Mehrbelastung soll mittels eines gesetzlichen Korrekturmechanismus beseitigt werden, der sog. alternativen Belastungsrechnung. Dabei berechnet die Steuerbehörde in einem 1. Schritt weiterhin die Steuerbelastung bei gemeinsamer Veranlagung gemäss dem geltenden Verheiratetentarif. In einem 2. Schritt errechnet sie neu eine alternative Steuerbelastung. Es werden die Erwerbs- und Pensionseinkommen individuell den Ehegatten zugewiesen, die übrigen Erträge hälftig auf die Ehegatten aufgeteilt und der Tarif für Alleinstehende angewendet. Massgebend ist sodann die tiefere der beiden errechneten Belastungen. Auf diese Weise kann die Heiratsstrafe in nahezu allen Fällen beseitigt werden. Durch die Einführung der alternativen Belastungsrechnung soll sich in administrativer Hinsicht für die Steuerpflichtigen nichts Grundsätzliches ändern. Ehegatten füllen weiterhin eine gemeinsame Steuererklärung aus und werden weiterhin gemeinsam veranlagt. Für die Veranlagungsbehörde hat die für die Ehepaare auszuführende Kontrollrechnung hingegen einen gewissen administrativen Mehraufwand zur Folge; die Abläufe dürften sich aber nach der Informatikumstellung weitgehend automatisieren lassen. Die finanziellen Konsequenzen der Einführung der alternativen Belastungsrechnung werden vom Bundesrat noch eingehender diskutiert.

Ebenfalls vertieft geprüft werden mögliche finanzielle Auswirkungen, welche eine Einführung eines neuen Abzugs für Einverdienerhepaare mit sich bringen würden. Die Einführung eines solchen Abzugs würde der übermässigen Mehrbelastung von Einverdiener- gegenüber Zweiverdienerhepaaren entgegenwirken.<sup>32</sup>

### 1.15 Ausgabe von Coco-Bonds in der Schweiz – Anpassung der Verrechnungssteuerordnung

Am 24.8.2011 verabschiedete der Bundesrat eine Botschaft zur Änderung des VStG,<sup>33</sup> um Schweizer Unternehmen zu ermöglichen, ihre Obligationen zu wettbewerbsfähigen Bedingungen in der Schweiz zu emittieren. Diese Änderungen würden auch für die neu geschaffenen contingent convertible bonds (Coco-Bonds) gelten. Bei diesen handelt es sich um Schuldverschreibungen, die

bei einem bestimmten Ereignis in Eigenkapital umgewandelt werden. Deren Emission in der Schweiz würde die Anwendung schweizerischen Rechts sicherstellen, womit sich die Rechtssicherheit dieses Instruments erhöhen würde. Gleichzeitig würde mit den vorgesehenen Änderungen die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer gestärkt werden.

In einem 1. Schritt hatte der Bundesrat am 20.4.2011 die Botschaft zur Änderung des Bankengesetzes (Stärkung der Stabilität im Finanzsektor, too big to fail [TBTF])<sup>34</sup> verabschiedet. Ziel dieser Vorlage ist es, die von Grossbanken ausgehenden volkswirtschaftlichen Risiken zu limitieren. Zur Entwicklung eines funktionierenden Schweizer Kapitalmarkts und zur Förderung der Coco-Bonds in der Schweiz schlug der Bundesrat als steuerliche Massnahmen die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Fremdkapital sowie eine Befreiung von der Emissionsabgabe beim Wandel von Coco-Bonds in Eigenkapital vor. Dieser Vorlage stimmten die eidg. Räte in der Herbstsession 2011 mit einigen Änderungen zu.

Mit der Vorlage vom 24.8.2011 zur Änderung des VStG sollen nun in einem weiteren Schritt Massnahmen beschlossen werden, um die Stabilität im Finanzsektor zu erhöhen. Die heute geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen verunmöglichen die Emission von Obligationen und damit auch von Coco-Bonds zu wettbewerbsfähigen Bedingungen in der Schweiz. Hauptgrund ist die geltende Verrechnungssteuer, die durch die Emittentin unabhängig von der Person des Gläubigers (sog. Schuldnerprinzip) auf den Zinsen von Obligationen erhoben wird und damit bspw. auch steuerbefreite institutionelle Anleger wie Pensionskassen trifft. Dies hat dazu geführt, dass die meisten Schweizer Unternehmen ihre Obligationen nicht in der Schweiz, sondern im Ausland begeben. Den Unternehmen entstehen dadurch zusätzliche Kosten und der Schweiz entgehen Steuereinnahmen, weil die Wertschöpfung nicht im Inland stattfindet. Ausserdem verfehlt die Verrechnungssteuer teilweise ihren Sicherungszweck, da sie auf den Zinsen ausländischer Obligationen nicht erhoben wird, obschon diese Einkünfte der Einkommenssteuerpflicht unterliegen.

Der Bundesrat schlägt deshalb vor, bei der Verrechnungssteuer auf Zinsen von Obligationen und Geldmarktpapieren vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip überzugehen. Künftig soll nicht die Emittentin, sondern die Schweizer Zahlstelle (idR eine Bank) die Steuer erheben (Zahlstellenprinzip). Diese kennt ihre Kunden und ist in der Lage, die Steuer abhängig von der Person des Gläubigers zu erheben. Künftig soll die Zinszahlung an eine natürliche (nicht jedoch an eine juristische) Person mit

32 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 12.10.2011), [www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=de&msg-id=41742](http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=de&msg-id=41742).

33 BBl 2011, 6615.

34 BBl 2011, 4717.

Wohnsitz in der Schweiz der Verrechnungssteuer unterliegen, jedoch neu auch bei ausländischen Obligationen. In- und ausländische Investoren, die nicht in der Schweiz einkommenssteuerpflichtig sind, können von der Verrechnungssteuer befreit werden. Mit den vorgeschlagenen Änderungen wird die Verrechnungssteuer gezielt auf die natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz und damit auf die Sicherstellung der schweizerischen Einkommens- und Vermögenssteuern ausgerichtet.<sup>35</sup>

### 1.16 Ökologische Steuerreform

Der Bundesrat will vertieft überprüfen, wie das Steuersystem umgebaut und mit einer ökologischen Steuerreform unerwünschte Aktivitäten wie Energieverbrauch und Umweltverschmutzung stärker belastet, erwünschte Aktivitäten wie Arbeit und Investitionen dagegen entlastet werden könnten. Dabei sollen die Haushalte und Unternehmen insgesamt nicht mehr Steuern bezahlen. Der Ertrag aus der ökologischen Steuerreform würde durch Steuer- und Abgabensenkungen kompensiert oder an die Haushalte und die Unternehmen zurückverteilt. Der Bundesrat hat deshalb das eidg. Finanzdepartement (EFD) beauftragt, gemeinsam mit dem eidg. Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (UVEK) und dem eidg. Departement des Inneren (EDI) bis Mitte 2012 verschiedene Varianten einer ökologischen Steuerreform zu prüfen und dem Bundesrat Empfehlungen zum weiteren Vorgehen zu unterbreiten.

Aus Sicht des Bundesrats könnte die ökologische Steuerreform ein wichtiges Instrument zur Erreichung der Ziele der neuen Energiestrategie 2050 sein. Mit dieser Reform würden Anreize gesetzt, den Energieverbrauch zu reduzieren. Zudem würde die Versorgungssicherheit verbessert. Heute würden beim individuellen Verbrauch von Energie der Gesellschaft externe Kosten wie CO<sub>2</sub>-Emissionen, Umweltverschmutzungen und ungedeckte Unfallrisiken aufgebürdet. Diese Kosten seien nicht im Preis der Energieträger enthalten und würden somit beim Verbrauch nicht berücksichtigt. Durch eine ökologische Steuerreform sollen diese externen Kosten der Produktion und des Verbrauchs von Energie internalisiert werden. Durch eine Abgabe könnten jedem Energieträger seine externen Kosten angelastet werden, wodurch für die Konsumenten und Produzenten die richtigen Anreize geschaffen würden.

Neben energie- und umweltpolitischen Gründen sprechen auch volkswirtschaftliche Überlegungen für einen Umbau des Steuersystems. Durch eine ökologische Steu-

erreform könnten die Wettbewerbsfähigkeit und die Innovationskraft der Schweizer Wirtschaft gestärkt werden, indem Anreize für Investitionen in zukunftssträchtige Technologien und für einen Strukturwandel hin zu einer nachhaltigen, grünen und wettbewerbsfähigen Volkswirtschaft ausgelöst würden. Bedingung für die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und Innovationskraft der Schweizer Wirtschaft sei, dass eine ökologische Steuerreform haushaltsneutral und möglichst fiskalquotenneutral umgesetzt würde.<sup>36</sup>

### 1.17 In der Herbstsession 2011 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

*angenommen:*

- eine Motion betr. ersatzlose Streichung von Art. 89 Abs. 5 MWSTG;
- eine Motion betr. Steuerbefreiung der Einkünfte aus der Einspeisevergütung für den privaten Stromkonsum;
- eine Motion betr. rasche Umsetzung einer Unternehmenssteuerreform III zur Kompensation von Wettbewerbsnachteilen aufgrund des starken Frankens;
- eine Motion betr. befristete Befreiung der Beherbergungsleistungen der Mehrwertsteuer;

*abgelehnt:*

- eine Motion betr. Überbrückungsmassnahmen für den Tourismus. Befristete Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht;
- eine Motion betr. pauschalen Abzug pro beschäftigte Person vom steuerbaren Einkommen für in der Schweiz tätige Unternehmen;
- eine Motion betr. temporäre Sistierung der LSWA für einheimische Urproduktionsunternehmen;
- eine Motion betr. Präzisierung des Kapitaleinlageprinzips;
- eine Motion betr. Unternehmenssteuerreform II. Korrektur des Kapitaleinlageprinzips.

Der Ständerat hat 2 Standesinitiativen betr. Steuerbefreiung der Kinder- und Ausbildungszulagen keine Folge gegeben.

35 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 24.8.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=40710](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=40710).

36 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 1.12.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=42479](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=42479).



## 2 Kantone

### 2.1 Aargau

Der Kanton Aargau plant auf 2013/2015 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes. Dabei sollen steuerliche Entlastungen zur Stärkung als Wohn- und Wirtschaftskanton realisiert, Anpassungen an geändertes Bundesrecht und an neuere Gerichtsentscheide vorgenommen und in der Praxis als notwendig erkannte Vereinfachungen und Verbesserungen umgesetzt werden. Zentralen Punkt der Revision bildet die steuerliche Entlastung des Mittelstands. Der Regierungsrat schlägt insbesondere folgende Änderungen vor:

- tarifliche Entlastung bei der Einkommensbesteuerung des Mittelstands und – in etwas geringerem Ausmass – auch für die höheren Einkommen. Der Maximalsteuersatz soll von 11,25 % auf 11 % gesenkt werden;
- Reduktion der Vermögenssteuer um je 0,2‰ pro Tarifstufe. Der Maximalsteuersatz soll von 2,3 ‰ auf 2,1 ‰ gesenkt werden;
- Milderung des Vorsorgetarifs von 40 % auf 30 %;
- Erhöhung des Kinderabzugs (für Kinder bis 14 Jahre von Fr. 6400 auf Fr. 7000; für Kinder zwischen dem 15. und dem 18. Altersjahr von Fr. 8000 auf Fr. 9000; für volljährige Kinder in Ausbildung von Fr. 9500 auf Fr. 11 000);
- Erhöhung des Kinderdrittbetreuungskostenabzugs von maximal Fr. 6000 auf maximal Fr. 10 000;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression;
- Reduktion des Gewinnsteuersatzes für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen von 10 % auf 6 %;
- Möglichkeit des Holdingprivilegs für Stiftungen;
- Steuerfreiheit bei wirtschaftlicher Handänderung durch eine Holdinggesellschaft;
- Einführung eines flexiblen Vergütungszinses anstelle des bisherigen Skontos für Vorauszahlungen von natürlichen Personen;
- Einführung eines Ausgleichszinses anstelle des bisherigen Skontos für Vorauszahlungen von juristischen Personen;
- Einführung eines gesetzlichen Grundpfandrechts.

Wird die Revision wie vorgesehen umgesetzt, so ergeben sich bei dynamischer Betrachtungsweise im Durchschnitt über die Jahre Steuermindererträge von rd. Fr. 90 Mio. für den Kanton und von rd. Fr. 85 Mio. für die Gemeinden.

Die Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat wurde am 6.4.2011 publiziert.<sup>37</sup> Die 1. Beratung im Parlament wurde am 22.11.2011 abgeschlossen. Der Grosse Rat ist den Anträgen des Regierungsrats mehrheitlich gefolgt. Die 2. Beratung erfolgt ab März 2012.

### 2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat am 21.9.2011 eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben. Es geht dabei um folgende Punkte:

- Ausgleich der kalten Progression, wenn der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um mind. 3 % geändert hat;
- Einführung der Möglichkeit, den Kinderabzug bei getrennt besteuerten Eltern hälftig aufzuteilen, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht werden;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,<sup>38</sup> Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten,<sup>39</sup> Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 pro steuerpflichtige Person für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,<sup>40</sup> Steuerbefreiung von konzessionierten Verkehrsunternehmen<sup>41</sup> und Anpassung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung<sup>42</sup>.

Die Vernehmlassung dauerte bis zum 16.12.2011. Geplant ist das Inkrafttreten auf den 1.1.2013.

Der Kantonsrat hat an seiner Sitzung vom 24.10.2011 die Volksinitiative «Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!» sowie den Gegenvorschlag des Regierungsrats behandelt. Die Initiative wurde für gültig erklärt, aber abgelehnt. Der Rat beschloss, der Initiative einen Gegenvorschlag gegenüberzustellen. Dieser sieht ein steuerbares Mindesteinkommen von Fr. 600 000 und ein steuerbares Mindestvermögen von Fr. 12 Mio. vor.<sup>43</sup> Die Abstimmung findet am 11.3.2012 statt.

37 [www.ag.ch/grossrat/iga\\_grw\\_ges.php?GesNr=806560&AbfDetailNew=1](http://www.ag.ch/grossrat/iga_grw_ges.php?GesNr=806560&AbfDetailNew=1).

38 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

39 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

40 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

41 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

42 BGE 136 I 49, 136 I 65 und 2C\_30/2008 (25.9.2009).

43 [www.ar.ch/politische-rechte/volksinitiativen/haengige-volksinitiativen/#c35545](http://www.ar.ch/politische-rechte/volksinitiativen/haengige-volksinitiativen/#c35545).

### 2.3 Appenzell Innerrhoden

Der Grosse Rat hat eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet und zuhanden der Landsgemeinde 2012 überwiesen. Inhaltlich geht es hauptsächlich um Anpassungen an das Bundesrecht (begriffliche Anpassung aufgrund einer Änderung des ZGB betreffend Erwachsenenschutz, Personenrecht und Kindesrecht;<sup>44</sup> Neuregelung für konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;<sup>45</sup> Einführung eines Abzugs für Zuwendungen an politische Parteien;<sup>46</sup> Anpassung des Abzugs für die Fremdbetreuung von Kindern;<sup>47</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen<sup>48</sup>).

Die Landsgemeinde wird im Frühling 2012 über die Vorlage, welche per 1.1.2013 in Kraft treten soll, befinden können.

### 2.4 Basel-Stadt

Die Referendumsfrist gegen den vom Grossen Rat am 21.9.2011 gutgeheissenen Gesetzesvorschlag<sup>49</sup> ist am 5.11.2011 unbenutzt abgelaufen. Der Parteispendenabzug gilt somit ab der Steuerperiode 2012. Die übrigen Änderungen wurden sofort wirksam, da es sich um Verfahrensfragen, redaktionelle Korrekturen und um den Nachvollzug von bereits geltendem Bundesrecht handelt.

Der Regierungsrat hat am 28.9.2011 dem Grossen Rat eine Gesetzesvorlage zur Senkung der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unterbreitet. Dabei soll der maximale Gewinnsteuersatz von gegenwärtig 21 % schrittweise und unter bestimmten Bedingungen auf 18 % reduziert werden. Nach diesen Bedingungen dürfen die einzelnen Teilsenkungsschritte nicht in eine Rezessionsphase fallen, und die Nettoschuldenquote des Kantons darf ein bestimmtes Mass nicht überschreiten. Der Vorschlag des Regierungsrats knüpft an die Steuergesetzrevision vom 10.11.2010 an, indem zu den bereits beschlossenen Teilsenkungsschritten von je ½ Prozentpunkt pro Steuerperiode 4 weitere, ebenfalls bedingte Teilsenkungen von je ½ Prozentpunkt hinzukommen, bis der angestrebte maximale Gewinnsteuer-

satz von 18 % erreicht ist. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>50</sup>

### 2.5 Bern

Die zustande gekommene Volksinitiative «Faire Steuern – Für Familien» richtet sich insbesondere gegen die vom Grossen Rat am 23.3.2010 verabschiedete Teilrevision des Steuergesetzes, welche Steuersenkungen brachte.<sup>51</sup> Die Volksinitiative enthält im Wesentlichen folgende Elemente:

- Abschaffung der Aufwandbesteuerung nach dem Zuzugsjahr;
- Erhöhung des Kinderabzugs auf Fr. 8000;
- Aufhebung der Einkommens- und Vermögenssteuersenkungen, soweit sie über den blossen Teuerungsausgleich hinausgegangen sind;
- Wiedererhöhung des Grenzwerts bei der Vermögenssteuerbremse auf 30 %.

Über die Volksinitiative wird im Jahr 2012 oder 2013 abgestimmt.

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat im April 2011 einen Gegenvorschlag unterbreitet. Dieser sieht ebenfalls ein Rückkommen auf die beschlossenen Steuersenkungen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuertarife und die Erhöhung des Kinderabzugs vor. Der Regierungsrat lehnt jedoch die verlangte Abschwächung der Vermögenssteuerbremse und die geforderte Aufhebung der Aufwandbesteuerung aus standortpolitischen Gründen ab. Anstelle einer Aufhebung hat der Regierungsrat eine Verschärfung der Aufwandbesteuerung vorgeschlagen.

Die vorberatende Kommission hat an ihrer Sitzung vom 12.5.2011 beschlossen, dem Grossen Rat einen eigenen Gegenvorschlag zu unterbreiten. Dieser sieht anstelle der Abschaffung eine Verschärfung der Aufwandbesteuerung vor und enthält wie die Initiative eine Erhöhung der Kinderabzüge. Auf eine Abschwächung der Vermögenssteuerbremse möchte die Kommission verzichten. Anders als der Regierungsrat will die Kommission keine Aufhebung der vom Grossen Rat mit der Steuergesetzrevision 2011/12 beschlossenen Steuersenkungen.

Der Grosse Rat hat die Vorlage in der Novembersession 2011 behandelt. Dabei wurde sie zur Überprüfung der Modalitäten des Gegenvorschlags an die vorberatende Kommission zurückgewiesen. Die Vorlage wird im Frühling 2012 im Grossen Rat erneut behandelt.

44 Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 19.12.2008), AS 2011, 725.

45 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

46 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

47 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

48 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

49 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, Abschn. 2.4, FStR 2011, 319.

50 [www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm](http://www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm).

51 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.5, FStR 2010, 318 f.

Des Weiteren wurde per 1.1.2012 ein Ausgleich der kalten Progression beschlossen. Der Grosse Rat hat eine entsprechende Änderung des Steuergesetzes in der Sptembersession 2011 gutgeheissen.<sup>52</sup>

Am 9.12.2011 hat der Regierungsrat das Vernehmlassungsverfahren zur Steuergesetzrevision 2014 eröffnet. Im Zentrum der Revision steht die Umsetzung von (überwiegend) zwingendem Bundesrecht. Daneben werden aber auch überwiesene parlamentarische Vorstösse behandelt und Bedürfnisse aus der Praxis berücksichtigt. Der Regierungsrat verzichtet in Anbetracht der unverändert ungünstigen finanzpolitischen Perspektiven darauf, dem Grossen Rat steuerpolitische Entlastungsmassnahmen zu beantragen. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Delegation der Zuständigkeit zum jährlichen Ausgleich der kalten Progression vom Grossen Rat an den Regierungsrat;
- Neuregelung des besonderen Abzugs in voraussichtlichen Erlassfällen, indem ein Abzug auf null beim steuerbaren Einkommen und Vermögen nur möglich sein soll, wenn weder Eigentum noch Nutzniessung an Grundstücken vorliegt und Einkommen und Vermögen die vom Regierungsrat festgesetzten Beträge nicht überschreiten;
- Schaffung einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, dass bei Kapitaleistungen aus Vorsorge bereits rechtskräftige Veranlagungen von Amtes wegen ergänzt werden können, wenn die kantonale Steuerverwaltung von weiteren Kapitaleistungen im gleichen Jahr Kenntnis erhält;
- Einführung der Möglichkeit, dass mit dem Einverständnis der steuerpflichtigen Person künftig die Steuerverwaltung Mitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheide auf elektronischem Weg eröffnen kann;
- Umsetzung von Bundesrecht: Entwurf zum BG über die Besteuerung nach dem Aufwand;<sup>53</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes;<sup>54</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>55</sup> Bahnreform 2;<sup>56</sup> Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB<sup>57</sup>.

Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.<sup>58</sup> Die Vernehmlassung dauert bis am 9.3.2012. Die beiden Lesungen im Grossen Rat erfolgen voraussichtlich in der Novembersession 2012 und in der Märzsession 2013. Das Inkrafttreten der Teilrevision ist grundsätzlich auf den 1.1.2014 geplant.

## 2.6 Graubünden

Das Departement für Finanzen und Gemeinden hat am 7.9.2011 das Vernehmlassungsverfahren für eine Teilrevision des Steuergesetzes eröffnet. Die Teilrevision umfasst im Wesentlichen folgende Punkte:

- Heute erheben der Kanton eine Nachlasssteuer und die Gemeinden (fakultativ) eine Erbanfallsteuer. Unterschiedliche Systeme für die Erhebung der Erbschaftssteuern sind administrativ aufwendig und für die Steuerpflichtigen nicht nachvollziehbar. Der Kanton soll zu einer Erbanfallsteuer wechseln, wobei Steuersätze von 5 % (elterlicher Stamm) und 15 % (Übrige) geplant sind. Ehegatten, Nachkommen, Eltern und Konkubinatspartner sollen von der Steuerpflicht befreit werden. Der Vollzug der kantonalen und kommunalen Erbanfallsteuern soll in die Hände der kantonalen Steuerverwaltung gelegt werden.
- Die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Graubünden soll verbessert werden, indem der Steuerfuss für die juristischen Personen flexibler, d. h. unabhängig von demjenigen der natürlichen Personen festgelegt werden kann. Damit kann der Grosse Rat auch kurzfristig die Steuerbelastung anpassen. Die Massnahme hat den Vorteil, dass die Mindereinnahmen nur den Kanton treffen und sich nicht auch in den Rechnungen der Gemeinden niederschlagen.
- Die Liegenschaftensteuern (Grundsteuern) werden heute nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen. Diese Abweichung zum Bundessteuerrecht soll beseitigt werden.
- Das geltende Recht gewährt den Pflichtigen sehr lange Zahlungsfristen (90 Tage), die weder üblich noch notwendig erscheinen. Diese sollen auf 30 Tage gekürzt werden.
- Für die elektronische Einreichung der Steuererklärung sowie die elektronische Zustellung von Rechnung und Veranlagungsverfügung sollen die gesetzlichen Grundlagen geschaffen werden.

52 [www.gr.be.ch/gr/de/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-bc87384ae1b64f8da50345a124f5740e.html](http://www.gr.be.ch/gr/de/index/geschaefte/geschaefte/suche/geschaefte.gid-bc87384ae1b64f8da50345a124f5740e.html).

53 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand, BBl 2011, 6021.

54 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), BBl 2011, 4921.

55 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

56 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

57 [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02274/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02274/index.html?lang=de).

58 [www.be.ch/vernehmlassungen](http://www.be.ch/vernehmlassungen).

- Anpassungen an das Bundesrecht: Feuerwehrosold;<sup>59</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>60</sup> Beibehalten der Aufwandbesteuerung mit Festlegung des minimalen Lebensaufwands auf Fr. 300 000<sup>61</sup>.

Die Vernehmlassungsunterlagen können im Internet eingesehen werden.<sup>62</sup> Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 9.12.2011. Die Beratungen im Grossen Rat sind für die Augustsession 2012 vorgesehen, das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 geplant.

## 2.7 Luzern

Der Kantonsrat behandelte in 2. Lesung die Initiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre! Abschaffung der Pauschalbesteuerung». Er beschloss, die Initiative abzulehnen und den Stimmberechtigten einen Gegenentwurf in einer Doppelabstimmung zu unterbreiten. Der Gegenentwurf sieht vor, dass das steuerbare Einkommen mind. dem 7-fachen Betrag des jährlichen Mietzinses oder Mietwerts bzw. dem 3-fachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen muss, im Minimum jedoch Fr. 600 000. Das steuerbare Vermögen soll mind. auf das 20-Fache des steuerbaren Einkommens festgelegt werden und somit neu im Minimum Fr. 12 Mio. betragen. Die Volksabstimmung findet am 11.3.2012 statt.

## 2.8 Obwalden

Die Stimmberechtigten haben am 23.10.2011 den Nachtrag zum Steuergesetz mit 89,38 % Ja-Stimmen gutgeheissen. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

*Natürliche Personen:*

- Entlastung von unteren und mittleren Einkommen mittels eines Sonderabzugs;
- Anpassung des Kinderabzugs an die Regelungen im DBG;
- Senkung der einfachen Grundstückgewinnsteuer von 2 % auf 1,8 % des Grundstückgewinns. Die Ermässigungen der Grundstückgewinnsteuer bei einer Eigentumsdauer ab 5 Jahren fallen weg.

*Erhebung einer Sondersteuer für die Gemeinde:* Zur Finanzierung einer bedeutenden kommunalen Infrastrukturanlage kann der Gemeindesteuerfuss zeitlich befristet und zweckgebunden erhöht werden. Die Festlegung

der zusätzlichen Einheiten erfolgt zusammen mit dem entsprechenden Kreditbeschluss an einer kommunalen Urnenabstimmung.

Der Nachtrag zum Steuergesetz ist am 1.1.2012 in Kraft getreten.

## 2.9 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat die Beratung der Teilrevision des Steuergesetzes<sup>63</sup> abgeschlossen. Dabei haben sich gegenüber der Kommissionsvorlage, abgesehen von einer kleineren formalen Anpassung, keine Änderungen mehr ergeben. Der Beschluss des Kantonsrats vom 5.12.2011 unterliegt dem fakultativen Referendum. Die Referendumsfrist endet am 8.3.2012.

## 2.10 Solothurn

Per 1.1.2012 ist der 2. Teil der 2007 beschlossenen Steuerentlastungen in Kraft getreten.<sup>64</sup> Die Vermögenssteuer ist um  $\frac{1}{3}$  von bisher maximal 1,5 ‰ auf 1,0 ‰ (einfache Staatssteuer) gesenkt worden, so dass bei einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss die Belastung durch die Vermögenssteuer nicht mehr als 2,2 ‰ beträgt. Ausserdem beträgt der Gewinnsteuersatz der 2. Stufe (Gewinnanteile über Fr. 100 000) für juristische Personen neu nur 8,5 % (bisher 9,0 %). Gewinnanteile unter Fr. 100 000 werden unverändert mit 5,0 % besteuert.

Im Herbst 2011 hat die Schweizerische Volkspartei eine Verfassungsinitiative mit dem Titel «Weniger Steuern für alle» in der Form der allgemeinen Anregung lanciert. Sie hat eine Steuerentlastung von 10 % – 15 % für natürliche Personen zum Ziel. Die Entlastungen sollen über einen degressiven Rabatt beim Steuerbezug erfolgen, sodass sie sich nur bei den Staatssteuern auswirken, nicht jedoch bei den Gemeindesteuern. Die Sammelfrist für die 3000 notwendigen Unterschriften dauert bis zum März 2012.

## 2.11 St.Gallen

Die Stimmberechtigten haben am 27.11.2011 sowohl die Gesetzesinitiative «Schluss mit den Steuervorteilen für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» als auch den Gegenvorschlag des Kantonsrats gutgeheissen. Bei der Stichfrage zogen jedoch die Stimmberechtigten den Gegenvorschlag des Kantonsrats mit 54,1 % klar vor. Der Gegenvorschlag in Form des VIII. Nachtrags zum Steuergesetz ist deshalb am 1.1.2012 in Kraft getreten. Die Unterlagen inkl. der

59 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), BBl 2011, 4921.

60 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

61 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand, BBl 2011, 6021.

62 [www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/ds/aktuelles/Seiten/default.aspx](http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/ds/aktuelles/Seiten/default.aspx).

63 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, Abschn. 2.11, FStR 2011, 321, und Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, Abschn. 2.11, FStR 2011, 262.

64 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/2, Abschn. 2.12, FStR 2011, 174.



Abstimmungsbroschüre können im Internet eingesehen werden.<sup>65</sup>

Die Regierung hat am 2.11.2011 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Änderungen aufgrund zwingenden Harmonisierungsrechts: Zuwendungen an politische Parteien;<sup>66</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>67</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes;<sup>68</sup> Kinderbetreuungskostenabzug;<sup>69</sup> konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;<sup>70</sup>
- Änderungen aufgrund von Bundesgerichtsurteilen: Steuerauscheidung (keine Rückbelastung von Verlusten und Aufwandüberschüssen; ausserdem Anpassung der kantonalen Normen an das DBG);<sup>71</sup> Halbsatzbesteuerung von Gewinnausschüttungen (Wegfall der Beschränkung auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz);<sup>72</sup> Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer;<sup>73</sup> Ausweitung der Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht;<sup>74</sup>
- Entrümpelung: Aufhebung der Übergangsbestimmungen zum Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen von der zweijährigen Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung; Aufhebung der Vergnügungssteuer.

Die Teilrevision soll am 1.1.2013 in Kraft treten. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>75</sup>

## 2.12 Tessin

Die Vorlage betr. eine Steueramnestie für natürliche und juristische Personen, mit einer entsprechenden Änderung des Steuergesetzes,<sup>76</sup> ist im Parlament immer

noch hängig. Die zuständige Kommission entscheidet im Januar 2012 darüber.

Das Parlament hat die Vorlage zur Umsetzung der Bahnreform 2<sup>77</sup> gutgeheissen. Die Botschaft betr. das gesetzliche Pfandrecht aufgrund der ZGB-Revision<sup>78</sup> ist zurzeit in der Gesetzgebungskommission hängig.

## 2.13 Thurgau

Die Stimmberechtigten haben am 15.5.2011 einer Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt und den Gentvorschlag des Grossen Rats zur Volksinitiative «Abschaffung der Pauschalbesteuerung – Schweizer und Ausländer gleich behandeln» angenommen.<sup>79</sup> Der Regierungsrat hat nun am 22.11.2011 diese Gesetzesänderung auf den 1.1.2012 in Kraft gesetzt.

Am 25.10.2011 hat der Regierungsrat eine Botschaft zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern sowie des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer verabschiedet. Mit dieser Botschaft beantragt der Regierungsrat im Wesentlichen folgende Änderungen:

*Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern:*

- Anpassungen an Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>80</sup> Einführung eines Freibetrags für Soldzahlungen von Milizfeuerwehren;<sup>81</sup>
- Schaffung der gesetzlichen Grundlagen für das digitale Archiv;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression (Teuerungsausgleich);
- redaktionelle, organisatorische und formelle Bereinigungen.

*Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer:*

- steuerliche Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit direkten Nachkommen, wobei das Pflegeverhältnis mind. 7 Jahre dauern muss;
- organisatorische und formelle Bereinigungen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 geplant. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>82</sup>

65 www.ratsinfo.sg.ch, Geschäftssuche, Nr. 22.10.11.

66 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

67 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

68 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), BBl 2011, 4921.

69 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

70 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

71 BGE 131 I 249, 132 I 220 und 133 I 19.

72 BGE 136 I 49.

73 BGE 137 I 145.

74 BGE 2C\_308/2009 (14.10.2009).

75 www.ratsinfo.sg.ch, Geschäftssuche, Nr. 22.11.17.

76 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, Abschn. 2.13, FStR 2010, 323.

77 BG über die Bahnreform 2 (vom 20.3.2009), AS 2009, 5597.

78 Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 11.12.2009), AS 2011, 4637.

79 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, Abschn. 2.15, FStR 2011, 263.

80 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

81 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), BBl 2011, 4921.

82 www.steuerverwaltung.tg.ch.

## 2.14 Waadt

Das Steuergesetz wurde per 1.1.2012 wie folgt geändert:

- Senkung des ordentlichen Kapitalsteuersatzes von 0,6 ‰ auf 0,3 ‰;
- Einführung der Möglichkeit, die Steuererklärung elektronisch und ohne Belege einzureichen (mit Ausnahme der Jahresrechnungen der Selbständigerwerbenden und der Bankdepot-Auszüge);
- Anpassungen an das Gaststaatsgesetz.<sup>83</sup>

## 2.15 Wallis

Das Departement für Finanzen, Institutionen und Gesundheit hat am 11.11.2011 ein Vernehmlassungsverfahren für eine Teilrevision des Steuergesetzes eröffnet. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen von Fr. 3950 auf Fr. 7200 für gemeinsam steuerpflichtige Personen und von Fr. 1560 auf Fr. 3600 für die übrigen Steuerpflichtigen. Der Abzug von Fr. 1090 für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person soll unverändert bleiben;
- Erhaltung der Wohnsituation betagter und handicapierter Personen mittels der Einführung eines Steuerabzugs von Fr. 3000 für Steuerpflichtige, die Pflegebedürftige (Familienmitglieder, Nachbarn oder Nahestehende) betreuen und so deren Platzierung in einem Heim aufschieben;
- Senkung der Gewinnsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, indem statt der ersten Fr. 100 000 neu die ersten Fr. 150 000 Gewinn mit 3 % besteuert werden sollen;
- Anpassungen an Bundesrecht: Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes;<sup>84</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>85</sup> Anpassung der Regelung des gesetzlichen Pfandrechts an die ZGB-Revision;<sup>86</sup> Einführung neuer Regelungen betr. die Abzüge für Aus- und Weiterbildungskosten<sup>87</sup> (Ersatz des bisherigen entsprechenden Berufskostenabzugs durch einen allgemeinen Abzug bis Fr. 12 000).

Die Vernehmlassungsfrist ist am 13.1.2012 abgelaufen. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 geplant. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>88</sup>

## 2.16 Zug

Die Stimmberechtigten haben am 27.11.2011 die Teilrevision des Steuergesetzes<sup>89</sup> gutgeheissen. Die Änderungen sind damit am 1.1.2012 in Kraft getreten.

## 2.17 Zürich

Am 5.7.2011 hatte das Verwaltungsgericht eine Beschwerde gegen die Verordnung des Regierungsrats vom 3.11.2010 über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes<sup>90</sup> abgelehnt. Nach diesem Entscheid ist es zulässig, bei der separaten Besteuerung eines Liquidationsgewinns diesen Gewinn als Ganzes wie eine Kapitaleistung aus der beruflichen Vorsorge zu behandeln. Eine solche Regelung verstösst nach Meinung des Verwaltungsgerichts nicht gegen Art. 11 Abs. 5 StHG. Inzwischen wurde der Entscheid an das Bundesgericht weitergezogen.

Am 2.11.2011 hat der Regierungsrat zuhanden des Kantonsrats 2 Vorlagen zur Änderung des Steuergesetzes verabschiedet. Mit einer 1. Vorlage schlägt der Regierungsrat eine neue Regelung des Ausgleichs der kalten Progression vor. Danach soll die kalte Progression jeweils auf den Beginn einer neuen 2-jährigen Staatssteuerfussperiode ausgeglichen werden. Nur bei einer negativen Teuerung soll auf eine Anpassung verzichtet werden. Zudem soll der Ausgleich neu von der Finanzdirektion vorgenommen werden. In der 2. Vorlage ist die Anpassung des Steuergesetzes an die StHG-Bestimmungen des neuen BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen<sup>91</sup> vorgesehen.

## 3 Doppelbesteuerungsabkommen

### 3.1 Informationsaustausch

Die Umsetzung der vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossenen Übernahme des OECD-Standards im Bereich der Amtshilfe wurde im 4. Quartal 2011 wie folgt weitergeführt:

83 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

84 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), BBI 2011, 4921.

85 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

86 Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 11.12.2009), AS 2011, 4637.

87 In Anlehnung an die Botschaft und den Entwurf zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (vom 4.3.2011), BBI 2011, 2607.

88 [www.vs.ch/Navig/departement.asp?MenuID=6607](http://www.vs.ch/Navig/departement.asp?MenuID=6607).

89 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, Abschn. 2.15, FStR 2011, 322 f.

90 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

91 BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (vom 17.12.2010), AS 2011, 3259.

Am 17.11.2011 konnten die Verhandlungen über die Revision des geltenden DBA mit *Australien*, am 28.11.2011 jene mit *Bulgarien*, am 8.12.2011 diese mit der *Tschechischen Republik* und am 21.12.2011 jene mit *Slowenien* mit der Paraphierung eines neuen DBA bzw. eines Änderungsprotokolls abgeschlossen werden. Am 15.12.2011 wurde zudem ein DBA mit *Turkmenistan* paraphiert.

Am 4.10.2011 erfolgte die Unterzeichnung eines neuen DBA mit *Hongkong* (s. Abschn. 3.5), und am 6.10.2011 wurde ein DBA mit den *Vereinigten Arabischen Emiraten* (s. Abschn. 3.13) unterzeichnet.

In Kraft getreten sind die Änderungsprotokolle bzw. DBA mit *Indien* (7.10.2011, s. Abschn. 3.6), *Polen* (17.10.2011, s. Abschn. 3.10), den *Niederlanden* (9.11.2011, s. Abschn. 3.9), *Kanada* (16.12.2011, s. Abschn. 3.8), *Deutschland* (21.12.2011, s. Abschn. 3.3), *Griechenland* (27.12.2011, s. Abschn. 3.4), *Uruguay* (28.12.2011, s. Abschn. 3.12) und *Japan* (30.12.2011, s. Abschn. 3.7).

Am 9.12.2011 anerkannte der Bundesrat die private Doppelbesteuerungsvereinbarung vom 8.10.2007 zwischen dem Handelsbüro der Schweizer Industrie in Taipei und dem Taipei Kultur- und Handelsbüro in der Schweiz mit Wirkung für das *Chinesische Taipei (Taiwan)*. Die Vereinbarung ist am 13.12.2011 in Kraft getreten (s. Abschn. 3.2).

### 3.2 Chinesisches Taipei (Taiwan)

Die am 13.12.2011 in Kraft getretene Doppelbesteuerungsvereinbarung zwischen dem Handelsbüro der Schweizer Industrie in Taipei und dem Taipei Kultur- und Handelsbüro in der Schweiz mit Wirkung für das Chinesische Taipei findet Anwendung auf die Steuern vom Einkommen. Da das Chinesische Taipei kein von der Schweiz anerkannter Staat ist, wurde die Vereinbarung zwischen zwei privaten Organisationen aus der Schweiz und dem Chinesischen Taipei abgeschlossen und durch den Bundesrat nach dem Bundesgesetz vom 17.6.2011 über die Anerkennung privater Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen genehmigt.<sup>92</sup>

Die Vereinbarung gilt für Personen, die in einem Territorium oder in beiden Territorien ansässig sind. Als Territorien gelten die Gebiete, in denen die Steuergesetze angewendet werden, die zum einen durch die ESTV und die kantonalen sowie die Gemeindesteuerbehörden und zum anderen durch die Steuerbehörde des Finanzminis-

teriums in Taipei vollzogen werden, m. a. W. die Schweiz und das Chinesische Taipei.

Die Vereinbarung enthält Bestimmungen über den Informationsaustausch nach internationalem Standard.

Bauausführungen und Montagen begründen eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer 6 Monate übersteigt. Ebenfalls zu einer Betriebsstätte führen Überwachungstätigkeiten im Zusammenhang mit einer Baustelle oder Montage, sofern sie länger als 6 Monate ausgeübt werden, sowie die Erbringung von Dienstleistungen, deren Dauer für ein gleiches Projekt oder für verbundene Projekte 183 Tage in einer 12-Monatsperiode übersteigen.

Dividenden können im Quellterritorium mit höchstens 15 % besteuert werden. Ist jedoch die nutzungsrechtliche Person der Dividenden eine Gesellschaft, die an der ausschüttenden Gesellschaft mit mindestens 20 % beteiligt ist, beträgt die Residualsteuer maximal 10 %.

Auf Zinsen kommt dem Quellterritorium ein Besteuerungsrecht von höchstens 10 % zu. Ausgenommen sind jedoch Zinsen, die aus dem Verkauf von Ausrüstungen auf Kredit oder dem Verkauf von Waren oder Dienstleistungen zwischen Unternehmen auf Kredit herrühren. Ebenfalls nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können Zinsen aus Darlehen einer Bank sowie Zinsen, die einem Territorium oder seinen Unterabteilungen gezahlt werden.

Lizenzgebühren unterliegen einer Residualsteuer von höchstens 10 %. Leasingraten gelten nicht als Lizenzgebühren.

Gewinne aus der Veräusserung von nicht an einer anerkannten Börse kotierten Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % aus im einen Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, können in diesem Staat besteuert werden. Ausgenommen sind Fälle, in denen dieses unbewegliche Vermögen zur Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft dient, also bspw. aus einer Fabrikliegenschaft besteht, in der die Gesellschaft Waren produziert, die veräussernde Person vor der Veräusserung weniger als 5 % der Anteile hielt oder der Gewinn im Rahmen einer Umstrukturierung angefallen ist.

Selbständigerwerbende Personen, die Dienstleistungen während mehr als 183 Tagen in einer 12-Monatsperiode erbringen, begründen eine feste Einrichtung.

Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen können im Quellterritorium besteuert werden. In der Schweiz umfasst dies die Leistungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a).

92 Vgl. Gesetzgebungsagenda 2011/1, Abschnitt 3.6, FStR 2011, 83.

Zur Vermeidung von Missbräuchen sieht das Abkommen eine Bestimmung gegen Durchlaufstrukturen vor.

Im Chinesischen Taipei wird die Doppelbesteuerung mittels der Anrechnungsmethode vermieden. Die Schweiz wendet generell die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt an und gewährt auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren die pauschale Steueranrechnung. Für Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert hauptsächlich von unbeweglichem Vermögen im anderen Territorium herrührt, steht die Freistellung unter dem Vorbehalt der Besteuerung im Chinesischen Taipei.

Die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsvereinbarung sind rückwirkend ab dem 1.1.2011 anwendbar. Hinsichtlich des Informationsaustausches gelten die Bestimmungen für die Steuerjahre ab dem 1.1.2012.

### 3.3 Deutschland

Das Änderungsprotokoll vom 27.10.2010<sup>93</sup> ist am 21.12.2011 in Kraft getreten. Der Informationsaustausch findet hinsichtlich Bank- oder Eigentümerinformationen (Art. 27 Abs. 5 DBA-D) ab dem 1.1.2011 und hinsichtlich anderer Informationen auf Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2011 beginnen. Die anderen Bestimmungen des Änderungsprotokolls sind ab dem 1.1.2012 anwendbar.

### 3.4 Griechenland

Das Änderungsprotokoll vom 4.11.2010<sup>94</sup> ist am 27.12.2011 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2012 Anwendung.

### 3.5 Hongkong

Am 6.12.2010 wurde in Hongkong ein Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Besonderen Verwaltungsregion Hongkong der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Das Abkommen enthielt Bestimmungen über den Informationsaustausch gemäss dem OECD-Standard.

Das Abkommen ist nicht in Kraft getreten; vielmehr wurden die dazu notwendigen Schritte erst gar nicht eingeleitet. Stattdessen haben die beiden Verhandlungsdelegationen der Schweiz und von Hongkong beschlossen, das Abkommen vom 6.12.2010 entsprechend der geänderten Amtshilfepraxis der Schweiz vom 13.2.2011 an-

zupassen und durch ein neues Abkommen zu ersetzen.<sup>95</sup> Das neue Abkommen wurde am 4.10.2011 unterzeichnet. Es entspricht grundsätzlich dem Abkommen vom 6.12.2010.<sup>96</sup> Zur Erfüllung des internationalen Standards in Sachen Informationsaustausch wurden jedoch die Protokollbestimmungen zum Artikel über den Informationsaustausch angepasst.

In Übereinstimmung mit dem internationalen Standard halten diese nun fest, dass die ersuchende Partei den betroffenen Steuerpflichtigen eindeutig zu identifizieren hat, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Ferner sind in Amtshilfesuchen, sofern bekannt, der Name und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers (z. B. einer Bank) anzugeben. Der internationale Standard verpflichtet die ersuchte Partei aber auch, Gesuche zu beantworten, die den mutmasslichen Informationsinhaber nicht zu identifizieren vermögen. Weil sich ohne diese Angaben die Informationssuche schwierig gestalten kann, lässt der Standard es zu, solche Gesuche aus Gründen der Proportionalität (d. h. Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abzuweisen. Die in der Schweiz zuständige Verwaltungsbehörde ist deshalb nicht verpflichtet, zur Beantwortung eines Amtshilfesuchs sämtliche in der Schweiz tätigen Banken anzufragen. Kommen hingegen bspw. nur ein paar wenige Banken als Informationsinhaber in Frage, so ist die in der Schweiz zuständige Behörde auch ohne Angabe des Namens und der Adresse verpflichtet, diese anzufragen, sofern die Umstände im Gesuch schlüssig dargetan sind und damit eine «fishing expedition» ausgeschlossen werden kann.

### 3.6 Indien

Das Änderungsprotokoll vom 30.8.2010<sup>97</sup> ist am 7.10.2011 in Kraft getreten. Der Informationsaustausch findet auf Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2011 beginnen. Die anderen Bestimmungen des Änderungsprotokolls sind in Indien ab dem 1.4.2012 und in der Schweiz ab dem 1.1.2012 anwendbar.

### 3.7 Japan

Das Änderungsprotokoll vom 21.5.2010<sup>98</sup> ist am 30.12.2011 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2012 Anwendung.

93 S. Gesetzgebungsagenda 2011/1, Abschnitt 3.2, FStR 2011, 82.

94 S. Gesetzgebungsagenda 2011/1, Abschnitt 3.3, FStR 2011, 82.

95 Vgl. Gesetzgebungsagenda 2011/4, Abschnitt 3.1, FStR 2011, 324.

96 S. Gesetzgebungsagenda 2011/1, Abschnitt 3.4, FStR 2011, 83.

97 S. Gesetzgebungsagenda 2010/4, Abschnitt 3.2, FStR 2010, 327.

98 S. Gesetzgebungsagenda 2010/3, Abschnitt 3.4, FStR 2010, 257.



### 3.8 Kanada

Das Änderungsprotokoll vom 22.10.2010<sup>99</sup> ist am 16.12.2011 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2012 Anwendung.

### 3.9 Niederlande

Das DBA vom 26.2.2010<sup>100</sup> ist am 9.11.2011 in Kraft getreten. Die Bestimmungen des Abkommens finden ab dem 1.1.2012 Anwendung. Ab diesem Datum können auch Amtshilfegesuche gemäss dem heute geltenden internationalen Standard gestellt werden, die sich auf Tatbestände ab dem 1.3.2010 beziehen. Das Abkommen ersetzt das Abkommen aus den Jahren 1951 und 1966.

### 3.10 Polen

Das Änderungsprotokoll vom 20.4.2010<sup>101</sup> ist am 17.10.2011 in Kraft getreten. Die Bestimmungen des Protokolls hinsichtlich der Residualsteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren sind ab dem 1.7.2013 anwendbar. Die restlichen Bestimmungen gelten ab dem 1.1.2012.

### 3.11 Tadschikistan

Am 26.10.2011 ist das neue, am 23.6.2009 unterzeichnete DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in Kraft getreten. Es enthält noch keine Amtshilfebestimmung im Sinne des internationalen Standards.

Überwachungstätigkeiten im Zusammenhang mit einer Baustelle oder Montage begründen eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer 12 Monate übersteigt. Die mit der Lieferung von selbst hergestellten Maschinen und Ausrüstungen zusammenhängende Montage gilt dagegen ungeachtet der Dauer nicht als Betriebsstätte.

Dividenden können im Quellenstaat mit höchstens 15 % besteuert werden. Ist jedoch die nutzungsberechtigte Person der Dividenden eine Gesellschaft, die an der ausschüttenden Gesellschaft mit mindestens 20 % beteiligt ist, beträgt die Residualsteuer maximal 5 %.

Auf Zinsen kommt dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht von höchstens 10 % zu. Ausgenommen sind jedoch Zinsen, die aus dem Verkauf von Ausrüstungen auf Kredit oder dem Verkauf von Waren zwischen Unternehmen auf Kredit herrühren. Ebenfalls nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können Zinsen aus Darlehen einer Bank sowie Zinsen, die an die Vertragsstaaten gezahlt werden.

Lizenzgebühren unterliegen einer Residualsteuer von höchstens 5 %.

Tadschikistan vermeidet die Doppelbesteuerung mittels Anrechnung der aufgrund des Abkommens in der Schweiz geschuldeten Steuern an die tadschikische Steuer. In der Schweiz gelangt wie üblich die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt zur Anwendung. Für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die in Tadschikistan besteuert werden können, gewährt die Schweiz die pauschale Steueranrechnung.

### 3.12 Uruguay

Das DBA vom 18.10.2010<sup>102</sup> ist am 28.12.2011 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2012 Anwendung.

### 3.13 Vereinigte Arabische Emirate

Am 6.10.2011 haben die Schweiz und die Vereinigten Arabischen Emirate ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Das Abkommen enthält Bestimmungen über den Informationsaustausch nach internationalem Standard.

Natürliche Personen sind in den Vereinigten Arabischen Emiraten vollständig und Unternehmen weitgehend steuerbefreit. Das Abkommen zielt daher im Wesentlichen darauf ab, die Attraktivität der Schweiz für Investoren aus den Vereinigten Arabischen Emiraten zu verbessern.

Die mit der Lieferung von selbst hergestellten Maschinen und Ausrüstungen zusammenhängende Montage gilt ungeachtet der Dauer nicht als Betriebsstätte.

Dividenden können im Quellenstaat mit höchstens 15 % besteuert werden. Ist jedoch die Empfängerin der Dividenden eine Gesellschaft, die an der ausschüttenden Gesellschaft mit mindestens 10 % beteiligt ist, beträgt die Residualsteuer maximal 5 %. Nur der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterliegen Dividenden, deren nutzungsberechtigte Person der andere Vertragsstaat (inkl. seiner politischen Unterabteilungen, lokalen Körperschaften oder Gebietskörperschaften), die Zentralbank dieses Staates, eine Pensionskasse, eine Investitionsbehörde oder eine andere staatliche Einrichtung ist.

Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen der Besteuerung ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat der nutzungsberechtigten Person.

Gewinne aus der Veräusserung von Aktien an einer Gesellschaft, deren Wert unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % aus im einen Vertragsstaat gelegenen unbe-

99 S. Gesetzgebungsagenda 2011/1, Abschnitt 3.5, FStR 2011, 83.

100 S. Gesetzgebungsagenda 2010/2, Abschnitt 3.3, FStR 2010, 167.

101 S. Gesetzgebungsagenda 2010/3, Abschnitt 3.5, FStR 2010, 258.

102 S. Gesetzgebungsagenda 2011/1, Abschnitt 3.7, FStR 2011, 84.

weglichem Vermögen besteht, können in diesem Staat besteuert werden.

Ruhegehälter können im Quellenstaat besteuert werden.

Zur Vermeidung von Missbräuchen sieht das Abkommen die Möglichkeit der gegenseitigen Beratung zwischen den zuständigen Behörden vor.

Die Vereinigten Arabischen Emirate vermeiden die Doppelbesteuerung mittels Anrechnung der aufgrund des Abkommens in der Schweiz geschuldeten Steuern an die eigene Steuer. In der Schweiz gelangt wie üblich die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt zur Anwendung. Für Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert hauptsächlich aus unbeweglichen Vermögen im anderen Vertragsstaat herrührt, steht die Freistellung jedoch unter dem Vorbehalt der Besteuerung in den Vereinigten Arabischen Emiraten. Für Dividenden, die in den Vereinigten Arabischen Emiraten besteuert werden können, gewährt die Schweiz die pauschale Steueranrechnung. Auf Ruhegehältern wird die Doppelbesteuerung schliesslich durch Steueranrechnung vermieden.

---

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 424 pro Jahr (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2012/1       Ausgabe 20\_\_\_/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:

---

