

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Robert Danon

**La notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE**

Analyse critique du commentaire OCDE 2010 et impact sur  
les CDI suisses

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

**Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über  
die Zusammenarbeit im Steuerbereich (2. Teil)**

Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte

Dr. iur. Markus Weidmann/  
Dr. iur. Claudia Suter

**Sicherstellung des Abkommenszwecks**

Auskunftsersuchen und verwandte Fragestellungen in den  
Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien

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

**Gesetzgebungs-Agenda 2012/2**

2012/2

---

---

## Impressum

### IFF Forum für Steuerrecht

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

### Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität  
St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen  
Telefon: +41 (0)71 224 25 20  
Telefax: +41 (0)71 224 26 70  
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch  
Internet-Website: www.iff.unisg.ch

### Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann  
Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender  
Unternehmensteuer: Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker  
Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)  
Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner  
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger  
und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny  
Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher  
Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender  
Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger  
Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

### Erscheinungsweise

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

### Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 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**

**2012/2**

---

---

# Inhalt

	<b>Artikel</b>	
Prof. Dr. Robert Danon	<b>La notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE</b> Analyse critique du commentaire OCDE 2010 et impact sur les CDI suisses	<b>85</b>
	<b>Praxis-Forum</b>	
Dr. iur. Alberto Lissi/ Daliborka Bukara, M.Sc.	<b>Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (2. Teil)</b> Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte	<b>103</b>
Dr. iur. Markus Weidmann/ Dr. iur. Claudia Suter	<b>Sicherstellung des Abkommenszwecks</b> Auskunftsersuchen und verwandte Fragestellungen in den Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien	<b>127</b>
	<b>Gesetzgebungs-Agenda</b>	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Lic. iur. Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2012/2</b>	<b>150</b>

# La notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE

## Analyse critique du commentaire OCDE 2010 et impact sur les CDI suisses

Prof. Dr. Robert Danon



*Prof. Dr. Robert Danon,  
professeur ordinaire de droit  
fiscal suisse et international  
à l'Université de Neuchâtel,  
directeur de l'Executive  
Master of Advanced Studies  
in International Taxation  
(MAS), of counsel, Etude  
Python & Peter, Genève/  
Lausanne*

### Table des matières\*

<b>1</b>	<b>Introduction et position du problème</b> . . . . .	<b>86</b>	<b>3.5</b>	<b>Prise de position</b> . . . . .	<b>94</b>
<b>2</b>	<b>La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 1992</b> . . . . .	<b>87</b>	3.5.1	Définition lege fori versus contextuelle de la notion d'employeur . . . . .	94
2.1	Le commentaire OCDE 1992 . . . . .	87	3.5.2	Contenu conventionnel de la notion d'employeur . . . . .	95
2.2	Portée du commentaire OCDE 1992 et pratique administrative internationale . . . . .	87	3.5.2.1	En général . . . . .	95
2.3	L'observation et la pratique administrative suisse . . . . .	88	3.5.2.2	Contrôle versus intégration . . . . .	97
2.4	Synthèse . . . . .	89	<b>3.6</b>	<b>Synthèse</b> . . . . .	<b>97</b>
<b>3</b>	<b>La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 2010</b> . . . . .	<b>89</b>	<b>4</b>	<b>Impact sur les CDI suisses</b> . . . . .	<b>98</b>
3.1	Les options envisagées . . . . .	89	4.1	Le problème . . . . .	98
3.2	La solution retenue par le commentaire OCDE 2010 . . . . .	89	4.2	CDI conclues avant 2010 . . . . .	98
3.2.1	Définition formelle de la relation d'emploi . . . . .	90	4.3	CDI conclues après 2010 . . . . .	99
3.2.2	Définition matérielle de la relation d'emploi . . . . .	90		Bibliographie . . . . .	99
3.2.3	Les critères objectifs autonomes . . . . .	91		Rapports et documents . . . . .	102
3.2.3.1	Présentation . . . . .	91		Normes . . . . .	102
3.2.3.2	Exemples concrets . . . . .	92			
3.2.3.2.1	Prestations de service au sein du groupe . . . . .	92			
3.2.3.2.2	Prestations de service entre tiers . . . . .	92			
3.3	L'application des art. 23 A et B par l'Etat de la résidence . . . . .	93			
3.4	Relation avec l'art. 5 MC OCDE . . . . .	94			

\* Nous remercions Madame Valentina Moshek, assistante-doctorante à l'Université de Lausanne, pour ses remarques concernant le sujet abordé ici.

## 1 Introduction et position du problème

L'art. 15 du MC OCDE relatif au revenu d'emploi (income from employment) constitue certainement l'une des dispositions conventionnelles dont la portée pratique est la plus importante. Comme on le sait, l'art. 15(1) MC OCDE consacre le principe de l'imposition du revenu du travail au lieu de l'exercice de l'activité salariée («Arbeitsortprinzip»),<sup>1</sup> disposant que :

**Art. 15(1) MC OCDE:** (...) les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

Ainsi, selon cette règle de principe, toute rémunération en relation avec («Kausalitätsprinzip») des services fournis dans l'État de la source y est imposable. D'un point de vue temporel, cette règle distributive, et par conséquent l'imposition par l'État de la source conformément à la convention, s'applique ainsi : « quel que soit le moment où ce revenu puisse être versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié »<sup>2</sup>.

L'art. 15(2) MC OCDE réserve toutefois exceptionnellement<sup>3</sup> la compétence d'imposer le revenu d'emploi à l'État de la résidence en prévoyant que :

**Art. 15(2) MC OCDE:** Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

Fondamentalement, l'objectif de l'art. 15(2) MC OCDE, que l'on retrouve généralement dans les CDI conclues par la Suisse et que l'on dénomme « clause du monteur », est d'éviter l'imposition du revenu d'emploi dans l'État de la source lorsque les services qui y sont fournis sont de courte durée.

Lorsque les services sont fournis à une entreprise indépendante sise dans l'État de la source, la portée de la clause du monteur dépend toutefois largement de

l'interprétation qu'il convient de conférer à l'expression « payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur » («remuneration is paid by, or on behalf of, an employer»). Selon une première vision des choses, l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est la personne ayant cette qualité au sens des rapports de droit civil. Comme l'ont montré les premiers travaux de l'OCDE, cette interprétation formelle s'est toutefois avérée problématique dans le cadre de structures de location internationale de personnel («international hiring of labour») destinées principalement à étendre la portée de l'art. 15(2) MC OCDE. Dans ce système, l'employeur local désirent employer de la main-d'œuvre étrangère pour une ou des périodes inférieures à 183 jours l'embauche par l'entremise d'un intermédiaire établi à l'étranger lequel se présente comme l'employeur de la main-d'œuvre et « loue » celle-ci à l'employeur local. Le salarié réunit alors formellement les trois conditions posées par l'art. 15(2) MC OCDE de sorte que sa rémunération n'est pas imposable dans l'État de la source.<sup>4</sup>

Le commentaire OCDE de 1992 proposait de régler ce problème par le biais d'une définition autonome et économique de la notion d'employeur, applicable toutefois uniquement en présence d'un abus. La Suisse, comme nous le verrons, avait d'ailleurs formulé une observation à ce commentaire en vue de confirmer cette interprétation. Cela étant, à la suite d'une réflexion menée par le Groupe de travail N° 1 du comité des affaires fiscales entre 2004 et 2007, cette approche fut abandonnée à l'occasion de la mise à jour du commentaire OCDE 2010. En effet, selon les nouveaux commentaires de l'OCDE et sous réserve du respect de certains critères autonomes, l'État de la source est désormais susceptible d'apprécier économiquement la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, et ceci, indépendamment de l'existence d'un abus. Peu importe également, suivant cette nouvelle approche, que les services soient fournis à l'intérieur d'un groupe ou entre tiers.

La présente contribution se propose d'examiner cette importante mise à jour du commentaire OCDE en se concentrant exclusivement sur la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. L'étude de l'art. 15(2)(c) MC OCDE, relatif au transfert de personnel au sein d'une même entreprise (siège-établissement stable) ne sera en revanche pas examinée ici.

Après avoir rappelé la portée du commentaire OCDE de 1992 (ch. 2), nous porterons notre attention sur les nouvelles recommandations de l'OCDE (ch. 3). Dans la mesure où nous verrons que celles-ci représentent un important changement de paradigme par rapport à l'inter-

1 V. à ce sujet REICH: Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, p. 199.

2 Comm. MC OCDE N 2.2 ad art. 15 ; ATF du 15.2.2001, RDAF 2002, p. 19 = Archives 71 (2002/03), p. 389.

3 Comm. MC OCDE N 3 ad art. 15.

4 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15.

prétation antérieure de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, nous examinerons enfin leur impact sur les CDI conclues par la Suisse (ch. 4).

## 2 La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 1992

### 2.1 Le commentaire OCDE 1992

A la suite d'un rapport publié par l'OCDE en 1985,<sup>5</sup> le commentaire OCDE fut enrichi en 1992 d'un nouveau paragraphe traitant des structures de location internationale de personnel. Selon ce commentaire, afin d'éviter l'application abusive de la clause de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, la notion d'employeur au sens de cette disposition doit être interprétée en fonction de son contexte.<sup>6</sup> Suivant une analyse faisant prévaloir le fond sur la forme, l'employeur est la personne « détenant un droit sur le résultat de l'activité du travailleur et assumant les responsabilités et les risques correspondants ». <sup>7</sup> En conséquence, l'application de l'art. 15(2) MC OCDE doit être écartée au profit de l'Etat de la source, lorsqu'il apparaît que l'utilisateur sis dans cet Etat est en réalité l'employeur au sens de cette définition. Pour en juger, il sied, selon le commentaire de 1992, de prendre en compte les indices suivants :

- le loueur n'assume pas de responsabilité ou de risque quant aux résultats des travaux de l'employé ;
- il incombe à l'utilisateur de donner des instructions à l'employé ;
- les travaux sont effectués à un endroit qui relève du contrôle et de la responsabilité de l'utilisateur ;
- la rémunération du loueur est calculée sur la base du temps de l'utilisation, ou il existe une autre relation entre cette rémunération et les salaires reçus par l'employé ;
- le matériel et l'outillage sont principalement mis à la disposition de l'employé par l'utilisateur ;
- le nombre d'employés et les compétences requises de ceux-ci ne sont pas uniquement déterminés par le loueur.<sup>8</sup>

5 International hiring-out of labour.

6 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15. Le texte de la version anglaise du Comm. MC OCDE 1992 exprime encore plus clairement ce rattachement contextuel : « to prevent such abuse, in situations of this type, the term employer should be interpreted in the context of paragraph 2 ».

7 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15.

8 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15.

### 2.2 Portée du commentaire OCDE 1992 et pratique administrative internationale

Le point de savoir si l'interprétation donnée par le commentaire OCDE de 1992 est limitée aux cas d'abus ou au contraire d'application générale est débattu en doctrine. La controverse provient du fait que ce commentaire vise certes à appréhender les situations abusives mais s'appuie dans le même temps sur une définition autonome de la notion d'employeur.<sup>9</sup> Il paraît dès lors pour le moins contradictoire que cette notion, issue du contexte de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, reçoive un sens différent suivant qu'elle est ou non appliquée dans le cadre d'une structure jugée abusive.<sup>10</sup> Comme nous le verrons, c'est cette controverse qui donna précisément lieu à l'observation formulée par la Suisse en relation avec cette interprétation.<sup>11</sup>

Force est de reconnaître que la portée du commentaire de 1992 n'est pas claire et que l'approche contextuelle suivie par celui-ci n'est effectivement pas cohérente. A notre sens, il est toutefois permis de penser que l'OCDE n'entendait réserver l'interprétation présentée ci-dessus qu'aux situations abusives. A la suite de sa mise à jour de 2010, le commentaire OCDE précise en effet aujourd'hui que : « Dans leur précédente version, ces Commentaires traitaient de dispositifs conçus essentiellement pour bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que les mêmes questions pouvaient se poser dans d'autres cas qui n'étaient pas liés à des transactions à finalités fiscales. Les Commentaires ont donc été modifiés pour traiter ces questions de façon plus exhaustive ». <sup>12</sup> L'importante modification du commentaire, qui fait l'objet de la présente contribution, confirme donc bien cette interprétation.

Cela étant, cette vision des choses n'est pas nécessairement suivie par les Etats membres de l'OCDE. Dans le cadre de détachement de personnel, en particulier au sein d'un même groupe, plusieurs Etats interprètent en effet la notion d'employeur figurant à l'art. 15(2)(b) MC OCDE selon la réalité économique, et ceci, indépendamment de

9 DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: « Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State », p. 509 ; PÖTGENS, Income from International Private Employment, p. 637 ; LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 106.

10 DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: « Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State », p. 509. Du même avis, PÖTGENS, Income from International Private Employment, p. 637.

11 V. ci-dessous ch. 2.3.

12 Comm. MC OCDE N 8.1 ad art. 15.

l'existence d'un abus.<sup>13</sup> En Allemagne, dans un arrêt de principe rendu le 21.8.1985,<sup>14</sup> le Bundesfinanzhof a p. e. consacré une telle interprétation mais en mettant toutefois l'accent sur la personne supportant économiquement la charge salariale («wirtschaftlich trägt»). Selon cette conception, la condition posée par l'art. 15(2)(b) n'est donc pas satisfaite lorsque la rémunération est économiquement mise à la charge d'une société sise dans l'Etat de la source qui est alors automatiquement considérée comme l'employeur au sens de cette disposition. Les technical explanations du Modèle de convention fiscale américain expriment également la même idée :

Conditions (b) and (c) are intended to ensure that a Contracting State will not be required to allow a deduction to the payor for compensation paid and at the same time to exempt the employee on the amount received. Accordingly, if a foreign person pays the salary of an employee who is employed in the host State, but a host State corporation or permanent establishment reimburses the payor with a payment that can be identified as a reimbursement, neither condition (b) nor (c), as the case may be, will be considered to have been fulfilled.<sup>15</sup>

Comme d'autres, nous le verrons, nous pensons toutefois que cette dernière conception n'est pas conforme à l'interprétation littérale et systématique de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. Enfin, aux Pays-Bas, le Hoge Raad a également jugé à plusieurs reprises que la notion d'employeur figurant à l'art. 15(2)(b) MC OCDE devait être interprétée de manière autonome et recevoir un contenu économique.<sup>16</sup>

### 2.3 L'observation et la pratique administrative suisse

Celle vision économique de la notion d'employeur dans le cadre de l'art. 15(2)(b) MC OCDE contraste avec celle suivie jusqu'ici par la Suisse. Ce pays avait en effet formulé une observation au commentaire OCDE de 1992, estimant que : « les commentaires formulés au paragraphe 8 ci-dessus ne devraient s'appliquer qu'aux cas d'activités internationales de location de main-d'œuvre

constituant des stratagèmes abusifs ». <sup>17</sup> A l'exception des cas d'abus, la notion d'employeur devait donc, jusqu'en 2010, être entendue de manière formelle et dans son sens de droit civil.

Cette interprétation fut d'ailleurs encore confirmée par le Tribunal Fédéral dans un arrêt rendu le 17.11.2008<sup>18</sup> concernant la CDI avec la Malaisie. Dans cette espèce, un contribuable résidant en Suisse exerçait de multiples activités en Malaisie pour lesquelles il avait notamment perçu des honoraires d'administrateur. Dans la mesure où cette rémunération était certes payée par une société sise aux Bermudes mais économiquement prise en charge par une entité résidente de Malaisie, la clause du monteur prévue par l'art. 14(2) de cette CDI fut sollicitée. Le Tribunal Fédéral estima toutefois que la société malaisienne ne pouvait être considérée comme l'employeur au sens de cette disposition en raison du simple fait qu'elle supportait économiquement la charge liée à cette rémunération. Suivant une interprétation fondée sur le droit civil, les juges de Mon-Repos retinrent que la qualité d'employeur ne pouvait en l'espèce être reconnue qu'à la société résidente des Bermudes. En conséquence, l'exemption en Suisse de la rémunération litigieuse sur le fondement de la clause du monteur fut refusée. Ce faisant, notre Haute Cour rappela que : « (...) Die Schweiz hält jedenfalls bei unselbständiger Erwerbstätigkeit an einer formalen Betrachtungsweise des Arbeitgeberbegriffs fest, wonach massgebend ist, wer zivilrechtlich als weisungsberechtigter Arbeitgeber in Erscheinung tritt und das Entgelt auszahlt, nicht jedoch an wen es letztlich weiter belastet wird (...) Nichts anderes kann gelten, wenn das fragliche Entgelt aus einem Auftragsverhältnis resultiert ». <sup>19</sup>

13 DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», p. 509.

14 BStBI II 1986, p. 4. V. aussi arrêts des 29.1.1986, BStBI II 1986, p. 442; 29.1.1986, BStBI II 1986, p. 513; 24.3.1999, IStR 2000, p. 104; 15.3.2000, IStR 2000, p. 408; 27.4.2000, IStR 2000, p. 569; 5.9.2001, IStR 2002, p. 164; 23.2.2005, BB 2005, no. 27, p. 148.

15 Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, para. 2(3).

16 V. arrêts du 1.12.2006, BNB 2007/75-79 et V-N 2006/65.9; pour un commentaire de ces décisions v. PÖTGENS, The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies «de facto employer» under art. 15 of the OECD Model, pp. 75 et ss. V. aussi arrêts du 28.2.2003, BNB 2004/138, du 12.10.2001, BNB 2002/65. Aux Pays-Bas, la portée à conférer au critère de la prise en charge de la rémunération de la charge salariale dans le cadre de la définition de l'employeur n'est en revanche pas fermement établie.

17 Comme le précisent LÜTHI/KOLB, Überblick über die erste Teilrevision des OECD-Musterabkommens von 1977: «Da die Schweiz der Auffassung ist, dass die im Kommentar vertretene wirtschaftliche Betrachtungsweise nur bei missbräuchlicher Gestaltungsweise Anwendung finden sollte, hat sie eine entsprechende Bemerkung angebracht».

18 ATF 2A.252/2006 (17.11.2008). V. aussi ATF 2A.119/2007 et 2A.120/2007 (13.8.2007).

19 ATF 2A.252/2006 (17.11.2008) consid. 3.2.2. Dans le même sens, dans une décision non-publée du 27.5.1999, l'AFC, faisant référence au Comm. MC OCDE de 1992, observa que : «Es trifft zwar zu, dass Ziffer 8 des Kommentars zu Artikel 15 OECD-MA für Fälle von Arbeitnehmerverleih bestimmte Kriterien aufstellt, nach denen der Entleiher als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen werden kann. Diese Kriterien sollen aber nur dazu dienen, Steuerumgebungsmuster unter künstlicher Zwischenschaltung von ausländischen Verleihfirmen zu unterbinden; sie können daher auch nur aus diesem Gesichtswinkel in ihrer Bedeutung gewürdigt werden. Diese Kriterien sind jedenfalls nicht dazu da, den mit echter wirtschaftlicher Funktion ausgestatteten Arbeitgeber des Ansässigkeitsstaats bei Mitarbeiterentsendungen ins Ausland schematisch die Arbeitgeber-eigenschaft abzuerkennen» (LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, N° 29 ad art. 15(2)).



Cette interprétation, il est vrai, n'est pas nécessairement suivie par les diverses autorités de taxation cantonales. Certaines d'entre elles, notamment celle du canton de Zurich,<sup>20</sup> estiment au contraire que la notion d'employeur doit être concrétisée à la lumière de la réalité économique. Cela étant, ces pratiques cantonales divergentes n'affectent bien évidemment en rien l'interprétation officielle défendue par la Suisse à l'OCDE jusqu'à la dernière mise à jour du commentaire en 2010.

## 2.4 Synthèse

Force est de constater que la portée des commentaires OCDE de 1992 relatifs à l'interprétation de la notion d'employeur était jusqu'ici controversée.

Certes, plusieurs Etats membres de l'OCDE confèrent à cette notion un contenu économique, indépendamment de l'existence d'un abus. Cela étant, il nous paraît que le commentaire OCDE n'entendait réserver cette interprétation qu'aux situations abusives de mise à disposition de personnel. Cette vision des choses fut confirmée à l'occasion de la mise à jour du commentaire OCDE en 2010. En conséquence, selon la conception défendue ici, l'observation suisse ne fait que clarifier la portée du commentaire OCDE de 1992.

De ce point de vue, comme nous allons le voir maintenant, les solutions proposées par le commentaire OCDE 2010 représentent un important changement de paradigme par rapport à l'approche suivie en 1992.

## 3 La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 2010

### 3.1 Les options envisagées

Les nouveaux commentaires relatifs à l'interprétation de l'art. 15(2) MC OCDE sont le fruit de réflexions menées par le Groupe de travail N° 1 du comité des affaires fiscales entre 2004 et 2007. Ce groupe proposait initialement deux approches alternatives en vue de dégager le sens de cette disposition.<sup>21</sup>

Selon une première approche, qui fut reprise telle quelle à l'occasion de la mise à jour 2010 du commentaire, l'Etat de la source est fondé à appliquer son droit interne en vue de concrétiser la notion d'employeur de l'art. 15(2)(b)

MC OCDE, ceci pour autant que ce sens demeure compatible avec une série de critères autonomes.

La seconde approche reposait en revanche sur une interprétation autonome de l'art. 15(2) MC OCDE. Selon cette seconde approche, « (...) quel que soit le sens donné au terme employeur en droit interne, ce terme doit, dans le contexte des alinéas b) et c) du paragraphe 2 de l'article 15, être interprété en fonction de l'objet et du but du paragraphe 2. (...), il serait contraire à cet objet et à ce but de permettre à ce qui constitue en substance la main-d'œuvre d'entreprises de ces États de bénéficier d'une exemption fiscale (...). Cette approche n'influe pas sur (et n'est pas influencée par) la manière dont le droit interne considère la relation entre un individu fournissant des services et l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. Elle a pour objet d'empêcher que le terme employeur soit interprété d'une façon qui permettrait l'application de l'exception du paragraphe 2 dans des situations non voulues, c'est-à-dire dans lesquelles les services fournis par le salarié sont plus intégrés dans les activités d'une entreprise exploitée par un résident que dans celles de son employeur au sens formel».<sup>22</sup> Cela étant, cette seconde approche ne fut finalement pas intégrée dans le commentaire OCDE.

### 3.2 La solution retenue par le commentaire OCDE 2010

Suivant la solution retenue finalement par le commentaire OCDE 2010, nous l'avons dit, la qualification d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE doit être examinée à la lumière du droit interne de l'Etat de la source mais sous réserve du respect de critères autonomes. Selon cette conception, lorsque l'Etat de la source écarte l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE au motif que, selon son droit interne, le revenu d'emploi est payé par un employeur sis dans cet Etat, l'Etat de la résidence doit alors appliquer les art. 23 A ou B MC OCDE et considérer que ce revenu est imposable dans cet autre Etat contractant « conformément aux dispositions de la (...) convention ». Inversement, si l'Etat de source estime que l'art. 15(2)(b) MC OCDE est applicable, l'Etat de résidence doit alors retenir que le revenu d'emploi n'est pas imposable par l'Etat de la source conformément aux dispositions de la CDI, cela même si, placé dans la situation de ce dernier, il eût écarté l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. Dans cette dernière hypothèse, l'Etat de résidence ne serait donc pas tenu d'éliminer la double imposition internationale suivant

20 Pour une présentation et une analyse critique de la pratique du canton de Zurich, v. surtout BOSSHARD/RAJOWER, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), pp. 215 et ss.

21 Projet révisé 2007.

22 Projet révisé 2007 N 8.8 et 8.9. V. à ce sujet, PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, pp. 129 et 130.

les art. 23 A et B MC OCDE.<sup>23</sup> Autrement dit, comme nous le verrons, les éventuels conflits de qualification pouvant résulter de cette qualification *lege fori* sont résolus en imposant à l'Etat de la résidence de se rallier à la conception de l'Etat de la source suivant l'approche préconisée par le commentaire OCDE à la suite de sa mise à jour d'avril 2000 (ch. 3.3 ci-dessous)

Cela étant, selon les nouveaux commentaires, il s'agit de distinguer suivant que l'Etat de la source consacre une définition formelle (ch. 3.2.1) ou matérielle (ch. 3.2.2) de la relation d'emploi.

### 3.2.1 Définition formelle de la relation d'emploi

La première hypothèse est celle où le droit interne de l'Etat de la source consacre une définition formelle de la relation d'emploi salarié. Selon cette approche et sous réserve de l'existence d'un abus, la personne considérée comme employeur d'un point de vue fiscal est uniquement celle possédant cette qualité au sens des rapports de droit civil.<sup>24</sup> Suivant cette définition, l'Etat de la source n'est pas fondé à remettre en question une relation contractuelle formelle et ne peut considérer que les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement l'employé d'un non-résident relève d'une relation d'emploi salarié avec cette entreprise locale.<sup>25</sup>

Conscient toutefois qu'une telle approche est susceptible de conduire à une interprétation extensive de l'exception prévue par l'art. 15(2)(b) MC OCDE (en l'occurrence lorsque l'employeur au sens du droit civil n'est pas résident de l'Etat de la source), les nouveaux commentaires proposent la formulation alternative suivante de cette disposition en vue d'éviter les abus :<sup>26</sup> « Le paragraphe 2 du présent article ne s'applique pas aux rémunérations reçues par un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant et payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre Etat si : a) le bénéficiaire fournit des services, dans le cadre de cet emploi, à une personne autre que l'employeur et cette personne, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées ; et b) ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne ».<sup>27</sup>

Cela étant, indépendamment de l'existence d'une telle clause, l'Etat de la source reste fondé à écarter l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE en présence d'un abus au sens du principe directeur général («guiding principle») <sup>28</sup> énoncé par le commentaire OCDE qui dispose que : « les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes ».<sup>29</sup>

### 3.2.2 Définition matérielle de la relation d'emploi

En revanche, lorsque le droit fiscal interne de l'Etat de la source définit la relation d'emploi de manière autonome, indépendamment de la qualification retenue par le droit civil, cette définition autonome peut être mobilisée dans le cadre de l'application de l'art. 15(2)(b) par cet Etat. Les nouveaux commentaires observent à cet égard que, dans de nombreux pays, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis à une entreprise par un individu doivent être considérés comme relevant d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) et les cas où ils doivent être considérés comme relevant d'un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes (contrat de prestations de services).<sup>30</sup> En conséquence, lorsque le droit fiscal interne de l'Etat de la source apprécie l'existence d'une relation d'emploi en faisant, *p. e.*, prévaloir le fond sur la forme de droit civil, cette approche est alors déterminante aux fins d'écarter ou non l'application de l'art. 15(2) MC OCDE.<sup>31</sup>

A y regarder de plus près, cette approche repose en fait sur un raisonnement en deux temps. Dans un premier temps, il s'agit d'examiner si les services fournis par un individu à une entreprise de l'Etat de la source peuvent, suivant le principe de prévalence du fond sur la forme, être considérés comme relevant d'un emploi salarié.<sup>32</sup> Dans l'affirmative et dans un second temps, l'entreprise à laquelle ces services sont fournis est alors automatiquement considérée comme l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE.<sup>33</sup> Selon les commentaires, cette conclusion est conforme à l'objet et au but du paragraphe 2

23 DE BROE, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», pp. 519 et ss.

24 Comm. MC OCDE N 8.2 ad art. 15.

25 Comm. MC OCDE N 8.8 ad art. 15.

26 Comm. MC OCDE N 8.3 ad art. 15.

27 Comm. MC OCDE N 8.3 ad art. 15.

28 Comm. MC OCDE N 8.9 ad art. 15.

29 Comm. MC OCDE N 9.5 ad art. 1.

30 Comm. MC OCDE N 8.4 ad art. 15.

31 Comm. MC OCDE N 8.4 ad art. 15.

32 Comm. MC OCDE N 8.5 ad art. 15.

33 PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, pp. 129 et 130.

de l'art. 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services d'emploi sont fournis à un résident de l'État dans lequel ils sont exécutés.<sup>34</sup> Autrement dit, la notion d'employeur au sens de cette disposition est en quelque sorte définie « indirectement » par le biais du recours à la notion du revenu d'emploi. Il apparaît que cette approche fut privilégiée au motif que la plupart des États membres connaissent une définition du revenu d'emploi dans leur législation fiscale sans pour autant définir la notion d'employeur.

### 3.2.3 Les critères objectifs autonomes

#### 3.2.3.1 Présentation

Suivant le raisonnement désormais privilégié par l'OCDE, la qualification de revenu d'emploi au sens du droit interne de l'État de source est certes déterminante aux fins de l'art. 15(2) MC OCDE mais doit toutefois demeurer compatible avec certains critères autonomes énoncés par le commentaire. Ainsi, l'État de la source ne saurait p. e. écarter l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE en se fondant sur une notion extrêmement large de la notion d'employeur alors même que les prestations fournies à l'entreprise de cet État relèvent clairement d'un contrat de prestation de services.<sup>35</sup>

Le premier critère autonome énoncé par les nouveaux commentaires, le plus important, est celui dit de l'intégration. En l'occurrence, il convient d'examiner si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. Dans l'affirmative, il s'agira là d'un indice pouvant suggérer que cette entreprise a la qualité d'employeur. A cette fin, un facteur essentiel sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu.<sup>36</sup>

Lorsque le critère d'intégration fait apparaître que la personne ayant la qualité d'employeur est susceptible de ne pas être celle avec laquelle une relation d'emploi a été conclue au sens du droit civil, le point de savoir si tel est réellement le cas doit alors, dans un second temps, être examiné à la lumière des critères et indices suivants :<sup>37</sup>

- qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués ?
- qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ?
- la rémunération de l'individu est-elle directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis ? Le commentaire distingue toutefois à cet égard suivant que la rémunération est directement facturée à l'entreprise sise dans l'État de la source ou au contraire uniquement indirectement supportée par celle-ci dans le cadre d'un accord plus global. Par exemple, si les montants facturés au titre de prestation de services par l'entreprise qui emploie formellement l'individu représentent exactement la rémunération (et autres coûts salariaux) liée aux services fournis par cet individu, sans marge de bénéfice ou avec une marge de bénéfice qui est calculée en pourcentage de cette rémunération, cela indiquerait que la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En revanche, tel n'est pas le cas si les montants facturés pour les services rendus n'ont aucun lien avec la rémunération de l'individu ou si cette rémunération ne constitue que l'un des nombreux facteurs pris en compte dans la facturation au titre de ce qui constitue réellement un contrat de prestations de services.<sup>38</sup> Cela étant, selon le commentaire, ce critère ne constitue en tout état de cause que l'un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié.<sup>39</sup>
- qui met à la disposition du salarié le matériel et l'outillage nécessaires à l'exécution du travail ?
- qui détermine le nombre des salariés effectuant le travail et les compétences requises de ceux-ci ?
- qui a le droit de choisir l'individu qui exécutera le travail et de mettre fin aux relations contractuelles qui seront engagées avec cet individu pour ce travail ?<sup>40</sup>
- qui a le droit d'imposer des sanctions disciplinaires liées au travail de cet individu ?
- qui détermine les congés et l'horaire de travail de cet individu ?

34 Comm. MC OCDE N 8.7 ad art. 15.

35 Comm. MC OCDE N 8.11 ad art. 15.

36 Comm. MC OCDE N 8.13 ad art. 15. Cependant, comme le précise le commentaire, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont rendus directement par l'individu à une entreprise. Lorsque, p. e., un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas rendus aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question (Comm. MC OCDE N 8.13 ad art. 15).

37 Comm. MC OCDE N 8.15 ad art. 15.

38 Par exemple, lorsqu'une entreprise de consultants calcule sa facture au client sur la base d'un tarif horaire appliqué au temps passé par l'un de ses salariés pour l'exécution d'un contrat particulier et que ce tarif tient compte des différents coûts de l'entreprise, Comm. MC OCDE N 8.15 ad art. 15.

39 Comm. MC OCDE N 8.15 ad art. 15.

40 Comm. MC OCDE N 8.14 ad art. 15.

### 3.2.3.2 Exemples concrets

Les nouveaux commentaires illustrent l'application des critères autonomes par le biais de 6 exemples concrets. Nous présentons ces exemples ci-dessous en distinguant suivant que ceux-ci concernent la fourniture de prestations de service au sein du groupe (ch. 3.2.3.2.1) ou entre tiers (ch. 3.2.3.2.2).

#### 3.2.3.2.1 Prestations de service au sein du groupe

Le *1er exemple* que nous présentons concerne la société Cco. résidente de l'Etat C. Cco. est la société mère d'un groupe multinational dont l'une des filiales, Dco., est résidente de l'Etat D. Cco. a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. X., l'un des salariés de Cco., est envoyé au département de communication de Dco. pendant 4 mois afin de faire en sorte que cette stratégie soit bien comprise par cette société.<sup>41</sup>

Sous l'angle du critère de l'intégration, le commentaire OCDE relève ici que la fonction de suivi de la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial fait partie intégrante des activités de la société mère du groupe, Cco., et non de sa filiale Dco. En conséquence, il sied d'admettre que l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est bien la société Cco., sous réserve des autres conditions posées par l'art. 15(2) MC OCDE, la rémunération perçue par X. demeure donc exclusivement imposable par l'Etat C.<sup>42</sup>

Un *2<sup>e</sup> exemple* similaire a trait à la société Kco., société résidente de l'Etat K et Lco., société résidente de l'Etat L. Ces deux sociétés font partie du même groupe multinational. Une grande partie des activités de ce groupe est organisée selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X., résidente de l'Etat K, est employée par Kco. en qualité de directrice chargée de la gestion des ressources humaines du groupe. Dans la mesure où X. est employée par Kco., cette dernière société fait office de centre de coûts en ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe. Ces coûts sont périodiquement facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X. est tenue de se rendre souvent au siège de diverses sociétés du groupe. Au cours de la dernière année, X. a passé 3 mois dans l'Etat L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.<sup>43</sup>

Le commentaire OCDE retient que le travail effectué par X. fait partie intégrante des activités de Kco. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont en effet en l'espèce centralisées et font partie intégrante de Kco. Le travail effectué par X. fait donc partie intégrante des activités de Kco. Tout comme dans le premier exemple présenté, l'analyse sous l'angle du critère de l'intégration confirme que la société Kco. est bien l'employeur de X. au sens de l'art. 15(2)(b) MC.<sup>44</sup>

Le *3<sup>e</sup> exemple* a trait à une entreprise multinationale qui gère des hôtels au niveau mondial. Eco., l'une de ces filiales du groupe est résidente de l'Etat E où elle détient et gère un hôtel. X. est salarié d'Eco. et travaille dans cet hôtel. Fco., une autre filiale, possède et gère un hôtel dans l'Etat F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X., salarié d'Eco., est envoyé pendant 5 mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco. paye les frais de déplacement de X., qui reste toutefois formellement employé et rémunéré par Eco. Fco. verse à Eco. des honoraires de gestion calculés en fonction de la rémunération de X., ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.<sup>45</sup>

Selon le commentaire OCDE, le critère de l'intégration commande de considérer que le travail à la réception de l'hôtel de l'Etat F fait partie intégrante des activités de gestion de l'hôtel de Fco. plutôt que des activités d'Eco. En conséquence, rien ne s'oppose en l'espèce à ce que l'Etat F écarte l'application de l'art. 15(2) MC OCDE au motif que, suivant une définition matérielle de la relation d'emploi prévue par son droit interne, Fco. est l'employeur de X.<sup>46</sup>

#### 3.2.3.2.2 Prestations de service entre tiers

Un *1<sup>er</sup> exemple* de prestations de service entre tiers concerne la société Aco., sise dans l'Etat A. Cette société est spécialisée dans la formation des salariés à l'utilisation de différents logiciels informatiques. Bco. est une société résidente de l'Etat B. Bco. souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l'acquisition. En conséquence, Bco. conclut un contrat avec Aco. pour la fourniture de services de formation. X., salarié d'Aco. et résident de l'Etat A, est envoyé dans les locaux de Bco., dans l'Etat B, pour fournir des services de formation dans le cadre de ce contrat.<sup>47</sup> Dans ce cas, l'Etat B ne peut pas faire valoir que X. a une relation d'emploi sala-

41 Comm. MC OCDE N 8.18 ad art. 15.

42 Comm. MC OCDE N 8.19 ad art. 15.

43 Comm. MC OCDE N 8.26 ad art. 15.

44 Comm. MC OCDE N 8.27 ad art. 15.

45 Comm. MC OCDE N 8.20 ad art. 15.

46 Comm. MC OCDE N 8.21 ad art. 15.

47 Comm. MC OCDE N 8.16 ad art. 15.

rié avec Bco. ni qu'Aco. n'est pas l'employeur de X. aux fins de la convention entre les Etats A et B. X. est salarié d'Aco. et il sied d'admettre que les services qu'il fournit font partie intégrante des activités d'Aco. En conséquence, l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est bien la société Aco. Sous réserve des autres conditions posées par l'art. 15(2) MC OCDE, la rémunération perçue par X. demeure donc exclusivement imposable par l'Etat A.<sup>48</sup>

Le 2<sup>e</sup> *exemple* a trait à la société Gco., société résidente de l'Etat G dont l'activité est de répondre aux besoins temporaires des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco. est une société sise dans l'Etat H qui fournit des services d'ingénierie sur des chantiers de construction. Pour exécuter l'un de ses contrats dans l'Etat H, Hco. a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco. à cette fin. Gco. recrute X., ingénieur résident de l'Etat X, et l'engage dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco. et Hco., Gco. s'engage à fournir les services de X. à Hco. pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X., les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres avantages accessoires et charges liées à l'emploi seront payés par Gco.<sup>49</sup>

Selon le commentaire OCDE, le critère de l'intégration fait apparaître que la société Gco. n'est que l'employeur de X. au sens formel. En effet, de par leur nature, les services fournis par X. font en l'espèce plutôt partie intégrante de Hco., société d'ingénierie. Partant, l'Etat H est fondé à considérer que la rémunération perçue par X. est imposable dans cet Etat dans la mesure où son droit interne retient que Hco. est en l'espèce matériellement l'employeur de X. au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE.<sup>50</sup>

Enfin, dans un 3<sup>e</sup> *exemple*, le commentaire OCDE envisage le cas où l'activité exercée par le salarié est susceptible de faire partie intégrante des deux entreprises concernées. Dans cet exemple, Ico., une société résidente de l'Etat I, est spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico. emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco. est une entreprise sise dans l'Etat J et opère dans le même domaine d'activité. Jco. a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'Etat J. Ico. convient avec Jco. que l'un de ses ingénieurs, résident de l'Etat I, qui est momentanément inoccupé, travaillera pendant 4 mois dans le cadre du contrat conclu par Jco. et sous la supervision et le contrôle directs de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Aux termes du contrat conclu entre les deux entre-

prises, Jco. paiera à Ico. une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres avantages accessoires de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 %. Jco. accepte également d'indemniser Ico. pour toutes réclamations éventuelles concernant le travail de cet ingénieur au cours de cette période.<sup>51</sup>

Dans ce dernier exemple, le commentaire OCDE parvient à la conclusion que le critère de l'intégration n'est pas décisif dès lors que les deux entreprises opèrent dans le même domaine d'activité. C'est donc le critère du contrôle sur le salarié qui est mobilisé par le commentateur. Suivant ce dernier critère, il sied d'admettre que Jco. a la qualité d'employeur dès lors que cette société supervise et contrôle en l'espèce le travail effectué par l'ingénieur. A cela s'ajoute que Jco. assume la responsabilité des travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur. Dans ce dernier exemple, l'application de l'art. 15(2) MC OCDE est donc également susceptible d'être écartée par l'Etat de la source.<sup>52</sup>

### 3.3 L'application des art. 23 A et B par l'Etat de la résidence

Selon les nouveaux commentaires, la qualification retenue par l'Etat de la source dans le cadre de l'art. 15(2) MC OCDE est également déterminante aux fins de l'élimination de la double imposition par l'Etat de la résidence suivant les art. 23 A et B MC OCDE, et ceci, indépendamment de l'existence d'un conflit de qualification entre ces deux Etats. Comme le précise le nouveau commentaire : « cette approche fait en sorte que l'allègement de la double imposition sera assuré dans l'Etat de résidence de la personne concernée même si cet Etat ne considère pas, en vertu de son propre droit interne, qu'il y a une relation d'emploi salarié entre cette personne et l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En effet, dans la mesure où l'Etat de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié dans le droit interne de l'Etat de la source, ou le fait que des opérations qui représentent un abus des dispositions de la Convention ont été exécutées, permet à cet Etat d'imposer les revenus d'un individu liés à un emploi conformément à la Convention, il doit accorder un allègement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23 A et 23 B ». <sup>53</sup> Cette vision des choses cherche ainsi à s'inscrire dans le prolongement des recommandations du commentaire.<sup>54</sup> et

48 Comm. MC OCDE N 8.17 ad art. 15.

49 Comm. MC OCDE N 8.22 ad art. 15.

50 Comm. MC OCDE N 8.23 ad art. 15.

51 Comm. MC OCDE N 8.24 ad art. 15.

52 Comm. MC OCDE N 8.25 ad art. 15.

53 Comm. MC OCDE N 8.10 ad art. 15.

54 Comm. MC OCDE N 32.1 et ss ad art. 23 A et B.

du rapport OCDE sur les sociétés de personnes<sup>55</sup> en vue de résoudre les conflits de qualification.<sup>56</sup>

Si cette manière de voir oblige l'Etat de la résidence à se rallier à la conception de l'Etat de la source à l'occasion d'un conflit de qualification résultant d'une divergence de droit interne, il n'en va en revanche pas ainsi, comme le rappelle le commentaire,<sup>57</sup> lorsque le conflit porte sur l'interprétation des faits ou des dispositions de la convention. Ainsi, ces recommandations ne sont d'aucun secours lorsque le droit interne des deux Etats consacre une définition identique du revenu d'emploi mais qu'il existe une divergence d'appréciation concernant, p. e., le degré d'intégration du salarié au sein de l'entreprise sise dans l'Etat de la source. Seule la procédure amiable prévue par l'art. 25 MC OCDE permet alors de résoudre un tel conflit d'interprétation.<sup>58</sup>

### 3.4 Relation avec l'art. 5 MC OCDE

Le commentaire OCDE relève à juste titre que la qualification retenue par l'Etat de la source aux fins de l'application de l'art. 15(2)(b) doit demeurer cohérente avec celle suivie par cet Etat dans le cadre de l'art. 5 MC OCDE. Ainsi, si l'Etat de la source écarte l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE au motif que l'entreprise non-résidente envoyant un salarié sur son territoire n'a que la qualité d'employeur formel, ce même Etat doit alors admettre que ce salarié n'exerce pas son activité pour le compte de l'entreprise non-résidente. En conséquence et suivant cette vision des choses, la présence du salarié ne saurait fonder l'existence d'un établissement stable de cette dernière entreprise dans l'Etat de la source.<sup>59</sup>

### 3.5 Prise de position

Le raisonnement suivi par les nouveaux commentaires de l'OCDE soulève à notre avis deux questions fondamentales

que nous examinons ci-dessous. Tout d'abord, il s'agit de déterminer si, comme le préconise désormais le commentaire, l'Etat de la source est effectivement fondé à définir la notion d'emploi salarié, respectivement d'employeur, selon son droit interne (ch. 3.5.1). Ceci posé, nous analyserons si le contenu donné à ces notions par les critères autonomes du commentaire est adéquat (ch. 3.5.2).

#### 3.5.1 Définition *lege fori* versus contextuelle de la notion d'employeur

Dès lors que l'art. 15(2)(b) MC OCDE ne définit pas la notion d'employeur, la doctrine observe à juste titre que la question se pose de savoir si ce terme doit être défini *lege fori* par l'Etat de la source ou au contraire recevoir un contenu contextuel au sens de l'art. 3(2) MC OCDE.<sup>60</sup> Selon cette disposition, rappelons-le, « pour l'application de la Convention à un moment donné par un Etat contractant tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet Etat ».

Le principe du renvoi au droit interne de l'Etat de la source, suivie désormais par le commentaire OCDE, correspond à la conception défendue par De Broe et al.<sup>61</sup> Selon ces commentateurs, le contexte de l'art. 15(2)(b) MC OCDE ne s'oppose pas à une qualification selon la *lex fori* de l'Etat de la source. Il s'agit toutefois de réserver l'hypothèse où cet Etat se fonde sur une définition très large de la notion d'employeur issue p. e. de sa législation relative à l'impôt à la source.<sup>62</sup> Autrement dit, l'on retrouve ici une limite analogue à celle posée par les critères autonomes du commentaire OCDE.

Cette vision des choses, défendue d'ailleurs de manière générale par l'International Tax Group (ITG) dirigé par Avery Jones et ses coauteurs,<sup>63</sup> cherche à s'inscrire dans le pro-

55 Rapport 1999 sur les sociétés de personnes.

56 Rappelons à cet égard que la Suisse a émis une observation quant à la portée temporelle de ces recommandations. Selon cette observation, ce pays « se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées (...) dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signature d'une convention ». La Suisse estime en effet que la solution proposée pourrait permettre à l'Etat de source, une fois la CDI conclue, d'élargir sa compétence d'imposer par le biais d'une modification subséquente de son droit interne. En pareil cas, une application sans restriction de la solution proposée par le Comité des Affaires Fiscales, obligerait alors l'Etat de résidence à tolérer cette extension au motif que l'imposition par l'Etat de source a lieu conformément aux dispositions de la convention, v. à ce sujet DANON/SALOMÉ, Le conflit de qualification en droit fiscal international.

57 Comm. MC OCDE N 8.10 ad art. 15.

58 Comm. MC OCDE N 8.10 ad art. 15.

59 Comm. MC OCDE N 8.11 ad art. 15.

60 PROKISCH, N 27 ad art. 15; LANG/ZIESERITSCH, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, p. 35; ZEHETNER/DUPAL, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, p. 132; PÖTGENS, Income from International Private Employment, p. 581; PEZZATO, The meaning of the term «employment» under article 15 of the OECD Model Convention, p. 53; DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», p. 504.

61 DE BROE, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», pp. 519 et ss.

62 DE BROE, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», p. 520.

63 AVERY JONES ET AL., Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, p 133.

longement des recommandations du commentaire<sup>64</sup> et du rapport OCDE sur les sociétés de personnes<sup>65</sup> en vue de résoudre les conflits de qualification.<sup>66</sup> En l'occurrence, ce rapport traite de conflits de qualification du revenu lié à une divergence de classification des sociétés de personnes en droit interne (transparence versus opacité). Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs, cette interprétation, à laquelle nous adhérons, résulte d'une interprétation textuelle et contextuelle (systématique) des art. 23 A et B MC OCDE. En particulier, les « dispositions » auxquelles renvoient ces deux textes sont les règles distributives qui sont exclusivement appliquées par l'Etat de la source. En conséquence, il est logique de retenir que le droit interne de cet Etat est seul déterminant aux fins de la concrétisation des termes figurant dans ces règles de partage.<sup>67</sup> En conséquence, en tant qu'elle découle d'une correcte interprétation des art. 23 A et B MC OCDE, cette approche est à notre sens applicable à toutes les CDI dont le texte est calqué sur le MC OCDE, et ceci, indépendamment du fait que ces dernières aient été conclues avant ou après la mise à jour d'avril 2000 du Commentaire OCDE.

Cela étant, ces recommandations ne peuvent à notre sens trouver application que lorsque le renvoi au droit interne de l'Etat de la source est indiscutable et qu'il est établi que le contexte de l'art. 3(2) MC OCDE ne commande pas une interprétation autonome.<sup>68</sup> Il en va notamment ainsi, comme cela est le cas dans le cadre du rapport sur les sociétés de personnes, lorsque la qualification du revenu est le corollaire de la classification d'une entité en droit interne. En revanche, la notion de revenu d'emploi, respectivement d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, est à notre avis susceptible d'être définie à la lumière du contexte du MC OCDE.<sup>69</sup> Comme nous le verrons, il nous paraît que l'interprétation systématique, en particulier la relation entre l'art. 15 et l'art. 7 MC OCDE

relatif aux bénéficiaires des entreprises, permet d'identifier le contenu conventionnel de la notion d'employeur.<sup>70</sup>

En conséquence, si l'approche suivie par le commentaire OCDE dans le cadre des conflits de qualification nous paraît cohérente, nous pensons toutefois que ce raisonnement ne peut être mobilisé lorsque, comme en l'espèce, une notion conventionnelle est susceptible d'être définie de manière autonome.<sup>71</sup> Du reste, bien que consacrant le principe du renvoi au droit interne de l'Etat de la source, les nouveaux commentaires, en énonçant des critères autonomes, cherchent néanmoins à conférer à la notion d'emploi salarié une portée autonome. Comme le précise le commentaire OCDE : « Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'Etat qui applique la Convention (sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation) ». <sup>72</sup> Sur ce point, comme l'observent à raison certains commentateurs,<sup>73</sup> les nouveaux commentaires ne sont manifestement pas méthodologiquement cohérents et paraissent plutôt traduire un compromis politique.<sup>74</sup>

Ceci posé, nous allons maintenant chercher à dégager le contenu conventionnel de la notion de revenu d'emploi et d'employeur.

### 3.5.2 Contenu conventionnel de la notion d'employeur

#### 3.5.2.1 En général

A titre liminaire, il convient d'observer que la majorité de la doctrine rejette l'interprétation donnée par le

64 Comm. MC OCDE N 32.1 et ss ad art. 23 A et B.

65 Rapport 1999 sur les sociétés de personnes.

66 Comme nous le verrons, la Suisse a émis une observation quant à la portée temporelle de ces recommandations, v. ci-dessous.

67 DANON/SALOMÉ, Le conflit de qualification en droit fiscal international, pp. 265 et ss.

68 En ce sens et de manière générale au sujet de la portée de l'art. 3(2) MC OCDE, RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, pp. 113 et ss.

69 En ce sens PÖTGENS, Income from International Private Employment, spécialement, pp. 590 et 597; LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 107; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131; ZEHETNER/DUPAL, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, p. 133; REICH : Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, p. 198.

70 LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 107; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131; ZEHETNER/DUPAL, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, p. 133.

71 Notons également que si les nouveaux commentaires cherchent à s'inscrire dans le prolongement des recommandations relatives aux conflits de qualification, la portée conférée à ces recommandations dans le cadre de l'interprétation de l'art. 15(2)(b) MC OCDE paraît néanmoins plus large et semble manquer de cohérence par rapport aux principes généraux énoncés aux N 32.1 - 32.7 comm. OCDE ; v. à ce sujet PÖTGENS, Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model, pp. 125 et ss.

72 Comm. MC OCDE N 8.7 ad art. 15.

73 LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 109; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 129.

74 LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 109.

Bundesfinanzhof selon laquelle l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE serait la personne supportant économiquement la charge salariale. Les commentateurs avancent à cet égard des arguments d'ordre grammatical et systématique. En premier lieu, cette interprétation ne trouve aucun appui dans le terme « employeur » au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. En second lieu, si la notion d'employeur devait être définie à la lumière de ce critère, les termes « payées par » et « pour le compte de » qui figurent dans ce texte seraient privés de toute portée propre.<sup>75</sup> Il est vrai que les lettres (b) et (c) de l'art. 15(2) MC OCDE visent à éviter une imposition dans l'Etat de la source lorsque, en relation avec une période de travail de courte durée qui y est exercée, la rémunération en provenant ne constitue pas une charge déductible dans cet Etat.<sup>76</sup> L'on ne saurait pour autant faire prévaloir cet argument d'ordre purement téléologique sur le texte clair de l'art. 15(2)(b) MC OCDE.<sup>77</sup> Certes, l'art. 15(2)(c) MC OCDE exige que « la charge des rémunérations » ne soit pas « supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre Etat ». Cela étant, la formulation de ce paragraphe est différente et s'explique par le fait qu'il est au contraire question ici d'une seule et même entreprise (siège-établissement stable).<sup>78</sup> Or, l'art. 15(2)(b) MC OCDE vise au contraire deux entreprises distinctes. On peut donc poser qu'il n'existe aucune connexité entre les lettres (b) et (c) de l'art. 15(2).<sup>79</sup> Les nouveaux commentaires de l'OCDE, comme nous l'avons vu, vont également dans ce sens, considérant que ce critère ne constitue qu'un facteur subsidiaire permettant de déterminer si les services rendus par cet individu peuvent être considérés comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié. A notre sens, pour les raisons évoquées ci-dessus, il eût toutefois été préférable d'exclure tout simplement ce critère de l'analyse.

Comme le relèvent à juste titre plusieurs commentateurs, les notions conventionnelles de revenu d'emploi et d'employeur se caractérisent avant tout par le degré de contrôle sur le travail exercé ainsi que le rapport de subordination unissant une personne à une autre. Ces critères sont d'ailleurs ceux qui permettent de faire le départ entre le revenu d'emploi et celui de l'entreprise au sens de l'art. 7 MC OCDE.<sup>80</sup> Selon cette conception, la notion d'employeur est de nature économique.<sup>81</sup> Selon Prokisch,<sup>82</sup> le noyau dur de cette notion se retrouve dans la définition dégagée par Coulombe à l'occasion du Congrès de l'IFA de 1982 au Canada : « dependent personal services are the services rendered by a person, the employee, who makes available to another person, the employer, his ability to work and who agrees to submit himself, for the purposes of performing his services, to the authority and direction of the employer. The basic criterion is therefore the degree of economic and personal independence enjoyed by the person in the accomplishment of his task and the determinative element is the existence or not of a subordination link between the taxpayer and he who retains his services ».<sup>83</sup>

Enfin, la doctrine relève également que le texte de l'art. 15(2)(b) MC OCDE exige uniquement que les rémunérations soient payées « par un employeur, ou pour le compte d'un employeur ». En conséquence, en présence notamment d'un détachement transfrontalier de personnel, ce texte n'exclut pas l'existence de plusieurs employeurs.<sup>84</sup> Cette vision des choses, qui doit être approuvée, n'est toutefois pas reprise par l'OCDE. Les nouveaux commentaires partent en effet du principe qu'une seule personne peut avoir la qualité d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. Comme le relève Pötgens, ce raisonnement est problématique lorsque le salarié est susceptible d'être rattaché à plus d'une entreprise.<sup>85</sup>

75 PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, pp. 597 - 598 ; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131. En ce sens également, WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, pp. 111 et ss, spécialement pp. 122 et ss.

76 Comm. MC OCDE N 6.2 ad art. 15.

77 PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, pp. 597 - 598.

78 DE BROE ET AL., *Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State»*, p. 512.

79 HINNEKENS, *The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties*, p. 326 ; WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, p. 121 ; PROKISCH, N 28 ad art. 15 ; PEETERS, *Article 15 of the OECD Model Convention on Income from Employment and its Undefined Terms*, p. 80 ; PÖTGENS, *Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes*, p. 480.

80 BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131 ; ZEHETNER/DUPAL, *Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff*, p. 133.

81 PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, spécialement pp. 590 et 597 ; LANG, *Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA*, p. 107.

82 PROKISCH, N 27 ad art. 15.

83 COULOMBE, *Taxation of payments to non-residents for independent personal services*. Rapport général, p. 40.

84 HINNEKENS, *The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties*, p. 325 ; DE BROE ET AL., *Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State»*, p. 521.

85 PÖTGENS, *Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes*, pp. 482 - 483.



### 3.5.2.2 Contrôle versus intégration

Si la doctrine est d'avis que la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE se caractérise avant tout par le degré de contrôle sur le travail exercé par une personne, les nouveaux commentaires de l'OCDE, comme nous l'avons vu, accordent en revanche une importance particulière au critère de l'intégration. Du reste, ce critère est décisif dans 5 des 6 exemples énoncés par le commentaire. Comme le relève Pötgens à juste titre, le critère de l'intégration est mobilisé afin de dégager une première conclusion intermédiaire laquelle, si nécessaire, peut ensuite être confirmée ou infirmée à l'aide des autres critères autonomes du commentaire.<sup>86</sup> Selon ce critère, l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est susceptible d'être écartée par l'Etat de la source à partir du moment où les services fournis à une société sise dans cet Etat font partie intégrante des activités de cette société. En revanche, le critère du contrôle est uniquement mobilisé dans un second temps lorsqu'il apparaît, p. e., que l'activité du salarié est susceptible de faire partie intégrante de plus d'une société. A la lecture des exemples donnés par le commentaire OCDE, la manière concrète dont les activités de cette personne sont organisées (travail de manière indépendante ou au contraire au sein d'une équipe) semble ainsi secondaire.<sup>87</sup> De ce point de vue, l'approche suivie désormais par l'OCDE tend à conférer de fait une portée restrictive à l'exception prévue par l'art. 15(2)(b) MC OCDE.

A notre sens, il eût été plus juste d'examiner l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE à la lumière du critère du contrôle. Selon la conception défendue ici, la qualité d'employeur ne peut simplement être reconnue à une société sise dans l'Etat de la source au motif que les services fournis par un tiers à cette société font partie intégrante de ses activités. Il convient au contraire avant tout d'examiner, en faisant certes prévaloir le fond sur la forme, si le travail fourni par cette personne est effectivement contrôlé par cette société. Pour en juger, il convient toujours d'examiner les modalités d'organisation de ce travail.<sup>88</sup>

### 3.6 Synthèse

Selon les nouveaux commentaires de l'OCDE, la qualification d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est désormais susceptible d'être examinée à la lumière du droit interne de l'Etat de la source. En conséquence et indépendamment de l'existence d'un abus, cet Etat, s'il adopte une définition matérielle de la relation d'emploi, pourra écarter l'application de cette disposition dans la mesure où une société résidente a économiquement la qualité d'employeur. Sous réserve d'un conflit d'interprétation, l'Etat de la résidence devra alors, quant à lui, se rallier à la qualification donnée par l'Etat de la source et éliminer la double imposition résiduelle suivant les art. 23 A ou B MC OCDE. Plusieurs critiques peuvent toutefois être formulées à l'encontre de ces nouveaux commentaires.

En premier lieu, le principe du renvoi au droit interne de l'Etat de la source est selon nous discutable dès lors que, comme nous l'avons vu, la notion de revenu d'emploi, respectivement d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE peut recevoir un contenu autonome. En conséquence, si l'approche suivie dans le cadre des conflits de qualification nous paraît en soi cohérente, nous pensons toutefois que ce raisonnement ne peut, pour ce motif, être mobilisé en l'espèce.

En deuxième lieu, l'idée de subordonner l'application du droit interne de l'Etat de la source au respect de certains critères autonomes nous paraît méthodologiquement incohérente. De deux choses l'une, soit le renvoi au droit interne de l'Etat de la source est seul déterminant et la question d'une interprétation autonome ne se pose pas, soit l'on admet au contraire qu'une définition contextuelle s'impose et toute qualification *lege fori* par l'Etat de la source doit alors être écartée. L'approche « semi-contextuelle » retenue par l'OCDE, qui semble manifestement être un compromis politique et que l'on retrouve également dans le projet de discussion relatif à la notion de bénéficiaire effectif d'avril 2011,<sup>89</sup> n'est en

86 PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, p. 483.

87 En ce sens PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, p. 484.

88 En ce sens PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, p. 484; ANDREONI, Updates to the Commentary on Article 15 of the OECD Model – Thoughts on the Interpretation of the Term «employer» for Treaty Purposes, p. 123.

89 Ce projet réaffirme certes que l'exigence du bénéficiaire effectif ne doit pas être définie selon sa « signification technique qu'elle aurait pu avoir en vertu de la législation nationale d'un pays donné ». Cela dit, le projet relève dans le même temps que: « cela ne veut pas dire que la signification donnée à l'expression « bénéficiaire effectif » par la législation nationale soit automatiquement à exclure pour l'interprétation de cette expression dans le contexte de l'article: la signification de la législation nationale s'applique dans la mesure où elle est conforme aux indications générales figurant dans ces Commentaires » (Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif » N 12.1 ad art. 10). Pour une critique, v. DANON, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif – Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, pp. 581 et ss.

effet selon nous pas compatible avec l'interprétation de l'art. 3(2) MC OCDE.

En troisième lieu, l'importance conférée par l'OCDE au critère de l'intégration nous paraît contestable. Selon la conception défendue ici, comme nous l'avons vu, la qualité d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE doit avant tout être appréciée à la lumière du critère de contrôle.

Cela étant, les nouveaux commentaires de l'OCDE représentent un important changement de paradigme par rapport à l'approche suivie par l'OCDE en 1992.<sup>90</sup> La question se pose donc de savoir si cette nouvelle interprétation, qui restreint la portée de l'art. 15(2)(b) MC OCDE au profit de l'Etat de la source, est également applicable aux CDI existantes conclues par la Suisse. C'est donc cette question que nous allons maintenant examiner en guise de conclusion de cette étude.

## 4 Impact sur les CDI suisses

### 4.1 Le problème

Selon les nouveaux commentaires de l'OCDE, lorsque le droit fiscal interne de l'Etat de la source définit la relation d'emploi indépendamment de la qualification retenue par le droit civil, cette définition autonome peut alors également être mobilisée aux fins de concrétiser la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. En l'occurrence, comme nous l'avons vu, l'Etat de la source examinera tout d'abord, suivant le principe de prévalence du fond sur la forme, si les services fournis par un individu à une entreprise résidente peuvent être qualifiés d'emploi salarié. Dans l'affirmative, l'entreprise à laquelle ces services sont rendus sera alors considérée comme l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE et l'Etat de la source fondé à écarter l'application de cette disposition.

A notre avis, cette nouvelle approche, qui se concentre sur la définition matérielle de la relation d'emploi prévue par le droit interne de l'Etat de la source, est également susceptible d'être appliquée par la Suisse.<sup>91</sup> Il est en effet unanimement reconnu que l'activité dépendante au sens de l'art. 17 LIFD est une notion fiscale autonome de celle applicable en droit des obligations et en droit des assurances sociales. L'existence d'une activité dé-

pendante peut donc être appréciée de manière matérielle, indépendamment des rapports de droit civil et de l'existence d'une évasion fiscale. Comme l'a jugé le Tribunal Fédéral: «la nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) ou la qualification des revenus qui en découlent pour les assurances sociales ne sont (...) pas déterminantes sous l'angle fiscal. Pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé (...). Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur (...)».<sup>92</sup>

Cela étant, comme nous l'avons vu, cette nouvelle approche constitue un important changement par rapport à l'interprétation retenue par le commentaire OCDE de 1992 et l'observation faite à celui-ci par la Suisse. L'on ne saurait par conséquent soutenir que les nouveaux commentaires de l'OCDE sont sans autre applicables aux CDI suisses conclues avant la mise à jour 2010 du commentaire OCDE. S'agissant de ces CDI, la question, comme nous allons le voir maintenant, dépend plutôt du point de savoir s'il convient de conférer une portée dynamique ou statique au commentaire OCDE.

### 4.2 CDI conclues avant 2010

De l'avis de l'OCDE, il ne fait nul doute qu'une CDI dont le contenu est identique à celui du MC OCDE, doit être interprété à la lumière du commentaire OCDE. Bien plus, il conviendrait pour ce faire de se référer à l'édition la plus récente de ce commentaire, comme le précise d'ailleurs son introduction: «toute autre modification ou addition apportée aux Commentaires devrait normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption puisqu'elle correspond à un consensus entre les pays Membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques».<sup>93</sup> En d'autres termes, il serait tout à fait possible que l'interprétation à donner à une notion conventionnelle évolue au gré des modifications apportées à son commentaire (interprétation dynamique).

Bien que n'ayant pas vidé cette question, le Tribunal Fédéral tend également à favoriser une interprétation

90 En ce sens LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 111.

91 DIGERONIMO/KOLB: Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, p. 682.

92 ATF 121 I 259 = ASA 65 (1996/97), p. 421. V. aussi Rapport sur un traitement uniforme des activités lucratives; ECKERT, N 3 et ss ad art. 17 LIFD.

93 MC OCDE, Introduction N 35.

dynamique du commentaire OCDE.<sup>94</sup> A titre d'exemple, dans un arrêt rendu le 28.11.2005 en relation avec la CDI conclue avec le Danemark en 1973, notre Haute Cour n'hésita pas à se référer au commentaire OCDE postérieur de 2003 estimant que : «Als Mitgliedstaaten der OECD sind die Schweiz und Dänemark schließlichs grundsätzlich gehalten, die Musterabkommen samt dazu verfasste Kommentare der OECD mit zu berücksichtigen (...). In den OECD-Musterabkommen und deren Kommentierungen der letzten Jahre finden sich vermehrt Ausführungen zum Abkommensmissbrauch (...). Bei Abschluss des schweizerisch-dänischen Abkommens im Jahre 1973 war das zwar noch nicht der Fall. Trotzdem können die entsprechenden (späteren) Kommentierungen als Auslegungshilfen herangezogen werden (...)».<sup>95</sup>

A suivre cette vision des choses, les nouveaux commentaires de l'OCDE relatifs à l'art. 15(2)(b) MC OCDE seraient donc également applicables aux CDI conclues par la Suisse avant 2010. Cela étant, avec la doctrine dominante,<sup>96</sup> il convient de rejeter cette approche. En ef-

fet, si on l'admettait, une telle interprétation dynamique du commentaire OCDE permettrait alors de modifier indirectement le sens donné à un terme lors de l'adoption d'une CDI. Or, vue sous cet angle, l'approche préconisée par l'OCDE nous paraît incompatible avec le droit international public et singulièrement avec les art. 31 et ss de la convention de Vienne sur le droit des traités (CV) qui régissent l'interprétation des CDI. En particulier, les commentaires de l'OCDE ne font pas partie du contexte au sens de l'art. 31(2) CV dès lors que ceux-ci ne constituent manifestement pas un accord « intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité ».<sup>97</sup> Partant, une modification apportée au commentaire ne saurait être considérée comme un « accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions ».<sup>98</sup>

En conséquence, selon la conception défendue ici, la notion d'employeur figurant à l'art. 15(2)(b) des CDI conclues par la Suisse avant 2010 continue à devoir être interprétée à la lumière du commentaire OCDE de 1992 et de l'observation faite par la Suisse à celui-ci.<sup>99</sup> Selon celle-ci, comme nous l'avons vu, la notion d'employeur doit être comprise dans un sens formel, sauf si l'existence d'un abus est constatée.

#### 4.3 CDI conclues après 2010

S'agissant des CDI conclues par la Suisse après 2010, l'on peut en revanche poser que la notion d'activité lucrative dépendante figurant à l'art. 17 LIFD est désormais déterminante aux fins de l'interprétation de l'art. 15(2)(b) MC OCDE lorsque la Suisse est en situation d'Etat de la source.

### Bibliographie

ANDREONI WALTER, Updates to the Commentary on Article 15 of the OECD Model – Thoughts on the Interpretation of the Term «employer» for Treaty Purposes, in : Dennis Weber/Stef van Weeghel (éds.), *The 2010 OECD Updates. Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines. A Critical Review*, Alphen a. d. Rijn 2011, pp. 115 et ss

94 V. notamment ATF 2P.306/2004 et 2A.709/2004 (24.6.2005) consid. 8.1 ; ATF 2P.140/2005 (28.11.2005) consid. 4.2 ; ATF 2A.239/2005 (28.11.2005) = RDAF 2006 II, p. 239 ; ATF 2A.643/2005 (17.3.2006) consid. 3.2 ; ATF 2A.416/2005 (4.4.2006) consid. 3.1 ; ATF 2C\_276 (6.5.2008) = RDAF 2008 II, p. 374. Pour une analyse critique de la jurisprudence du Tribunal Fédéral, v. récemment OESTERHELT, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, pp. 391 et ss. ATF 2A.239/2005 (28.11.2005) consid. 3.4.5. Outre le recours à l'interprétation dynamique, cette décision, comme nous l'avons déjà relevé, est discutable en ceci que la Haute Cour mobilise ici un exemple de clause conventionnelle spécifique ne figurant pas dans la CDI en vue de concrétiser la réserve générale de l'abus. En conséquence et indépendamment de la question de l'interprétation statique ou dynamique du commentaire OCDE, le recours unilatéral à cette clause contrevient à l'interprétation littérale de la CDI-DK (v. DANON, *Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE*, p. 38 et ss ; REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2005*, p. 233 ; OESTERHELT/WINZAP, *Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse*, p. 462 ; OESTERHELT/WINZAP, *Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping*, p. 775).

95 V. notamment AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 148 ; LANG, *Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer-ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, p. 11 ; VOGEL, *The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, p. 615 ; AVERY JONES, *The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, p. 104 ; ENGELEN, *How «acquiescence» and «estoppel» can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*, p. 72 ; WARD, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, p. 101 ; WATTEL/MARRES, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, p. 235 ; OESTERHELT, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, pp. 391 et ss ; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, p. 23 N 71 ; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, p. 61.

97 AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 145 ; LANG/BRUGGER, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, p. 102.

98 AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 145 ; LANG/BRUGGER, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, p. 102.

99 Suivant le principe de l'interprétation statique, comme le relève LANG/BRUGGER, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, p. 101, «only those reservations and observations existing upon conclusion of a double taxation convention may be taken into account».

- AULT HUGH J., The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *Intertax* 1994, p. 144
- AVERY JONES JOHN F. ET AL., Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, *ET* 1996, p. 118
- AVERY JONES JOHN F., Short-term employment assignments under Article 15(2) of the OECD Model, *BIT* 2009, p. 6
- The origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, *BIT* 2006, p. 220
  - The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, *BIT* 2002, p. 102
  - The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model, *British Tax Review (BTR)* 1984 N° 1 et 2, pp. 14, 48, 90
- BOSSHARD ERICH/RAJOWER FELIX, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), *FStR* 2003, p. 215
- BURGSTALLER EVA, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, *Intertax* 2005, p. 123
- BURJAN AKOS, International Hiring-out of Labor under Article 15 paragraph 2 OECD MC, in: Daniela Hohenwarter/Vanessa Metzler (éds.), *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Vienne 2009
- COULOMBE GÉRARD, Taxation of payments to non-residents for independent personal services. Rapport général, *CDFI LXVIIIb* (1982), p. 40
- DANON ROBERT, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif – Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, *RF* 2011, p. 581
- Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE. Réflexions et analyse de la jurisprudence récente, *FStR*, 2007, p. 38
- DANON ROBERT/SALOMÉ HUGUES, De la double imposition internationale, *Archives* 73 (2004/05), p. 337
- La double non-imposition. Rapport national suisse, *CDFI LXXXVIVa* (2004), p. 677
  - Le conflit de qualification en droit fiscal international, *Archives* 71 (2002/03), p. 257
- DE BROE LUC ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», *BIT* 2000, p. 503
- DE VRIES HANS, The Netherlands Interpretation of the Term «Employer» in art. 15 of the OECD Model Convention, *ET* 2005, p.181
- DIGERONIMO ANGELO/KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, *Archives* 2010/11, p. 669
- ECKERT JEAN-BLAISE, in: *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008
- ENGELEN FRANK, How «acquiescence» and «estoppel» can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention, in: Sjoerd Douma/Frank Engelen (éds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam 2008, p. 51
- Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004
- HINNEKENS LUC, The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties, *Intertax* 1988, pp. 229 et 321
- HÖHN ERNST, *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1993
- LANG MICHAEL, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, *Steuer & Wirtschaft International (SWI)* 2011, p. 105
- Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner (éds.), *Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, p. 11
- LANG MICHAEL/BRUGGER FLORIAN, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Australian Tax Forum* 2008, p. 95
- LANG MICHAEL/ZIESERITSCH URSULA, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, in: Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (éds.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Vienne 2003, p. 31
- LECHNER EDUARD/MUSZYNSKA KATARZYNA, Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht, in: Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (éds.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Vienne 2003, p. 155
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen*

- Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Therwil-Bâle (feuillettes amovibles)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2005
- LOUKOTA HELMUT, Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, *Steuer & Wirtschaft International (SWI)* 1998, p. 456
- Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, *Steuer & Wirtschaft International* 1998, p. 559
- LÜTHI DANIEL/KOLB ANDREAS, Überblick über die erste Teilrevision des OECD-Musterabkommens von 1977, *Archives* 61 (1992/93), p. 493
- MAISTO GUGLIELMO, The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *BIT* 2005, p. 14
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2009
- OESTERHELT STEFAN, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Archives* 2011/12, p. 373
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, *l'EC* 2006, p. 773
- Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse, *ET* 2006, p. 461
- PEETERS BERNARD, Article 15 of the OECD Model Convention on Income from Employment and its Undefined Terms, *ET* 2004, p. 72
- PEZZATO GIANLUCA, The meaning of the term «employment» under article 15 of the OECD Model Convention, in: Vanessa Metzler/Daniela Hohenwarter (éds.), *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Vienne 2009, p. 49
- PÖTGENS FRANK, Article 15(2)(b) of the OECD Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers, *ET* 2002, p. 214
- Income from International Private Employment, Amsterdam 2006
  - Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, *BIT* 2007, p. 476
  - The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies «de facto employer» under art. 15 of the OECD Model, *Intertax* 2008, p. 75
- PROKISCH RAINER, 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
- REICH MARKUS, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori (éds.), *Droit fiscal international de la Suisse. Situation actuelle et perspectives*, Mélanges Walter Ryser, Berne 2005, pp. 185
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005, *FStR* 2006, 222, 290
- REIMER EKKEHART, Interpretation of Tax Treaties, *ET* 1999, p. 458
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des Conventions de double imposition, *RDAF* 2000, p. 113
- VOGEL KLAUS, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, *BIT* 2000, p. 612
- WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbstständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Berne 1990
- Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (éds.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Vienne 1998, p. 51
  - Income from Employment (Art. 15 OECD Model Convention), in: Michael Lang (éd.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, 2008, p. 185
- WARD DAVID A., Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model?, in: Sjoerd Douma/Frank Engelen (éds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam 2008, p. 73
- The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, *BIT* 2006, p. 97
- WATTEL PETER J./MARRES OTTO, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, *ET* 2003, p. 222
- ZEHETNER ULF/DUPAL SIMONE, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in: Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (éds.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Vienne 2003, p. 129

## Rapports et documents

Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif » dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE. Projet pour commentaires, OCDE, Paris 2011, [www.oecd.org/dataoecd/7/47/47655601.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/7/47/47655601.pdf)

Comm. MC OCDE 1992, Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 23.7.1992), OECD, Paris 1992

Comm. MC OCDE, Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 22.7.2010), in: Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée, p. 45, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010\\_mtc\\_cond-2010-fr](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr)

Draft changes to the commentary on art. 15(2) OECD MC, Proposed clarification of the scope of paragraph 2 of article 15 of the Model Convention. Public discussion draft, OCDE, Paris 2004, [www.oecd.org/dataoecd/52/61/31413358.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/52/61/31413358.pdf)

International hiring-out of labour, Taxation issues relating to the international hiring-out of labour, in: Trends in International Taxation, OCDE, Paris 1985

MC OCDE 1992, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 23.7.1992), OECD, Paris 1992

MC OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 22.7.2010), OCDE, Paris 2010, p. 17, [www.oecd.org/dataoecd/25/23/47213777.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/25/23/47213777.pdf)

MC USA 2006, United States Model Income Tax Convention (of 11-15-2006), U. S. Dept. of the Treasury, [www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf](http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf)

Projet révisé 2007, Projet révisé de modifications des Commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 15. Appel à commentaires sur le projet révisé, OCDE, Paris 2007, [www.oecd.org/dataoecd/35/44/38237568.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/35/44/38237568.pdf)

Rapport 1999 sur les sociétés de personnes, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, in: Questions de fiscalité internationale N° 6, OCDE, Paris 1999

Rapport sur un traitement uniforme des activités lucratives, Rapport du CF sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indé-

pendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales (du 14.11.2001), FF 2002, p. 1076

Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of 11-15-2006, [www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf)

## Normes

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), SR 0.672.931.41

CDI-M, Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de Malaisie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 30.12.1974), SR 0.672.952.71

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

LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11

# Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (2. Teil)

## Systematische Darstellung und Analyse steuerlicher Aspekte

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

### Inhalt

*In der vorangehenden Ausgabe:*

<b>1 Einleitung</b>	<b>43</b>
<b>1.1 Thema und Aufbau der Arbeit</b>	<b>43</b>
<b>1.2 Die Abkommen im Überblick</b>	<b>43</b>
<b>1.3 Politische Rahmenbedingungen und Inkrafttreten</b>	<b>43</b>
<b>2 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen</b>	<b>44</b>
<b>2.1 Allgemeines</b>	<b>44</b>
<b>2.2 Schweizerische Zahlstelle</b>	<b>44</b>
2.2.1 Begriff der Zahlstelle	44
2.2.2 Besonderheiten für Zwecke der laufenden Steuer	45
2.2.3 Pflichten der Zahlstelle	45
<b>2.3 Vermögenswerte</b>	<b>46</b>
<b>2.4 Betroffene Personen</b>	<b>46</b>
2.4.1 Allgemeines	46
2.4.2 Besonderheiten bei resident but not domiciled persons	46
2.4.3 Zwischengeschaltete Strukturen	47
2.4.3.1 Sitzgesellschaften	47
2.4.3.2 Lebensversicherungsmäntel	48
2.4.3.3 Andere natürliche Personen	49
<b>3 Regularisierung der Vergangenheit</b>	<b>50</b>
<b>3.1 Übersicht</b>	<b>50</b>
<b>3.2 Zeitliche Aspekte</b>	<b>50</b>
<b>3.3 Einmalzahlung</b>	<b>51</b>
3.3.1 Betrag der Einmalzahlung	51
3.3.1.1 Allgemeines	51
3.3.1.2 Bestimmung des relevanten Kapitals	51
3.3.1.3 Bestimmung des Anfangskapitals und der Dauer der Kundenbeziehung	52
3.3.1.4 Sonderaspekte im Rahmen der Regularisierung der Vergangenheit	53

3.3.2 Verfahrensrechtliche Aspekte	54
3.3.3 Wirkung der Einmalzahlung	55
3.3.3.1 Umfang der Erlöschenswirkung	55
3.3.3.2 Zeitpunkt des Erlöschens	56
3.3.3.3 Ausnahmen von der Erlöschenswirkung	56
3.3.3.4 Strafrechtliche Wirkung	57
<b>3.4 Die Option der Meldung</b>	<b>58</b>
<b>3.5 Weitere Optionen für resident but not domiciled persons</b>	<b>59</b>

*In dieser Ausgabe:*

<b>4 Besteuerung zukünftiger Kapitalerträge</b>	<b>104</b>
<b>4.1 Übersicht</b>	<b>104</b>
<b>4.2 Aspekte der Auslegung</b>	<b>105</b>
<b>4.3 Zeitliche Aspekte</b>	<b>105</b>
<b>4.4 Die laufende Steuer</b>	<b>106</b>
4.4.1 Vorbemerkung	106
4.4.2 Bemessungsgrundlage	106
4.4.2.1 Übersicht	106
4.4.2.2 Einzelne Einkunftsarten	106
4.4.2.2.1 Allgemeines	106
4.4.2.2.2 Zinserträge	106
4.4.2.2.3 Dividendenerträge	107
4.4.2.2.4 Sonstige Einkünfte	107
4.4.2.2.5 Veräusserungsgewinne	107
4.4.2.2.6 Besteuerung von Fondsanteilen	108
4.4.2.3 Verlustverrechnung	109
4.4.2.4 Depotüberträge	110
4.4.3 Steuersätze	111
4.4.4 Verhältnis zu anderen Steuern	111
4.4.4.1 Allgemeines	111
4.4.4.2 Verrechnungssteuer	112
4.4.4.3 Andere Quellensteuern	112
4.4.4.4 EU-Zinssteuer	113
4.4.5 Verfahrensrechtliche Aspekte	114
4.4.6 Wirkung der laufenden Steuer	114
4.4.6.1 Betroffene Steuerarten	114
4.4.6.2 Einschränkung der Abgeltungswirkung	115
4.4.6.3 Deklaration trotz Erhebung der laufenden Steuer	117
4.4.7 Besonderheiten für resident but not domiciled persons	117

\* Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young, Zürich.

\*\* Dt. Steuerberaterin, dipl. Wirtschaftsjuristin, Manager, Ernst & Young, Zürich.

4.5 Die Option der Meldung . . . . .	118
5 Sonstige Aspekte der Abkommen . . . . .	119
5.1 Allgemeines . . . . .	119
5.2 Besteuerung künftiger Erbschaften . . . . .	119
5.3 Informationsaustausch . . . . .	120
5.3.1 Allgemeines . . . . .	120
5.3.2 Voraussetzungen . . . . .	120
5.3.3 Verfahren . . . . .	121
5.4 Umgang mit Geldabflüssen in der Übergangsphase . . . . .	121
6 Zusammenfassung und Würdigung . . . . .	122

Literatur . . . . .	123
Berichte und Dokumente . . . . .	124
Rechtsquellen . . . . .	124
Materialien . . . . .	125
Praxisanweisungen . . . . .	125

## Vorbemerkung

Unter anderem führten Zweifel hinsichtlich der EU-Rechtskonformität der ursprünglichen Fassung der Abkommen, auf die im 1. Teil dieses Beitrags Bezug genommen wurde, zu der Aufnahme von Nachverhandlungen zwischen den Vertragsparteien. Diese konnten mit Grossbritannien am 20.3.2012<sup>148</sup> und mit Deutschland am 5.4.2012 mit der Unterzeichnung eines Änderungsprotokolls erfolgreich abgeschlossen werden. Die Änderungen der beiden Abkommen betreffen insbesondere die nachfolgenden Punkte:

- die Bandbreite der Steuersätze für die Regularisierung der Vergangenheit wurde auf 21 % - 41 % erhöht;
- Zinserträge, die dem Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) unterliegen, werden aus dem Anwendungsbereich der beiden Abkommen herausgenommen;
- künftig unterliegen nach beiden Abkommen Erbschaftsfälle einer Steuerabzugs- bzw. Meldeverpflichtung;
- die Anzahl der maximal zugelassenen Ersuchen im Rahmen des erweiterten Informationsaustausches beträgt nach dem StA-D in den ersten beiden Jahren nunmehr 1300 (zuvor 999);
- einzelne Gestaltungsmodelle, die unter die allgemeine abkommensrechtliche Missbrauchsbestimmung fallen, sollen gemäss StA-D konkretisiert werden.

Aufgrund der Anpassung des ursprünglichen Vertragstextes sind die Ausführungen im 1. Teil vereinzelt überholt. Grösstenteils betreffen die Änderungen jedoch die künftige Besteuerung und werden im Nachfolgenden be-

rücksichtigt. Auch die Textauszüge aus dem Vorentwurf der Wegleitung der ESTV (VE-WL StA/IQG), welche die Schweizerische Bankiervereinigung ihren Mitgliedern am 19.3.2012 zur Verfügung gestellt hat, fanden Eingang in diese Ausarbeitung.

## 4 Besteuerung zukünftiger Kapitalerträge

### 4.1 Übersicht

Die Abkommen sehen vor, dass künftige Kapitaleinkünfte einschliesslich der Kapitalgewinne<sup>149</sup> deutscher und britischer Steuerpflichtiger bereits durch die schweizerische Zahlstelle steuerlich erfasst werden. Die schweizerische Zahlstelle hat dabei einen Steurrückbehalt zugunsten des deutschen bzw. des britischen Staates zu tätigen.

Dieser Steuererhebungsmechanismus entspricht im Grundsatz der EU-Zinsbesteuerung, nach welcher schweizerische Zahlstellen auf Zinserträge natürlicher Personen mit Wohnsitz in einem europäischen Staat eine Steuer im Umfang von 35 % des Zinsbetrages einzubehalten haben.<sup>150</sup> Hervorzuheben ist jedoch, dass im Gegensatz zu der EU-Zinssteuer<sup>151</sup> die vorliegende Steuer nicht nur einen Sicherungszweck verfolgt, d. h. für den Steuerpflichtigen ausschliesslich als Vorauszahlung auf die nach nationalem Recht geschuldete Einkommenssteuer gilt. Vielmehr kommt ihr ein abgeltender Charakter zu,<sup>152</sup> weshalb sie in der Praxis zumeist auch als Abgel-

148 Gemäss Art. 18 Protokoll StA-GB und der Mitteilung Grossbritanniens wurde die Anwendung der höheren Steuersätze im Rahmen der Regularisierung der Vergangenheit auch für britische Steuerpflichtige am 18.4.2012 vereinbart.

149 In der vorliegenden Ausarbeitung umfasst der Ausdruck «Kapitaleinkünfte» bzw. «Kapitalerträge» stets auch Kapitalgewinne.

150 Art. 1 Abs. 1 ZBstA.

151 WL EU-Zinsbesteuerung Rz 2 Abs. 2 Lemma 1.

152 Art. 18 Abs. 4 und 5 StA-D und Art. 19 Abs. 5 StA-GB.



tungssteuer bezeichnet wird. Das bedeutet, dass bei ihrer Erhebung die zugrundeliegenden Einkünfte grundsätzlich abschliessend besteuert werden, so dass der Steuerpflichtige auch von etwaigen Deklarations- und Steuerzahlungspflichten im Heimatstaat befreit wird.<sup>153</sup>

Wie bereits bei der Einmalzahlung für die Vergangenheit ist der Steuerrückbehalt jedoch nicht zwingend. Der Steuerpflichtige hat auch in Bezug auf die Zukunftsbesteuerung die Möglichkeit, seine Zahlstelle anzuweisen, den Steuerrückbehalt zu unterlassen und stattdessen bestimmte konto- bzw. depotbezogene Daten offenzulegen. Diese Option kann er unabhängig von der Wahl für die Vergangenheit ausüben, d. h., auch wenn er für Zwecke der Regularisierung der Vergangenheit die Einmalzahlung gewählt hat, steht es ihm offen, die künftigen Kapitalerträge dem Steuerabzug zu unterwerfen und umgekehrt.

#### 4.2 Aspekte der Auslegung

Für zwei der Vertragsstaaten, die Schweiz und Grossbritannien, ist das System einer Quellensteuer mit abgeltender Wirkung bislang fremd. Demgegenüber hat der Vertragsstaat Deutschland auf nationaler Ebene bereits seit dem 1.1.2009 ein entsprechendes System eingeführt. Damit stellt sich die Frage, ob bei der Auslegung der vorliegenden Abkommen die Regelungen der deutschen Abgeltungsteuer herangezogen werden sollten und welche Bedeutung den zahlreichen, sehr umfangreichen Schreiben der deutschen Finanzverwaltung (sog. BMF-Schreiben) zur Abgeltungsteuer beizumessen sei. Bei dieser Beurteilung ist in erster Linie das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (Vertragsrechtskonvention, VRK) massgebend. Danach richtet sich die Auslegung völkerrechtlicher Verträge vordergründig nach dem Wortlaut des Vertrags.<sup>154</sup> Der Wille der Vertragsparteien ist nur in dem Masse zu berücksichtigen, in dem er im Vertragstext Ausdruck gefunden hat.<sup>155</sup> Im Fall, dass eine Vorschrift unklar oder mehrdeutig ist oder zu offensichtlich unvernünftigen Ergebnissen führen würde, kann auf ergänzende Hilfsmittel wie bspw. die Umstände des Vertragsabschlusses Rückgriff genommen werden.<sup>156</sup> Vor diesem Hintergrund kommt das Heranziehen unilateraler deutscher Vorschriften einschliesslich der diesbezüglichen Verwaltungsanweisungen nur in Betracht, wenn das Abkommen ausdrücklich auf das deutsche Recht

verweist oder ein entsprechender Wille tatsächlich aus dem Abkommen abgeleitet werden kann. Ein allgemeiner Rückgriff auf das deutsche Steuerrecht, einschliesslich der BMF-Schreiben, ist nicht geboten. Anzumerken ist dennoch, dass nach den beiden Abkommen ein Konsultationsverfahren zwischen den Vertragsstaaten im Fall von Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten vorgesehen ist.<sup>157</sup> Daneben räumt Art. 31 Abs. 3 VRK den Vertragsstaaten ausdrücklich die Möglichkeit ein, nachträgliche Übereinkünfte hinsichtlich der Auslegung eines Staatsvertrags zu treffen. Vor diesem Hintergrund dürfte den Verweisen auf das unilaterale Recht der Partnerstaaten bzw. dessen Übernahme in der Wegleitung zu den Abkommen erhöhte Bedeutung zukommen, zumal die Wegleitung mit den beiden Staaten abgestimmt wird.

#### 4.3 Zeitliche Aspekte

Die zeitlichen Anwendungsvoraussetzungen der Zukunftsbesteuerung unterscheiden sich aufgrund ihrer Wesensart von jenen der Vergangenheitsbesteuerung. Während bei Letzterer auf die Ansässigkeit zum 31.12.2010 abgestellt wird, basiert die künftige Quellensteuer auf dem Zuflussprinzip.<sup>158</sup> Danach ist die Ansässigkeit im Zeitpunkt des Ertragszuflusses massgebend.<sup>159</sup>

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang die Frage, wie bei einer Wohnsitzverlegung des Kunden zu verfahren sei, d. h. wenn der Kunde in einen der Partnerstaaten zieht oder von dort wegzieht und die Zahlstelle hiervon nicht zeitnah in Kenntnis setzt. Entsprechende Fragestellungen ergeben sich bei Schenkungen oder beim Tod der betroffenen Person. Gemäss VE-WL StA/IQG entfalten steuerlich relevante Sachverhaltsänderungen – wie ein Wohnsitzwechsel – ihre Wirkung ab dem Zeitpunkt ihrer Verwirklichung.<sup>160</sup> Bei verspäteter Mitteilung an die schweizerische Zahlstelle steht es dieser grundsätzlich frei, auf den Zeitpunkt des Eintreffens der relevanten Information<sup>161</sup> oder auf den (nachgewiesenen) Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung abzustellen. Diese Regelung ist aus Praktikabilitätsgründen für die Zahlstellen zu begrüssen.

153 Hinsichtlich der Wirkung nach deutschem Recht vgl. § 43 Abs. 5 iVm §§ 20 und 32d EStG; hinsichtlich der Ausnahmetatbestände s. GLASER, Abgeltungsteuer und Einkommensteuererklärung, 91.

154 Art. 31 Abs. 2 VRK; HARDT, Art. 3 DBA Schweiz Rz 63 mwN.

155 VOGEL, Einleitung Rz 106 f.

156 Art. 32 VRK; SCHMITT, Zur Wiener Konvention über das Recht der internationalen Verträge, 367.

157 Art. 38 Abs. 1 StA-D und Art. 40 Abs. 1 StA-GB.

158 VE-WL StA/IQG Rz 46 f. Teilweise wird dieses Prinzip durchbrochen bzw. modifiziert, so bspw. bei der Besteuerung thesaurierender Fonds. Entsprechende Modifizierungen sind bereits aus dem deutschen Steuerrecht bekannt, s. BMF-Schreiben vom 18.8.2009 Rz 47 f.

159 Art. 43 Abs. 2 StA-D und Art. 44 Abs. 2 StA-GB, wonach der Zeitpunkt der Leistung bzw. Realisation ausschlaggebend ist.

160 S. VE-WL StA/IQG Rz 14.

161 Im Rahmen der deutschen Abgeltungsteuer werden die veränderten Verhältnisse ab dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme der Zahlstelle angewendet (bspw. bei Tod des Kunden, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 223).

## 4.4 Die laufende Steuer

### 4.4.1 Vorbemerkung

Hervorzuheben ist, dass der laufenden Steuer ausschliesslich Erträge aus Vermögenswerten unterliegen, die auf einem Konto bzw. Depot in der Schweiz verbucht sind. Fliessen Erträge aus sonstigen Vermögenswerten auf die Konten der betroffenen Person, werden diese nicht erfasst. Das gilt beispielsweise, wenn eine Dividende auf das private Konto einer betroffenen Person fliesst und diese aus nicht bei der Zahlstelle verbuchten Beteiligungsrechten stammt. Eine Besteuerung kann diesbezüglich nur im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Die steuerliche Erfassung dieser Erträge durch die Zahlstelle wäre mangels Erkennbarkeit für die Zahlstelle kaum umsetzbar.

### 4.4.2 Bemessungsgrundlage

#### 4.4.2.1 Übersicht

Für die Erhebung der laufenden Steuer ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage essentiell. Dabei ist ein besonderes Augenmerk auf die verschiedenen Einkunftsarten zu legen, die bspw. für die Bestimmung des Steuersatzes nach dem britischen Abkommen entscheidend sind, aber auch für deutsche Steuerpflichtige von Bedeutung sein können. Im Übrigen darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass eine etwaige Verlustverrechnung die Bemessungsgrundlage reduzieren kann. Nachfolgend werden diese Aspekte näher dargestellt, wobei teilweise auf die Bestimmungen des deutschen Abkommens detaillierter eingegangen wird.

#### 4.4.2.2 Einzelne Einkunftsarten

##### 4.4.2.2.1 Allgemeines

Die beiden Abkommen unterscheiden jeweils 4 Einkunftsarten: Zinserträge, Dividendenerträge, sonstige Einkünfte und Veräusserungsgewinne, die nachfolgend skizziert werden.<sup>162</sup> Dabei wird auf ausgewählte Besonderheiten hingewiesen, während eine umfassende Auseinandersetzung mit den Bemessungsgrundlagen der einzelnen Finanzprodukte nicht erfolgt.

Im Hinblick auf die Bestimmung der Erträge britischer Steuerpflichtiger bestehen bislang nur die sehr allgemein gehaltenen Definitionen im Abkommenstext. Demgegenüber beinhaltet das deutsche Abkommen konkrete Details hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Sie sind im Anhang II des StA-D enthalten, der nach Art. 41 StA-D ein integraler Bestandteil des Abkommens ist. Darin erfolgt eine Auflistung ausgewählter Transak-

tionsvorgänge mit einem Hinweis auf deren Klassifizierung nach dem Abkommen sowie – durch Verweis auf die entsprechende Vorschrift – nach deutschem Recht. Die Gegenüberstellung in der Konkordanztafel belegt die Absicht einer weitgehend deckungsgleichen Bemessungsgrundlage des Abkommens und des deutschen Rechts, die durch den VE-WL StA/IQG bestätigt wird. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine laufende Anpassung der Bemessungsgrundlage nach dem Abkommen an das jeweils unilaterale Recht der Partnerstaaten stattfinden solle. Die Abkommen enthalten eine Konsultationsvorschrift, wonach die Schweiz über relevante Änderungen der Kapitalertragsbesteuerung zu informieren ist.<sup>163</sup> Ergänzend ist im StA-D vorgesehen, dass ein gemeinsamer Ausschuss für die Anpassung der Konkordanztafel verantwortlich sei.<sup>164</sup> Daraus ist aber keine Verpflichtung zur kontinuierlichen Anpassung abzuleiten. Beide Abkommen bestimmen vielmehr, dass die bei Unterzeichnung des Abkommens geltende Fassung der unilateralen Gesetzesbestimmungen massgebend sei.<sup>165</sup> Nach dem StA-GB wird dies weiter konkretisiert, wonach bei Verweisen auf inländische Gesetzesbestimmungen etwaige Gesetzesänderungen nur Berücksichtigung finden, sofern sie den Kerngehalt der unilateralen Vorschrift nicht berühren.

##### 4.4.2.2.2 Zinserträge

Zinserträge werden weitgehend in Übereinstimmung mit Art. 7 ZBStA definiert und umfassen Einzahlungen und Gutschriften im Zusammenhang mit Forderungen jeder Art, darunter auch hypothekarisch gesicherte Forderungen. Unerheblich ist dabei, ob die Zinsen im Zusammenhang mit einer aktienähnlichen Beteiligung stehen oder es sich lediglich um fremdkapitalähnliche Genussrechte<sup>166</sup> handelt. Zu den Zinserträgen gehören namentlich Optionsprämien, Erträge aus Anleihen, Schuldverschreibungen einschliesslich der damit verbundenen Prämien und Gewinne.<sup>167</sup> Darüber hinaus werden auch aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen beim Verkauf, der Rückzahlung oder Einlösung von Forderungen erfasst.<sup>168</sup> Sie zählen damit nicht zum Veräusserungsgewinn. Dies ist bspw. beim Verkauf von Zero-Bonds von Bedeutung. Fehlen Informationen hinsichtlich des Zinsanteils, ist der gesamte Ertrag als Zinsertrag zu qualifizieren.<sup>169</sup> Ent-

162 Art. 18 Abs. 1 und Art. 23 ff. StA-D und Art. 19 Abs. 1 und Art. 24 ff. StA-GB.

163 Art. 38 Abs. 2 StA-D und Art. 40 Abs. 2 StA-GB.

164 Art. 39 Abs. 3 Bst. d StA-D.

165 Art. 2 Bst. k StA-D und Art. 2 Abs. 2 StA-GB. Das ZBStA soll dagegen stets in der jeweils gültigen Fassung Anwendung finden, s. Art. 1 Abs. 4 StA-D und Art. 1 Abs. 4 StA-GB.

166 S. VE-WL StA/IQG Rz 87.

167 Art. 24 Abs. 1 Bst. a StA-D und Art. 25 Abs. 1 Bst. a StA-GB.

168 Art. 24 Abs. 1 Bst. b StA-D und Art. 25 Abs. 2 Bst. b StA-GB.

169 Art. 24 Abs. 2 StA-D und Art. 25 Abs. 2 StA-GB.

sprechend der Regelung des ZBstA<sup>170</sup> werden Zinserträge aus privaten Darlehen zwischen natürlichen Personen nach beiden Abkommen vom Anwendungsbereich ausgeschlossen. Sie sind zwar grundsätzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig, jedoch wäre eine vollständige Steuererhebung durch die Zahlstellen kaum realistisch, da ihnen die notwendigen Informationen nicht vorliegen. Vor diesem Hintergrund ist der Ausschluss der Erträge als sinnvoll zu erachten.

Allgemein kann festgehalten werden, dass die Definition der Zinserträge sehr weit gefasst ist. Zinserträge, die gleichzeitig unter die Definition des ZBstA fallen, werden indes aus dem Anwendungsbereich explizit ausgeschlossen, vorausgesetzt, dass sie nach dem ZBstA gemeldet oder dem Steuerabzug unterworfen werden.<sup>171</sup>

#### 4.4.2.2.3 Dividenden erträge

Die Dividenden erträge werden in Anlehnung an das OECD-MA definiert. Danach werden Dividenden, die Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten mit Gewinnbeteiligung darstellen, unter den Begriff der Dividenden erträge gefasst.<sup>172</sup> Hierzu zählen im Weiteren auch Einkünfte aus sonstigen Gesellschaftsanteilen, die nach dem Recht des Staates bzw. Territoriums, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Dazu zählen bspw. Erträge aus der Beteiligung an einer SICAF. Für die Besteuerung der Dividenden ist es nicht erforderlich, dass diese in Form einer Geldgutschrift erfolgt. Die Definition umfasst auch Sachdividenden, d. h. bspw. Ausschüttungen in Form von Titeln.<sup>173</sup>

#### 4.4.2.2.4 Sonstige Einkünfte

Zu den sonstigen Einkünften iSd Abkommen zählen im Allgemeinen jene laufenden Erträge, die nicht bereits in eine der vorstehenden 2 Kategorien fallen. Dazu gehören insbesondere Ersatzzahlungen für Zinsen und Dividenden sowie Erträge im Zusammenhang mit strukturierten Finanzinstrumenten, Securities-Lending, Repo-Geschäften, Swaps und vergleichbaren Transaktionen, einschliesslich der damit verbundenen vereinnahmten Gebühren und Kommissionen.<sup>174</sup> Diese Definition ist nicht eindeutig gefasst, lässt jedoch unter Heranziehung der Konkordanztafel des StA-D erschliessen, dass damit in Bezug auf deutsche Steuerpflichtige die sonsti-

gen Einkünfte iSv § 22 Nr. 3 EStG erfasst werden. Nach dem deutschen Steuerrecht unterliegen diese Einkünfte allerdings nicht der Abgeltungsteuer in Deutschland, da sie nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert werden. Sie sind daher zwingend in der Veranlagung zu erfassen.<sup>175</sup> Unabhängig von der Regelung in Deutschland fallen die sonstigen Einkünfte in den Anwendungsbereich des Abkommens, so dass die schweizerischen Zahlstellen auch hierauf die laufende Steuer erheben müssen. Der Hintergrund dieser Abweichung könnte aus dem Sicherungszweck der Abkommen abgeleitet werden, da auf diese Weise gewährleistet wird, dass die Erträge möglichst weitgehend der Besteuerung unterliegen.

#### 4.4.2.2.5 Veräusserungsgewinne

Als letzte Einkunfts-kategorie nennen die Abkommen die Veräusserungsgewinne,<sup>176</sup> worunter jegliche Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Körperschaften, Dividenden- und Zinscoupons, strukturierten Finanzinstrumenten und sonstigen Kapitalforderungen zu verstehen sind.<sup>177</sup> Aus der Konkordanztafel geht indes hervor, dass darunter entsprechend dem deutschen Steuerverständnis nicht nur die entgeltliche Übertragung zu fassen ist, sondern auch die Abtretung einer Forderung, die vorzeitige oder vertragsmässige Rückzahlung oder Einlösung einer Forderung oder eines Wertpapiers sowie die verdeckte Einlage, nicht dagegen der Verfall einer Option bzw. eines Zertifikats. Nach dem VE-WL StA/IQG ist dieser – entsprechend der umstrittenen Auffassung der deutschen Finanzverwaltung<sup>178</sup> – als steuerneutraler Vorgang zu behandeln, so dass die entstehenden Verluste nicht berücksichtigungsfähig sind.

Hervorzuheben ist, dass auch die deutschen Übergangsregelungen<sup>179</sup> Eingang in das Abkommen gefunden haben.<sup>180</sup> Diese Bestimmungen resultieren aus der Einführung der Abgeltungsteuer in Deutschland, die dazu führte, dass seither Veräusserungsgewinne – auch nach Ablauf der 1-jährigen Spekulationsfrist – nicht mehr steuerfrei vereinnahmt werden können. Für Titel, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, wird ein Bestandschutz (sog. grandfathering) gewährt.<sup>181</sup> Die entsprechenden Da-

170 Art. 7 Abs. 1 Bst. a ZBstA.

171 S. Art. 1 Abs. 3 StA-D und Art. 1 Abs. 3 StA-GB.

172 Art. 25 Bst. a StA-D und Art. 26 Bst. a StA-GB; s. auch Art. 10 Abs. 3 OECD-MA.

173 VE-WL StA/IQG Rz 76.

174 Art. 26 StA-D und Art. 27 StA-GB.

175 Hinsichtlich der Auswirkung auf die Abgeltungswirkung s. Abschn. 4.4.6.2.

176 Art. 27 StA-D und Art. 28 StA-GB.

177 Bezüglich der Veräusserungsfiktion bei Depotüberträgen s. Abschn. 4.4.2.4.

178 S. dazu HAGEN/REMMELE, Besteuerung von Knock-out-Zertifikaten, 2721 f. mwN.

179 § 52a Abs. 10 und 11 EStG.

180 S. Konkordanztafel zum StA-D Fn 6, 7, 13, 15 und 17 sowie VE-WL StA/IQG Rz 54 f.

181 Es sind besondere Übergangsregelungen bei bestimmten Zertifikaten, strukturierten Produkten etc. zu berücksichtigen; s. auch die Auflistung im VE-WL StA/IQG Rz 56.

ten werden den Zahlstellen von anerkannten Datenprovidern zur Verfügung gestellt.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich grundsätzlich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräusserungserlös und den Anschaffungskosten.<sup>182</sup> Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass nur jene Kosten abzugsfähig sind, die in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräusserungsgeschäft stehen. Im Umkehrschluss können allgemeine Verwaltungskosten nicht in Abzug gebracht werden. Transaktionsbezogene Kosten hingegen, insbesondere auch ein pauschaler Transaktionskostenanteil gemäss Verwaltungsvertrag, sind idR abziehbar.<sup>183</sup>

Für den Fall, dass der Zahlstelle die Anschaffungskosten nicht vorliegen, sehen beide Abkommen die Anwendung der sog. Ersatzbemessungsgrundlage vor. Das StA-D bestimmt in Anlehnung an das deutsche Recht, dass die Steuer auf 30 % des Veräusserungserlöses erhoben wird.<sup>184</sup> Entsprechendes gilt für Leerverkäufe, wobei diesbezüglich eine Abweichung zu der deutschen Regelung im Hinblick auf die Behandlung von kalenderjahrübergreifenden Leerverkäufen besteht. Während deutsche Depotbanken grundsätzlich zum Zeitpunkt der Eindeckung die nachträglichen Anschaffungskosten berücksichtigen,<sup>185</sup> kommt eine entsprechende Korrektur nach dem Abkommen hingegen nur in Betracht, wenn der Abschluss des Leergeschäfts und die Eindeckung mit dem leer verkauften Wirtschaftsgut innerhalb desselben Kalenderjahres liegen.<sup>186</sup> Unklar bleibt insofern, ob das Abkommen die Korrektur kalenderjahrübergreifender Sachverhalte ausschliesse und inwiefern daraus eine Veranlagungspflicht für die betroffene Person erwachse.

Auch im StA-GB ist die Vorgehensweise bei fehlenden Einstandspreisen kodifiziert.<sup>187</sup> Allerdings entspricht sie nicht der vorstehenden deutschen Lösung. Stattdessen ist bei fehlenden Einstandspreisen der Marktwert der Vermögenswerte am 31.3.1982 massgebend. Sofern dieser nicht eruierbar ist, ist der Marktwert zum Entstehungszeitpunkt des Vermögenswertes bzw. im Fall, dass dieser ebenfalls unbekannt ist, der Wert null anzusetzen. Damit kann das Fehlen der historischen Daten eine Besteuerung des gesamten Veräusserungserlöses nach sich ziehen.

Beiden Abkommen gemein ist die offene Frage nach den massgebenden Umrechnungskursen, d. h., ob der Kurs für Anschaffungen in fremder Währung zum Zeitpunkt der Anschaffung oder der Veräusserung von Bedeutung sei.<sup>188</sup> Vor dem Hintergrund, dass sämtliche Vertragsstaaten auf den Anschaffungszeitpunkt abstellen, erscheint ein dahingehender Konsens zu bestehen, so dass das Abstellen auf den Veräusserungszeitpunkt nicht zu erwarten ist.

#### 4.4.2.6 Besteuerung von Fondsanteilen

In den Abkommen wird die Besteuerung von Fondsanteilen nicht separat aufgeführt; stattdessen ist sie unter die jeweiligen Einkunftsarten gefasst,<sup>189</sup> was dem Umstand Rechnung trägt, dass der Investmentfonds grundsätzlich kein Steuersubjekt ist und daher auch keiner selbständigen Gewinnbesteuerung unterliegt. Stattdessen werden die jeweiligen Zins-, Dividenden- und sonstigen Erträge sowie die Veräusserungsgewinne nach dem Transparenzprinzip direkt dem einzelnen Anleger zugerechnet.<sup>190</sup>

Die Höhe der Steuer bemisst sich in Bezug auf deutsche Steuerpflichtige nach der Höhe der ausgeschütteten Beträge, während bei thesaurierenden Fonds der thesaurierte Betrag<sup>191</sup> zu versteuern ist. Grundsätzlich wird dieser von den Fondsgesellschaften veröffentlicht (sog. rapportierende Fonds).<sup>192</sup> Kommt der Fonds seiner Veröffentlichungspflicht nicht bzw. nicht rechtzeitig nach (sog. nicht rapportierende Fonds), findet die 70/6-Regelung Anwendung.<sup>193</sup> Eine Besonderheit des StA-D stellt in die-

188 Nach dem VE-WL StA/IQG Rz 49 ist der Kurs am Tag des Zu- bzw. Abflusses massgebend.

189 Art. 24 Abs. 1 Bst. c und d, Art. 25 Bst. b und c, Art. 26 Bst. b und c sowie Art. 27 Bst. b und c StA-D und Art. 25 Abs. 1 Bst. c und d, Art. 26 Bst. b und c, Art. 27 Bst. b und c sowie Art. 28 Bst. b und c StA-GB.

190 Die nachstehenden Besteuerungsgrundsätze gelten lediglich für Fondsanteile, die nicht der EU-Zinsbesteuerung unterliegen.

191 Es ist zu berücksichtigen, dass nach dem VE-WL StA/IQG (Rz 138) auch Zwischengewinne zum laufenden Ertrag thesaurierender Fonds gezählt werden, wohingegen das deutsche Steuerrecht eine Zwischengewinnbesteuerung nur im Zusammenhang mit der Veräusserung bzw. Rückgabe der Fondsanteile kennt.

192 S. VE-WL StA/IQG Rz 132.

193 S. VE-WL StA/IQG Rz 141 in Bezug auf nicht-deutsche Anlagefonds. Dies sollte auch in Bezug auf deutsche Fonds gelten, die ihren Reportingpflichten nicht nachkommen. Die 70/6-Regelung bestimmt 2 Methoden zur Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage, wovon jene heranzuziehen ist, die einen höheren Wert ergibt. Nach der 1. Methode ist der Wert zu ermitteln, der 70 % des positiven Wertunterschieds zwischen dem Rücknamewert am Anfang und am Ende des Kalenderjahres ausmacht. Nach der 2. Methode sind 6 % des Rückgabewerts des Fondsanteils am Ende des Kalenderjahres massgeblich. Dabei ist hervorzuheben, dass letztere Variante auch dazu führen kann, dass eine Steuer zu erheben ist, obgleich der Fonds im entsprechenden Jahr Verluste erzielt hat.

182 Art. 23 Abs. 1 Bst. d(i) StA-D und Art. 24 Abs. 5 StA-GB. Der Wortlaut dieser Vorschriften ist nicht identisch.

183 In Deutschland werden Pauschalen bis zu 50 % der gesamten Verwaltungsgebühr grundsätzlich anerkannt, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 93.

184 Art. 23 Abs. 1 Bst. d(ii) StA-D, entsprechend § 43a Abs. 2 Satz 7 EStG.

185 S. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 196.

186 S. Konkordanztabelle zum StA-D «Leerverkäufe» sowie VE-WL StA/IQG Rz 81, 92 und 113.

187 Art. 24 Abs. 5 Bst. b und c StA-GB.

sem Zusammenhang die unterbleibende Unterscheidung von deutschen und nicht-deutschen Investmentfonds dar, die zur Folge hat, dass auch Thesaurierungen nicht-deutscher Investmentfonds dem Steuerabzug unterliegen,<sup>194</sup> während dies auf Ebene der deutschen Zahlstellen nicht vorgesehen ist. Damit müssen Anleger deutscher Zahlstellen die Erträge stets selbst im Rahmen ihrer Steuererklärung deklarieren und versteuern. Diese Verpflichtung entfällt folglich für Anleger mit Fondsanteilen in der Schweiz; sie haben allerdings Sorge zu tragen, dass im Zeitpunkt der Erhebung der Steuer ausreichend liquide Mittel zur Verfügung stehen.

Bei Veräusserung und Rückgabe der Anteile unterliegt der Gewinn dem Steuerabzug. Die Bemessungsgrundlage wird gemäss Art. 23 Abs. 1 Bst. d(i) StA-D bestimmt und entspricht dem Differenzbetrag zwischen dem Veräusserungserlös und den Anschaffungskosten.<sup>195</sup> Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass bei der Veräusserung von Anteilen an thesaurierenden Fonds eine Korrektur der bereits versteuerten ausschüttungsgleichen Erträge zu berücksichtigen ist, um eine Doppelbesteuerung – bei Thesaurierung und bei Veräusserung – zu vermeiden.

#### 4.4.2.3 Verlustverrechnung

Im Fall, dass negative Erträge erwirtschaftet werden, sehen die Abkommen eine Verlustverrechnung durch die Zahlstelle vor.<sup>196</sup> Dabei sind Besonderheiten der jeweiligen Abkommen im Hinblick auf die Einschränkung der Verrechnungsmöglichkeiten zu beachten. Für deutsche Steuerpflichtige sind 2 sog. Verlusttöpfe zu führen.<sup>197</sup> Dies ist darauf zurückzuführen, dass Verluste aus der Veräusserung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräusserung von Aktien verrechnet werden dürfen.<sup>198</sup> Alle übrigen Verluste aus Kapitalvermögen werden in den allgemeinen Verlusttopf eingestellt und können mit jeglichen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden, einschliesslich den Gewinnen aus der Veräusserung von Aktien.<sup>199</sup> Das StA-GB sieht demgegenüber nur einen Verlusttopf für sämtliche Veräusserungsverluste vor, wobei dieser entgegen dem Aktienverlusttopf nach dem StA-D nicht lediglich auf Verluste aus der Veräusserung von Aktien beschränkt ist, sondern bspw. auch die Verluste aus der Veräusserung von Optionen und Fondsan-

teilen umfasst. Allerdings sieht das britische Abkommen für alle weiteren negativen Kapitalerträge keine Verrechnungsmöglichkeit vor.

Während beide Abkommen eine Verlustverrechnungsmöglichkeit vorsehen, wengleich sie auch im Detail unterschiedlich ausgestaltet ist, scheidet sowohl für britische als auch für deutsche Steuerpflichtige ein Verlustrücktrag in frühere Veranlagungszeiträume aus.<sup>200</sup> Das StA-GB lässt dabei offen, ob zumindest ein Verlustrücktrag auf Kapitalerträge desselben Steuerjahres möglich sei. Das StA-D ist dahingehend klar gefasst und räumt die Verrechnungsmöglichkeit von positiven und negativen Erträgen innerhalb des gleichen Kalenderjahres – mit Einschränkung im Hinblick auf die Nutzung der unterschiedlichen Verlusttöpfe – grundsätzlich ein.<sup>201</sup> Im Weiteren kann nach dem StA-D der deutsche Steuerpflichtige die Ausstellung einer Verlustbescheinigung beantragen.<sup>202</sup> Mit dieser Bescheinigung kann er die nicht genutzten Verluste im Rahmen der Veranlagung mit anderen, positiven Kapitalerträgen verrechnen.<sup>203</sup> Die Verrechnungsmöglichkeit erstreckt sich dabei nicht auf andere Einkunftsarten, wie bspw. auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Vermietungseinkünfte. Vielmehr erfolgt auch im Rahmen der Veranlagung nur eine Verrechnung mit anderen Kapitaleinkünften, wobei zumindest eine Verrechnung mit Kapitaleinkünften bei anderen Zahlstellen erzielt werden kann.<sup>204</sup> Stellt die Zahlstelle eine Verlustbescheinigung aus, findet grundsätzlich kein Verlustvortrag in das folgende Kalenderjahr statt. Stattdessen sind die Verlustverrechnungstöpfe auf null zu setzen.<sup>205</sup> Bei fehlendem oder nicht fristgerechtem Antrag der betroffenen Person sind die Verlustverrechnungstöpfe auf das folgende Jahr zu übertragen<sup>206</sup> und können zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden.<sup>207</sup>

Überträgt die betroffene Person ihre Vermögenswerte vollständig auf eine andere Zahlstelle, teilt gemäss

194 S. VE-WL StA/IQG Rz 133.

195 Dementsprechend auch VE-WL StA/IQG Rz 143 und 149, aber in Abweichung von der Konkordanztafel, die als Bemessungsgrundlage den TIS (EU-Zwischengewinn) angibt.

196 Auch an dieser Stelle ist hervorzuheben, dass Erträge, die unter das ZBstA fallen, für die Verlustverrechnung nicht berücksichtigungsfähig sein dürften.

197 Hinsichtlich des sog. Quellensteuertopfes wird auf Abschn. 4.4.2.4 verwiesen.

198 § 20 Abs. 6 S. 5 EStG.

199 VE-WL StA/IQG Rz 62 f.

200 Art. 23 Abs. 2 S. 1 StA-D und Art. 24 Abs. 7 StA-GB.

201 VE-WL StA/IQG Rz 64 f.

202 Hinsichtlich der Details in Bezug auf die Antragstellung könnte auf die deutschen Regelungen abzustellen sein, wonach der (unwiderrufliche) Antrag für die beiden Verlustverrechnungstöpfe getrennt und unabhängig voneinander bis zum 15. Dezember zu stellen ist, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 233.

203 Dies entspricht der unilateralen deutschen Regelung von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG. Die Verlustbescheinigung gilt gemäss Art. 29 Abs. 2 StA-D als Bescheinigung iSv § 43a Abs. 3 S. 4 EStG.

204 Dementgegen ist nach britischem Recht die Verrechnung mit anderen Einkunftsarten grundsätzlich zulässig, s. ALBERTS, Länderteil/Grossbritannien Rz 41.

205 S. § 43a Abs. 3 S. 4 EStG.

206 Entsprechend § 43a Abs. 3 S. 3 EStG.

207 Ein Verlustrücktrag scheidet bei Kapitaleinkünften nach deutschem Recht grundsätzlich aus; § 20 Abs. 6 S. 2, 2. Halbs. EStG. Nach britischem Recht kommt ein Verlustrücktrag nur bei gewerblichen Verlusten in Frage, s. ALBERTS, Länderteil/Grossbritannien Rz 41 f.

Art. 23 Abs. 3 StA-D die übertragende der übernehmenden Zahlstelle die bestehenden, nicht ausgeglichenen Verluste deutscher Steuerpflichtiger mit.<sup>208</sup> Die Verluste können dann mit künftigen Kapitalerträgen bei der neuen Zahlstelle verrechnet werden. Dabei gilt es zu beachten, dass die übertragende Zahlstelle in diesem Fall keine Bescheinigung für die entsprechenden Verluste ausstellen darf.<sup>209</sup> Im StA-D ist nicht ausdrücklich geregelt, inwiefern eine betroffene Person mit mehreren Konten bzw. Depots bei verschiedenen Zahlstellen eine zahlstellenübergreifende Verlustverrechnung erzielen kann. An dieser Stelle sei einzig angemerkt, dass nach Art. 23 Abs. 2 S. 1 StA-D ein Vortrag verbleibender Verluste nur innerhalb der gleichen schweizerischen Zahlstelle möglich ist und dass auch Art. 23 Abs. 2 S. 3 und 4 StA-D kaum zu einem anderen Ergebnis führen dürfte. Im StA-GB ist diese Problematik klarer geregelt. Nach dem eindeutigen Wortlaut scheidet eine zahlstellenübergreifende Verlustberücksichtigung aus.<sup>210</sup> Für britische Steuerpflichtige dürfte zudem auch bei Kontosaldierungen eine Übertragung der Verluste kaum zulässig sein.

Daneben bestehen auch innerhalb der Zahlstelle bestimmte Einschränkungen. So ist im VE-WL StA/IQG vorgesehen, dass die Verlusttöpfe an die Kunden- oder Stammmnummer gebunden sind.<sup>211</sup> Hat eine betroffene Person bspw. ein Einzelkonto und ist sie daneben indirekt über eine Sitzgesellschaft an einem Konto beteiligt, sollte die Verrechnung der Kapitalerträge zwischen diesen beiden Konten ausscheiden.

#### 4.4.2.4 Depotüberträge

Bei der Übertragung von Vermögenswerten auf andere Zahlstellen sehen die Abkommen für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage eine Mitteilung der relevanten Daten zwischen den Zahlstellen vor.<sup>212</sup> Dies gilt nur für Übertragungen innerhalb der Schweiz, für deutsche Steuerpflichtige auch bei Übertragungen an deutsche Zahlstellen. Näheres wird diesbezüglich in den Abkommen nicht geregelt. Die Mitteilungspflicht an deutsche Zahlstellen lässt jedoch darauf schliessen, dass die Depotüberträge entsprechend den in Deutschland geltenden Regelungen erfolgen werden.<sup>213</sup> Dabei wird die Zahlstelle zu beurteilen haben, ob es sich bei dem Über-

trag um eine fiktive Veräusserung handle und mithin ein Veräusserungsgewinn zu ermitteln und der laufenden Steuer zu unterwerfen sei (sog. Depotübertrag mit Gläubigerwechsel)<sup>214</sup> oder aber ein Depotübertrag an ein Eigendepot vorliege, d. h. zwischen identischen Depotinhabern (sog. Depotübertrag ohne Gläubigerwechsel). In letzterem Fall sind die Anschaffungsdaten der Vermögenswerte zu übertragen, so dass bei einer späteren Veräusserung oder endfälligen Einlösung der Steuerabzug nach dem tatsächlichen Veräusserungs- bzw. Einlösungserfolg vorgenommen werden kann und mithin eine Besteuerung nach der Ersatzbemessungsgrundlage vermieden wird.<sup>215</sup> Bei Depotüberträgen an ein Fremddepot würde dagegen eine Veräusserung fingiert werden (sog. entgeltlicher Depotübertrag), wodurch die übertragende Zahlstelle den Veräusserungsgewinn, vorbehaltlich einer Verlustverrechnungsmöglichkeit, der laufenden Steuer zu unterwerfen bzw. den Veräusserungsverlust in den Verlustverrechnungstopf einzustellen hätte.<sup>216</sup> Die Ermittlung des Veräusserungsergebnisses basiert auf dem Börsenpreis im Übertragungszeitpunkt. Dieser entspricht zugleich den Anschaffungskosten bei der übernehmenden Zahlstelle.<sup>217</sup>

Offen bleibt dabei, wie in dem Fall zu verfahren sei, in welchem die betroffene Person der abgebenden Zahlstelle mitteilt, dass es sich um einen unentgeltlichen Depotübertrag handle. Ein solcher Übertrag kann bspw. bei Überträgen zwischen Einzel- und Gemeinschaftsdepots von Ehegatten vorliegen, bei Schenkungen unter Lebenden oder auch bei Überträgen anlässlich der Auflösung von Treuhanddepots. Mangels Entgeltlichkeit sind nach deutschem Recht die historischen Anschaffungskosten fortzuführen.<sup>218</sup> Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass deutsche Zahlstellen verpflichtet sind, unentgeltliche Depotüberträge gegenüber den Finanzbehörden anzuzeigen.<sup>219</sup> Eine derartige Mitteilungspflicht schweizerischer Zahlstellen hätte ausdrücklich in den Abkommen kodifiziert werden müssen und kommt folglich nicht in Betracht.

208 Entsprechendes gilt für deutsche Zahlstellen, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 235.

209 Aus Art. 29 Abs. 2 StA-D geht hervor, dass eine solche Bescheinigung als Nachweis für das Finanzamt im Veranlagungsverfahren dient.

210 Art. 24 Abs. 7 StA-GB.

211 VE-WL StA/IQG Rz 62.

212 Art. 30 StA-D und Art. 31 StA-GB.

213 § 43a Abs. 2 S. 3 ff. EStG; BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 162 f. und 184 f.

214 Art. 23 Abs. 1 Bst. d(iii) StA-D und Art. 24 Abs. 5 Bst. d StA-GB.

215 Die übernehmende Zahlstelle darf nach den unilateralen Regelungen (§ 43a Abs. 2 S. 5 EStG) auch bescheinigte Anschaffungskosten von einer im EU/EWR/ZIV-Raum ansässigen Bank berücksichtigen. Bei Depotüberträgen aus einem Drittland ist zwingend die Ersatzbemessungsgrundlage heranzuziehen.

216 § 43 Abs. 1 S. 4 EStG.

217 § 43a Abs. 2 S. 8 EStG.

218 § 20 Abs. 4 S. 6 EStG.

219 § 43 Abs. 1 S. 6 EStG, BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 167 f. Die Anzeigepflicht entfällt lediglich bei der Übertragung von steuerfreien Altbeständen (§ 43a Abs. 1 S. 4 - 7 iVm § 43 Abs. 1 S. 5 EStG) und im Fall von Erbschaften, wobei Letztere nach einer erbschaftsteuerrechtlichen Vorschrift anzuzeigen sind (§ 33 ErbStG iVm § 1 ErbStDV).

#### 4.4.3 Steuersätze

Das britische Abkommen sieht unterschiedliche Steuersätze in Abhängigkeit der jeweiligen Kapitalerträge vor. Gemäss Art. 19 Abs. 1 StA-GB beträgt der Steuersatz für Dividenden 40 %, für Veräusserungsgewinne 27 % und für Zinsen und sonstige Einkünfte 48 %.<sup>220</sup> Demgegenüber ist nach dem StA-D ein Einheitssatz in Höhe von 25 % für alle Arten von Kapitalerträgen vorgesehen. Dieser ist um den Solidaritätszuschlag zu erhöhen, so dass der Steuersatz insgesamt 26,375 % beträgt.<sup>221</sup> Auf Antrag<sup>222</sup> der betroffenen Person führt die schweizerische Zahlstelle zusätzlich die Kirchensteuer in Höhe von 9 % ab.<sup>223</sup> Damit die Abzugsfähigkeit der Kirchensteuer bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte Berücksichtigung findet, ermässigt sich der Einkommensteuersatz auf 24,45 %, <sup>224</sup> so dass die Gesamtsteuerbelastung 28 % beträgt. Durch die Festsetzung des Kirchensteuersatzes auf 9 % für sämtliche deutsche Steuerpflichtige werden jene mit Wohnsitz in Bundesländern mit einem tieferen Kirchensteuersatz benachteiligt.<sup>225</sup> Der klare Wortlaut des Abkommens lässt jedoch die Berücksichtigung unterschiedlicher Kirchensteuersätze nicht zu, so dass Steuerpflichtige aus diesen Ländern lediglich im Rahmen der Veranlagung den geringeren Kirchensteuersatz erhalten.<sup>226</sup>

Hervorzuheben ist, dass sich Steuersatzänderungen nach nationalem Recht der Partnerstaaten grundsätzlich auch auf die vorliegenden Abkommen auswirken.<sup>227</sup> Nach schriftlicher Mitteilung des Partnerstaats hat die schweizerische Behörde 30 Tage Zeit, um kundzutun, dass die Satzänderung nicht nachvollzogen werde. Sofern eine entsprechende Mitteilung seitens der Schweiz unterbleibt, ändern sich die Steuersätze automatisch.

220 Diese Steuersätze sind um 1 - 2 % geringer als die unilateralen britischen Steuersätze. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass nach dem Abkommen die Steuer früher erhoben wird, als dies bei Veranlagung der Einkünfte der Fall wäre.

221 Art. 18 Abs. 2 und 3 StA-D.

222 In Deutschland soll ab 2014 der Kirchensteuereinbehalt dagegen zwingend vorgenommen werden, s. § 51a Abs. 2c EStG.

223 Art. 18 Abs. 6 StA-D.

224 Der Steuersatz von 24,45 % ergibt sich auch nach unilateralem deutschen Recht gemäss § 32d Abs. 1 EStG.

225 In Baden-Württemberg und Bayern beträgt der Kirchensteuersatz lediglich 8 %.

226 In der Literatur wird jedoch teilweise vertreten, dass der niedrigere Kirchensteuersatz Anwendung finde, s. OBENHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über ungesteuerte Kapitalerträge, 511, der bei Einbezug der Kirchensteuer von einem Steuersatz in Höhe von 27,8 % ausgeht.

227 Art. 19 StA-D und Art. 20 StA-GB.

#### 4.4.4 Verhältnis zu anderen Steuern

##### 4.4.4.1 Allgemeines

Kapitalerträge werden bei ihrer Auszahlung regelmässig mit Quellensteuern vorbelastet. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung werden diese grundsätzlich bei der Veranlagung (teilweise) auf die Steuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet. Da die Besteuerung der Kapitalerträge nach den Abkommen die Veranlagung ersetzen soll, war es unumgänglich, bereits im Rahmen der abgeltenden Besteuerung auf Ebene der Zahlstelle eine Anrechnungsmöglichkeit zu schaffen. Beide Abkommen enthalten eine entsprechende Regelung,<sup>228</sup> wobei in Abhängigkeit der Art der Quellensteuern bestimmte Besonderheiten zu berücksichtigen sind.

Insgesamt lassen die Abkommen jedoch offen, ob die Anrechnungsmöglichkeit als eine per-income limitation zu verstehen sei, d. h., ob eine Anrechnung nur auf die laufende Steuer der vorbelasteten Kapitalerträge in Frage kommt oder aber die anrechenbare Quellensteuer auch bei anderen positiven Erträgen berücksichtigt werden kann. Aus dem VE-WL StA/IQG ergibt sich indes, dass letztere Alternative zur Anwendung gelangen dürfte.<sup>229</sup> Dies entspricht den deutschen Regelungen, wonach auf Ebene der Zahlstelle ein sog. Quellensteuertopf zu führen ist.<sup>230</sup> In diesen Topf werden alle dem Grunde nach anrechenbaren Quellensteuern eingestellt, die bspw. aufgrund vorhandener Verluste nicht ausgeschöpft wurden.<sup>231</sup> Bei späteren positiven Erträgen, unabhängig von ihrer Herkunft, sind die in den Quellensteuertopf eingestellten Beträge desselben Steuerjahres anrechenbar. Dementsprechend können angerechnete Quellensteuern, die bei zunächst steuerpflichtigen Kapitalerträgen berücksichtigt wurden, infolge später entstehender negativer Kapitalerträge «wiederaufleben» und sind somit in den Quellensteuertopf einzustellen.<sup>232</sup> Sie stehen bis zum Ende des gleichen Veranlagungszeitraums für weitere Anrechnungszwecke zur Verfügung. Im Fall, dass im selben Zeitraum nicht ausreichend positive Kapitalerträge erwirtschaftet werden, kommt eine vollständige Ausschöpfung des Quellensteuertopfes nicht in Betracht. Ein Vortrag des Quellensteuertopfes scheidet ebenfalls

228 Art. 20 StA-D und Art. 21 StA-GB.

229 VE-WL StA/IQG Rz 67.

230 Entsprechend den Regelungen zu den Verlustverrechnungstöpfen sollte ein Quellensteuertopf pro Kunden- oder Kontostamm geführt werden.

231 Nach deutschem Recht mindern Verluste die abgeltungsteuerpflichtigen Erträge und somit die Anrechnungsbasis der Quellensteuern, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 118.

232 S. das Beispiel in VE-WL StA/IQG Rz 68 und die entsprechende deutsche Regelung im BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 201.

aus.<sup>233</sup> Letzteres ist damit zu begründen, dass die Anrechnung von etwaigen Quellensteuern stets an die Identität des Entstehungszeitraums knüpft. Zu berücksichtigen ist indessen, dass die Veranlagungszeiträume in Deutschland und Grossbritannien unterschiedlich sind. Dementsprechend sind die Quellensteuertöpfe deutscher betroffener Personen zum 31. Dezember und jene britischer Steuerpflichtiger zum 5. April auf null zu setzen.<sup>234</sup> Die zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Beträge sind sodann von der Zahlstelle zu bescheinigen, damit die betroffene Person deren Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung veranlassen kann.<sup>235</sup>

Hervorzuheben ist indessen die Besonderheit im Fall von zwischengeschalteten Strukturen. Gemäss dem VE-WL StA/IQG ist die Anrechnung auch bei indirekten Konto- und Depotbeziehungen gestattet,<sup>236</sup> so bspw. wenn ein deutscher Steuerpflichtiger als Nutzungsberechtigter an Kapitalerträgen identifiziert wird, die auf das Konto einer transparenten Sitzgesellschaft gutgeschrieben werden. Grundsätzlich beinhalten DBA keinen look-through approach entsprechend den vorliegenden Abkommen, so dass im Beispielsfall lediglich die Anrechnung bzw. Erstattung der Quellensteuer auf Ebene der Sitzgesellschaft in Frage kommt. Dies würde letztlich dazu führen, dass die Nutzungsberechtigten bei indirekten Vertragsbeziehungen einer höheren steuerlichen Belastung ausgesetzt wären, da das zwischengeschaltete Vehikel idR mangels Steuerzahlung in seinem Ansässigkeitsstaat keine Anrechnungsmöglichkeit erhält. Durch eine Regelung entsprechend dem VE-WL StA/IQG entfielen diese Gefahr der Doppelbesteuerung. Dieser pragmatische Ansatz im VE-WL StA/IQG ist – obwohl systematisch fragwürdig – insofern zu begrüßen, als er der Zahlstelle die im Einzelfall komplexe Frage nach der DBA-rechtlichen Transparenz von zwischengeschalteten Strukturen erspart.

#### 4.4.4.2 Verrechnungssteuer

Die Erhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer wird durch die Abkommen nicht berührt. Stattdessen ist eine Anrechnungsmöglichkeit durch die Zahlstelle in Höhe der Residualsteuer gemäss den DBA zwischen der Schweiz und Deutschland bzw. Grossbritannien vor-

gesehen.<sup>237</sup> Dies entspricht der Regelung, die zur Anwendung käme, wenn die betroffene Person eine Steuererklärung abgeben und eine Anrechnung im Rahmen der Veranlagung beantragen würde oder schweizerische Kapitalerträge über eine deutsche Zahlstelle vereinnahmen würde. Neuartig ist indessen das Erstattungsverfahren für den den Residualsatz übersteigenden Betrag der Kapitalerträge. Während die Erstattung bislang einen Antrag des Gläubigers an die ESTV voraussetzte, hat künftig die Zahlstelle die Möglichkeit, den Differenzbetrag zurückzufordern.<sup>238</sup> Es handelt sich dabei um eine Kann-Vorschrift,<sup>239</sup> so dass es den Zahlstellen überlassen bleibt, ob sie von dieser Regelung Gebrauch machen wollen. Aufgrund dieser neuen Regelung zur Verrechnungssteuerrückerstattung ist mit hohen Verrechnungssteuerausfällen zu rechnen, deren Quantifizierung derzeit noch aussteht.<sup>240</sup>

Ergänzend sei angemerkt, dass eine Erstattungsmöglichkeit durch die Zahlstelle voraussichtlich nur dann in Frage kommt, wenn die betroffene Person von der Option des Steuereinbehalts Gebrauch macht. Wählt sie hingegen die freiwillige Meldung, so ist die Erstattung weiterhin nur auf ihren Antrag bei der ESTV hin möglich.<sup>241</sup>

#### 4.4.4.3 Andere Quellensteuern

Sind die Kapitalerträge mit anderen Quellensteuern vorbelastet, ist auch hier eine Anrechnung durch die Zahlstelle möglich. Dabei ist grundsätzlich zu unterscheiden, ob die Erträge aus Deutschland bzw. Grossbritannien, einem DBA-Staat oder einem Nicht-DBA-Staat zufließen. Diese Unterscheidung ist grundlegend für die Bestimmung, ob eine Anrechnung erfolgen darf und ggf. in welcher Höhe.

Handelt es sich um deutsche oder britische Quellensteuern, sind diese grundsätzlich in voller Höhe auf die laufende Steuer anrechenbar.<sup>242</sup> Demgegenüber ist die Anrechnungsmöglichkeit von Quellensteuern aus DBA-Staaten auf den anrechenbaren Betrag (Residualsatz), den das entsprechende DBA vorgibt, beschränkt.<sup>243</sup> Für Zahlstellen bedeutet dies, dass sie das DBA-Netz Deutsch-

233 S. VE-WL StA/IQG Rz 67: «innerhalb eines Kalenderjahres». Auch bei der deutschen Abgeltungsteuer besteht keine Vortragsmöglichkeit des Quellensteuertopfes, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 206.

234 Das Gleiche gilt für die Verlusttöpfe, s. Abschn. 4.4.2.3.

235 Die Möglichkeit der Anrechnung überschüssiger Quellensteuern für britische Steuerpflichtige ist derzeit nicht gewiss.

236 VE-WL StA/IQG Rz 156. Diese Regelung betrifft ausschliesslich die anrechenbaren Steuern iSv Rz 157 des VE und berührt nicht das Erstattungsverfahren im Hinblick auf den nicht anrechenbaren Betrag, mit Ausnahme der Schweiz als Quellenstaat.

237 Art. 20 Abs. 1 StA-D und Art. 21 Abs. 1 StA-GB; Art. 22 Abs. 1 E-IQG iVm Art. 10 und 11 DBA-D und Art. 10 und 11 DBA-GB.

238 Aufgrund des Schuldnerprinzips bedeutet dies, dass die Zahlstellen den Erstattungsbetrag vorschliessen müssen, bis eine Gutschrift durch die ESTV erfolgt. Zur Minimierung der Belastung ist gemäss Art. 22 Abs. 2 E-IQG eine fortlaufende Erstattungsmöglichkeit vorgesehen.

239 S. Art. 20 Abs. 1 StA-D und Art. 21 Abs. 1 StA-GB sowie Art. 22 Abs. 1 E-IQG.

240 Bericht zum E-IQG Tz 3.

241 Art. 22 Abs. 1 S. 1 E-IQG und VE-WL StA/IQG Rz 171.

242 Art. 20 Abs. 2 StA-D und Art. 21 Abs. 2 StA-GB.

243 Art. 20 Abs. 3 StA-D und Art. 21 Abs. 3 StA-GB.



lands<sup>244</sup> und Grossbritanniens<sup>245</sup> hinsichtlich des darin statuierten Besteuerungsrechts der jeweiligen Quellenstaaten und des jeweiligen Ansässigkeitsstaats der betroffenen Person zu beobachten haben. Dies gilt auch im Hinblick auf fiktive anrechenbare Quellensteuern,<sup>246</sup> wobei die Anrechnung fiktiver Quellensteuern nur möglich ist, wenn sie nicht an das Vorliegen weiterer Voraussetzungen anknüpft.<sup>247</sup> In diesem Fall könnte die Anrechnung ausschliesslich im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Eine Überprüfung durch die Zahlstelle scheidet insofern aus.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass der Anrechnungsbetrag der Höhe nach auf den Betrag der Steuer beschränkt ist, der nach dem StA-D bzw. StA-GB zu erheben ist. In Bezug auf das deutsche Abkommen bedeutet dies, dass die Anrechnung höchstens 25 % des Kapitalertrags betragen darf. Der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer stellen Ergänzungsabgaben dar und mindern sich automatisch, wenn sich die zugrundeliegende Steuer aufgrund der Anrechnung ausländischer Steuern mindert. Erfolgt bspw. eine Anrechnung ausländischer Steuern in Höhe von EUR 15, ist der Solidaritätszuschlag lediglich auf den Differenzbetrag von EUR 10 zu erheben.<sup>248</sup>

Der Teil der Quellensteuer aus einem DBA-Staat, der den Residualsatz laut DBA übersteigt, ist auf Ebene der Zahlstelle nicht berücksichtigungsfähig. Stattdessen ist er im Weg des Erstattungsverfahrens durch die betroffene Person vom ausländischen Quellenstaat zurückzufordern. Eine Rückforderung durch die Zahlstelle – entsprechend der Erstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer – ist grundsätzlich nicht möglich.

Stammen die Kapitalerträge aus einem Staat, mit welchem Deutschland bzw. Grossbritannien kein DBA abgeschlossen haben, dürfte eine Anrechnung dieser Steuer vollständig ausscheiden.<sup>249</sup> Die betroffene Person kann die Anrechnung lediglich im Rahmen der Veranlagung

erwirken. Diese Einschränkung der Anrechnungsmöglichkeit ist wohl darauf zurückzuführen, dass eine Prüfung erforderlich wäre, ob die ausländische Quellensteuer aus dem Nicht-DBA-Staat der deutschen bzw. britischen Steuer entspricht.<sup>250</sup>

#### 4.4.4.4 EU-Zinssteuer

Wie bereits im Vorfeld erwähnt, scheidet infolge der nachverhandelten Abkommen die Anwendung der Abkommen auf Erträge, die unter das ZBStA fallen, grundsätzlich aus. Insofern ändert sich an der bisherigen Praxis der Abführung der EU-Zinssteuer grundsätzlich nichts. Neuartig ist indes, dass der EU-Zinssteuer eine abgeltende Wirkung und damit eine Befreiung von der Deklarationspflicht zugesprochen wird. Nach dem StA-GB setzt dies voraus, dass neben der EU-Zinssteuer in Höhe von 35 % ergänzend eine laufende Steuer in Höhe von 13 % erhoben wird.<sup>251</sup> Im Ergebnis wären die EU-Zinserträge demnach mit 48 % belastet, was iSd StA-GB der Steuer auf übrige Zinserträge entspricht. In Bezug auf deutsche Steuerpflichtige ergibt sich nicht dieselbe Lösung, da der Steuersatz nach dem StA-D in Höhe von 26,375 % unter jenem der EU-Zinsbesteuerung liegt. Der Vorrang der EU-Zinssteuer führt dazu, dass sie in voller Höhe abgeführt werden muss. Eine Erstattung des Differenzbetrages zwischen der EU-Zinssteuer (35 %) und der regulären Steuer (26,375 %) kommt derzeit nur durch die deutschen Finanzbehörden in Frage. Hier liegt folglich eine Abkehr von der ursprünglich angedachten Erstattungsmöglichkeit innerhalb der Schweiz vor.<sup>252</sup>

Obleich die EU-Zinsbesteuerung unberührt bleibt, stellt sich für Zahlstellen die Frage, inwiefern sie ihre diesbezügliche Praxis anpassen müssen. Im Konkreten betrifft diese Frage die Anwendung der sog. Kontaminierung,<sup>253</sup> wonach bei Kollektiv- und anderen Gemeinschaftsverhältnissen die entsprechenden Erträge nicht zwangsläufig auf die einzelnen Nutzungsberechtigten aufzuteilen sind, sondern einer vom ZBStA betroffenen Person zugeordnet werden können. Diese Frage ist insbesondere im Zusammenhang mit der nachverhandelten abgeltenden Wirkung der EU-Zinssteuer zu beantworten, wonach die EU-Zinssteuer für betroffene Personen fortan nicht als reine Si-

244 Das deutsche Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) führt eine entsprechende DBA-Liste mit Angabe der jeweiligen Residualsätze, die online aufrufbar ist: [www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/Auslaendische\\_Quellensteuer/auslaendische\\_quellensteuer\\_node.html](http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Auslaendische_Quellensteuer/auslaendische_quellensteuer_node.html); auf unilateraler Ebene wird nicht bestanden, wenn Änderungen, die sich aus der Übersicht ergeben, jeweils erst ab dem 1. Juli berücksichtigt werden, s. BMF-Schreiben vom 15.11.2011 Tz II.

245 HMRC stellt eine Auflistung der in Kraft stehenden DBA unter folgendem Link zur Verfügung: [www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/index.htm](http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/index.htm).

246 S. VE-WL StA/IQG Rz 155.

247 Die in Fn 244 genannte Liste des BZSt beinhaltet auch die anrechenbaren fiktiven Quellensteuern.

248 Bei Kirchensteuerabführung bemessen sich der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer nach dem Differenzbetrag in Höhe von EUR 9.55.

249 S. Wortlaut von Art. 20 Abs. 3 StA-D und Art. 21 Abs. 3 StA-GB («soweit») und VE-WL StA/IQG Rz 155.

250 Deutschen Finanzinstituten steht es demgegenüber offen, auch Quellensteuern aus Nicht-DBA-Staaten anzurechnen, obgleich einige Banken von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch machen. S. RHODIUS/LOFING, Kapitalertragsteuer und Abgeltungssteuer verstehen – Besteuerung von Kapitalerträgen im Privatvermögen, 222, und BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 208.

251 S. Anhang I Protokoll StA-GB.

252 Gemäss dem Memorandum zum StA-D wird die Möglichkeit eines alternativen Erstattungsverfahrens geprüft. Eine Konkretisierung der möglichen Massnahmen ist jedoch erst im Jahr 2014 zu erwarten.

253 WL EU-Zinsbesteuerung Rz 49 und 208.

cherungssteuer und damit als Vorauszahlung zu werten ist, sondern ihre Erhebung gleichfalls Abgeltungswirkung hat. Unklar erscheint, ob dies nur dann gegeben sein kann, wenn die EU-Zinssteuer auch tatsächlich an den Ansässigkeitsstaat der betroffenen Person überwiesen wird. Wird dies bejaht und sind bspw. an einem Gemeinschaftskonto ein deutscher und ein britischer Steuerpflichtiger beteiligt, muss sichergestellt werden, dass jeweils die EU-Zinssteuer, die auf den Steuerpflichtigen gemäss der Aufteilungsquote entfällt, auch tatsächlich an dessen Ansässigkeitsstaat weitergeleitet wird. Eine unvollständige Überweisung der EU-Zinssteuer an einen der beiden Staaten dürfte jedoch der Abgeltungswirkung nicht entgegenstehen, gilt doch gemäss Abkommenstext die Abführung der laufenden Steuer an die Partnerstaaten nicht als Voraussetzung der Abgeltungswirkung. Dies gilt erst recht, wenn die betroffene Person kein Verschulden trifft.<sup>254</sup> Anders dürfte es sich jedoch verhalten, wenn aufgrund der Anwendung der Kontaminierung eine Erhebung der zusätzlichen 13 % für britische Steuerpflichtige unterbleiben würde.

Durch die Änderung im Rahmen der nachverhandelten Abkommen dürfte auch Art. 15 Abs. 2 E-IQG anzupassen sein. Nach dieser Vorschrift überweist die ESTV die nach dem Abkommen einbehaltene Steuer ohne Abzug der Bezugsprovision in Höhe von 25 % der EU-Zinssteuer gemäss Art. 8 ZBstA an die Partnerstaaten. Durch das Ausscheiden der Erträge aus dem Anwendungsbereich der Abkommen erscheint die Senkung der Bezugsprovision nach dem ZBstA nicht mehr sachgerecht.

#### 4.4.5 Verfahrensrechtliche Aspekte

Das StA-D enthält keine Regelung in Bezug auf den Erhebungszeitpunkt der Steuer. Demgegenüber sieht das StA-GB eine Erhebung bei Gutschrift der Erträge vor.<sup>255</sup> Eine entsprechende Handhabung auf Transaktionsbasis erscheint vorzugswürdig<sup>256</sup> und ist auch in Anwendung des deutschen Abkommens zu empfehlen, da auf diese Weise sichergestellt wird, dass ausreichend liquide Mittel zur Abführung der Steuer vorhanden sind,<sup>257</sup> was

nicht der Fall wäre, wenn die Steuer bspw. am Quartalsende erhoben würde. Die Abführung der Steuer an die ESTV erfolgt einheitlich 30 Tage nach Quartalsende,<sup>258</sup> d. h. jeweils zum 30.1., 30.4., 30.7. und 30.11. Die ESTV leitet den erhaltenen Steuerbetrag 3 Monate nach Ende des Steuerjahres weiter, d. h. erstmals am 31.3.2014.<sup>259</sup>

Die abgeführte Steuer ist den betroffenen Personen einmal jährlich zu bescheinigen.<sup>260</sup> Für deutsche Steuerpflichtige wird dabei u. a. zu berücksichtigen sein, dass die laufende Steuer, der Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer separat ausgewiesen werden müssen. Einzelheiten hinsichtlich der Form und des Inhaltes der Bescheinigungen sind jedoch noch von den Vertragsstaaten zu bestimmen.<sup>261</sup> Es ist zu erwarten, dass den Zahlstellen Musterbescheinigungen zur Verfügung gestellt werden, um sicherzustellen, dass die ausgestellten Bescheinigungen von den Behörden der Vertragsstaaten – wie es in den Abkommen vorgesehen ist – für steuerliche Zwecke anerkannt werden.<sup>262</sup> Neben den bezahlten Abgeltungsbeträgen werden insbesondere auch die ausländischen Quellensteuern sowie die nicht verrechneten Verluste zu bescheinigen sein, wobei letztere nur bei Vorliegen eines entsprechenden Antrags des Kunden der Bescheinigungspflicht unterliegen.

Erstmalig ist die laufende Steuer ab Inkrafttreten der Abkommen – voraussichtlich dem 1.1.2013 – zu erheben, sofern die betroffene Person nicht für die Meldung optiert (s. Abschn. 4.5).

#### 4.4.6 Wirkung der laufenden Steuer

##### 4.4.6.1 Betroffene Steuerarten

Die Wirkung der laufenden Steuer auf künftige Kapitalerträge gleicht nicht jener der Einmalzahlung für die Vergangenheit.<sup>263</sup> Für die betroffenen Steuerpflichtigen ist sie jedoch auch von grosser Bedeutung, da die Deklarationspflicht bei gegebener Abgeltungswirkung entfällt.<sup>264</sup>

254 S. in diesem Zusammenhang für Zwecke der Einmalzahlung: Art. 13 Abs. 2 StA-D sowie Art. 15 Abs. 2 StA-GB, welche die Auswirkungen einer unvollständigen Besteuerung ohne Verschulden der betroffenen Person regeln.

255 Art. 29 Abs. 1 S. 1 StA-GB.

256 Obgleich der VE-WL StA/IQG diesbezüglich keine eindeutige Regelung vorsieht, ist aus einigen Absätzen dennoch zu entnehmen, dass auch die Schweiz von einer Erhebung zum Transaktionszeitpunkt ausgeht. S. bspw. VE-WL StA/IQG Rz 65 und 68, die vom «Wiederaufleben» von Verlusten und anrechenbaren Quellensteuern sprechen. Das Wiederaufleben ist naturgemäss nur möglich, wenn zuvor – im Transaktionszeitpunkt – eine anderweitige Berücksichtigung erfolgte.

257 In Deutschland ist eine Vorgabe für die Erhebung der Abgeltungsteuer ebenfalls ausgeblieben. Die Zahlstellen einigten

sich jedoch gemeinsam auf die transaktionsbezogene bzw. tägliche Erhebung, so dass in dieser Hinsicht keine Wettbewerbsunterschiede für die Finanzinstitute entstanden sind.

258 Art. 13 Abs. 1 E-IQG. Obgleich die Abkommen vorsehen, dass die Zahlstellen die Steuer 2 Monate nach Ende des Steuerjahres, d. h. erstmals am 28.2.2014, abführen. S. Art. 28 Abs. 1 StA-D und Art. 29 Abs. 1 StA-GB.

259 Art. 28 Abs. 2 StA-D und Art. 29 Abs. 3 StA-GB.

260 Art. 29 StA-D und Art. 30 StA-GB.

261 Art. 39 Abs. 2 StA-D und Art. 40 Abs. 4 StA-GB.

262 S. Art. 29 Abs. 2 StA-D und Art. 30 Abs. 2 StA-GB.

263 S. Abschn. 3.3.3.

264 Hervorzuheben ist, dass die Abgeltungswirkung auch Erträge erfasst, die nicht in den Anwendungsbereich der Abkommen fallen, namentlich Erträge, die der EU-Zinsbesteuerung unterliegen; s. Memorandum Protokoll StA-D und Anhang I Protokoll StA-GB.

In Bezug auf deutsche Steuerpflichtige kommt hinsichtlich einer möglichen Veranlagungspflicht in Deutschland § 32d Abs. 3 EStG besondere Bedeutung zu. Nach dieser Vorschrift müssen Steuerpflichtige ihre Kapitaleinkünfte in der Steuererklärung angeben, sofern sie nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben. Nach der einschlägigen Kommentierung besteht diese Verpflichtung insbesondere in Bezug auf Kapitalerträge aus dem Ausland.<sup>265</sup> Nach Inkrafttreten des Steuerabkommens trifft diese Aussage auf Erträge aus der Schweiz nicht mehr zu, da Art. 22 StA-D die laufende Steuer iSd Abkommens als eine «durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer nach Paragraph 36 EStG» anerkennt, d. h. als Kapitalertragsteuer. Nach dem klaren Wortlaut des Abkommens und von § 32d Abs. 3 EStG scheidet eine Veranlagungspflicht der Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die eine schweizerische Zahlstelle die laufende Steuer erhoben hat, aus.<sup>266</sup>

Es ist zu beachten, dass sich die abgeltende Wirkung nur auf bestimmte Steuerarten erstreckt. Das StA-GB umfasst britische Steuern auf Erträge und Gewinne, inklusive Zinsen, Bussen und Strafgebühren.<sup>267</sup> Dazu zählen die Einkommenssteuer (income tax) und Kapitalgewinnsteuer (capital gains tax).<sup>268</sup> Entsprechendes sieht das StA-D vor. Danach gilt die deutsche Einkommensteuer einschliesslich des Solidaritätszuschlags als abgegolten.<sup>269</sup> Die Abgeltungswirkung in Bezug auf die abgeführte Kirchensteuer wird indes nicht gesondert erwähnt, sollte jedoch aus den unilateralen deutschen Vorschriften hergeleitet werden können<sup>270</sup> und wird auch in der Literatur impliziert.<sup>271</sup>

Die Begrenzung der Abgeltungswirkung auf bestimmte Steuerarten entspricht dem Zweck der Abkommen, der darin liegt, die effektive laufende Besteuerung der Erträge und Gewinne aus schweizerischen Vermögenswerten betroffener Personen in den Partnerstaaten sicher-

zustellen.<sup>272</sup> Diese Besteuerung beschränkt sich bei Privatpersonen auf die oben genannten Steuerarten. Demgegenüber werden Steuern, die bei unternehmerischer Betätigung anfallen, wie etwa die Umsatzsteuer bzw. Mehrwertsteuer und Gewerbesteuer, nicht erfasst. Eine Abgeltungswirkung besteht auch nicht für die Vermögensteuer, da sie in den beiden Partnerstaaten nicht erhoben wird.<sup>273</sup> Demgegenüber ist gemäss den nachverhandelten Abkommen im Hinblick auf die Erbschaftsteuer eine abgeltende Wirkung vorgesehen. Diese ist allerdings nicht an die Erhebung der laufenden Steuer gekoppelt, sondern knüpft an die gesonderte Erhebung der Erbschaftsteuer durch die Zahlstelle an.<sup>274</sup> Insofern ist deren Abgeltungswirkung nicht mit jener der laufenden Steuer auf Kapitaleinkünfte, die an dieser Stelle erläutert wird, gleichzusetzen.

#### 4.4.6.2 Einschränkung der Abgeltungswirkung

Die Abgeltungswirkung der laufenden Steuer wird allerdings nicht nur in Bezug auf die Steuerarten eingeschränkt. Das deutsche Steuerabkommen enthält darüber hinaus eine Einschränkung des abgeltenden Charakters innerhalb der Einkommensarten. Danach gilt die Steuer nach dem klaren Wortlaut des Abkommens als abgegolten, «sofern» das deutsche Einkommensteuergesetz für die zugrundeliegenden Erträge eine abgeltende Wirkung vorsieht.<sup>275</sup> Dies ist grundsätzlich für Kapitaleinkünfte iSv § 20 EStG der Fall. Eine Ausnahme stellen Kapitaleinkünfte dar, die unter die sog. Subsidiaritätsklausel von § 20 Abs. 8 EStG fallen.<sup>276</sup> Es handelt sich dabei um Kapitaleinkünfte, die insbesondere im Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen, mit dessen selbständiger Arbeit oder Vermietungseinkünften stehen und daher vorrangig einer dieser Einkunftsarten zuzuordnen sind. Eine Abgeltungswirkung kommt ferner bei sonstigen Einkünften wie Dividendenausgleichszahlungen und Zinsen für die Überlassung von Wertpapieren nicht in Betracht.<sup>277</sup> Auf den ersten Blick vermag der Umstand, dass die laufende Steuer iSd Ab-

265 Koss, § 32d EStG Rz 82; STORG, § 32d EStG Rz 46; TREIBER, § 32d EStG Rz 120; ebenso GLASER, Abgeltungsteuer und Einkommensteuererklärung 2009, 91.

266 Eine Unklarheit, ob eine Veranlagungspflicht gegeben sei, besteht auch – entgegen der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung – auf unilateraler Ebene im Fall, dass eine deutsche Zahlstelle die Abgeltungsteuer in unzutreffender Höhe erhebt, s. STORG, § 32d EStG Rz 47.

267 Art. 19 Abs. 5 StA-GB.

268 Sec. 13 Finance Bill 2012, Explanatory Note – Agreement between UK and Switzerland. Hinsichtlich der Abgeltungswirkung im Fall der Erhebung der Erbschaftsteuer durch die Zahlstelle s. Abschn. 5.2.

269 Art. 18 Abs. 4 und 5 StA-D.

270 Gemäss § 51a Abs. 3 EStG erstreckt sich die Abgeltungswirkung auf Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer.

271 OBENHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unversteuerte Kapitalerträge, 511; THEBRATH, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, Rz 27.

272 Art. 1 Abs. 2 Bst. b StA-D und Art. 1 Abs. 2 Bst. b StA-GB.

273 In Bezug auf mögliche weitere Abkommen mit Ländern, wie bspw. Frankreich, wäre der Einbezug der Vermögensteuer in Betracht zu ziehen, um eine jährliche Deklarationspflicht trotz laufender Besteuerung zu vermeiden.

274 S. Abschn. 5.2.

275 Art. 18 Abs. 4 StA-D; OBENHAUS, Das Steuerabkommen mit der Schweiz über unversteuerte Kapitalerträge, 511. Hinsichtlich der abgeltenden Wirkung nach deutschem Steuerrecht s. § 43 Abs. 5 EStG. Eine derartige Einschränkung ist im VE-WL StA/IQG nicht vorgesehen, s. VE-WL StA/IQG Rz 153.

276 S. § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 S. 2 EStG. Darüber hinaus enthält § 32d Abs. 2 EStG weitere Ausnahmetatbestände.

277 S. § 43 Abs. 5 iVm § 20 EStG, wonach im Umkehrschluss die Einkommensteuer für sonstige Einkünfte iSv § 22 EStG nicht durch Steuerabzug abgegolten werden kann. Siehe auch die Ausführungen in Abschn. 4.4.2.2.4.

kommens auch auf Einkünfte erhoben wird, die nach unilateralem Recht der tariflichen Einkommensteuer unterliegen, als Vorteil verstanden werden,<sup>278</sup> da der Abgeltungssteuersatz in Höhe von 25 % idR unter dem tariflichen Satz liegt und somit zunächst eine günstigere Besteuerung erfolgt. Entsprechend den vorstehenden Ausführungen besteht jedoch mangels Abgeltungswirkung eine Offenlegungspflicht dieser Einkünfte im Rahmen des Veranlagungsverfahrens,<sup>279</sup> so dass die steuerliche Erfassung nach dem StA-D im Ergebnis nicht zu einer günstigeren Endbesteuerung führt.

Es ist somit festzuhalten, dass das StA-D, bezogen auf die Art der Einkünfte, eine Einschränkung der Abgeltungswirkung vorsieht. Fraglich ist indes, ob der Abkommenswortlaut auch eine Einschränkung hinsichtlich der Höhe der Steuer zulasse. Jedenfalls hat die laufende Steuer nach dem Verständnis eines Vertreters der deutschen Finanzverwaltung nur dann abgeltende Wirkung, wenn «bei gleicher Bemessungsgrundlage der gleiche Steuerbetrag wie durch die deutschen auszahlenden Stellen einbehalten wird».<sup>280</sup> Das würde bedeuten, dass die Abgeltungswirkung stets versagt wird, wenn der abgezogene Steuerbetrag der Höhe der materiellen Steuer nach deutschem Recht nicht entspricht – so bspw. wenn der ermittelte Kapitalgewinn mangels vorhandener Einstandspreise unter Heranziehung der Ersatzbemessungsgrundlage festgesetzt wird.<sup>281</sup> Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung wäre der Steuerpflichtige verpflichtet, den Kapitalgewinn zu korrigieren.<sup>282</sup> Es stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige dies auch im Fall des Steuerabkommens tun müsse. Rein nach dem Wortlaut des Abkommens dürfte dies eher zu verneinen sein, da die Abgeltungswirkung stets dann eintritt, wenn das deutsche Einkommensteuergesetz für die Erträge iSv Art. 18 Abs. 1 StA-D eine abgeltende Wirkung vorsieht.<sup>283</sup> Dabei wird zwar nicht ausdrücklich bestimmt, ob auf die Qualifikation dieser Erträge als solche (Art der Erträge) abzustellen oder auch deren Höhe für die Abgeltungswirkung

massgeblich,<sup>284</sup> d. h. die Bemessungsgrundlage gemäss Art. 23 ff. StA-D bei der Beurteilung miteinzubeziehen sei. In letzterem Fall wäre wohl ein deutlicherer Wortlaut nötig gewesen, der neben dem Verweis auf die «Erträge» auch den «Steuerbetrag» bzw. die «Bemessungsgrundlage» enthielte. Der blosse Verweis auf die Erträge, ohne Bezugnahme auf den Steuerbetrag, dürfte darauf schliessen lassen, dass für die Abgeltungswirkung lediglich die Einkünftequalifikation nach deutschem Steuerrecht massgeblich sei.<sup>285</sup> Ein anderes Ergebnis dürfte auch nicht aus Art. 22 StA-D abgeleitet werden können, der ausschliesslich die Anrechnungsmöglichkeit der in der Schweiz abgeführten Steuer auf die Einkommensteuer im Veranlagungsverfahren des Steuerpflichtigen sicherstellt. Diese Vorschrift stellt – wie sich bereits aus deren Überschrift ergibt – die Anrechnungsmöglichkeit der in der Schweiz abgeführten Steuer auf die Einkommensteuer im Veranlagungsverfahren des Steuerpflichtigen sicher. Im Übrigen könnte unter Bezugnahme auf Art. 42 Abs. 1 StA-D auch argumentiert werden, dass eine abgeltende Besteuerung gegeben sein müsse, zumal den Informationssuchen deutscher Behörden nicht nachzukommen sei, wenn u. a. die Erträge nach Art. 18 StA-D besteuert werden. Im Ergebnis zeigt sich, dass eine Einschränkung der Abgeltungswirkung, bezogen auf die Höhe der abgeführten Steuer, zu verneinen ist, zumal dies im Umkehrschluss bedeuten würde, dass die Abgeltungswirkung grundsätzlich<sup>286</sup> nur dann bestünde, wenn eine vollkommen identische Anwendung des unilateralen deutschen Rechts erfolgte.

In Bezug auf das StA-GB erübrigen sich die vorstehenden Gedanken, da die Abgeltungswirkung lediglich an die Erhebung der laufenden Steuer anknüpft.<sup>287</sup> Wurde sie iSd Abkommens erhoben, besteht nach dem klaren Wortlaut von Art. 19 Abs. 5 StA-GB in Grossbritannien keine Steuerpflicht in Bezug auf diese Einkünfte. Dennoch gewährleistet die Erhebung der laufenden Steuer u. U. auch für britische Steuerpflichtige keine vollständige Steuerkonformität. Die Problematik ist hier jedoch anders gelagert, da die Frage nach der ordentlichen Besteuerung nicht die schweizerischen Kapitaleinkünfte, sondern die übrigen Einkünfte betrifft, die in Grossbritannien im

278 So KUBAILE/NELSEN, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 1050 und 1052 Fn 23.

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

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

281 Führen abweichende Bemessungsgrundlagen zu einem höheren Steuerbetrag, dürfte die Abgeltungswirkung nicht streitig sein, da der abgeführte Steuerbetrag jene Steuer übersteigt, welche die deutschen auszahlenden Stellen bei bekanntem Einstandspreis abgeführt hätten. Anders verhält es sich im Fall, dass die Ermittlung zu einer geringeren Steuer führt.

282 Aus Billigkeitsgründen wird auf eine Veranlagung verzichtet, wenn die Differenz in der Bemessungsgrundlage EUR 500 nicht übersteigt und keine weiteren Gründe für eine Veranlagung vorliegen, s. BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 183.

283 Art. 18 Abs. 4 StA-D.

284 So sieht das deutsche EStG bspw. für Veräusserungsgewinne im Privatvermögen des Steuerpflichtigen gemäss § 43 Abs. 5 S. 1 iVm § 20 Abs. 2 EStG grundsätzlich eine abgeltende Wirkung vor. Dies gilt jedoch nicht, wenn sie in unzutreffender Höhe ermittelt wurden.

285 Danach können Einkünfte, die in Deutschland als sonstige Einkünfte iSv § 22 EStG gelten oder unter die Subsidiaritätsklausel fallen, nicht mit abgeltender Wirkung besteuert werden.

286 Wobei auch in diesem Fall die unilateralen Ausnahmetatbestände zu berücksichtigen wären.

287 Art. 19 Abs. 5 StA-GB, sec. 15 Finance Bill 2012, Explanatory Note – Agreement between UK and Switzerland.

Rahmen der Veranlagung besteuert werden. Grundsätzlich wären bei der Ermittlung des dort anzuwendenden Steuersatzes die Einkünfte aus der Schweiz miteinzubeziehen. Unterbleibt dieser Einbezug und wird aufgrund dessen in Grossbritannien eine zu niedrige Steuer erhoben, könnte diese Steuerverkürzung Gegenstand von Untersuchungen der britischen Steuerbehörde sein.

#### 4.4.6.3 Deklaration trotz Erhebung der laufenden Steuer

Beide Steuerabkommen stellen sicher, dass betroffene Personen auch bei erfolgter Abführung der laufenden Steuer ihre Kapitaleinkünfte nach nationalen Vorschriften deklarieren sowie unter Anrechnung der einbehaltenen Steuer versteuern können und somit eine allfällige doppelte Besteuerung vermieden wird.<sup>288</sup>

Deutsche Steuerpflichtige können Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer in Deutschland unterlegen haben, im Rahmen der Veranlagung versteuern und die Abgeltungsteuer hierauf anrechnen lassen. Auch bei der Veranlagung findet der Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 % Anwendung,<sup>289</sup> es sei denn, nach der sog. Günstigerprüfung ergebe sich, dass die Besteuerung zum persönlichen Steuersatz zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt.<sup>290</sup> Unabhängig davon, welcher Steuersatz letztlich zum Tragen kommt, wird die in der Schweiz erhobene laufende Steuer in voller Höhe auf die deutsche Steuer angerechnet und ein ggf. überschüssiger Betrag erstattet. Eine entsprechende Anrechnungsmöglichkeit besteht auch im Hinblick auf die nach dem StA-D erhobene laufende Steuer.<sup>291</sup> Als Nachweis dient die von der schweizerischen Zahlstelle ausgestellte Bescheinigung, die von der deutschen Finanzverwaltung für steuerliche Zwecke anzuerkennen ist.<sup>292</sup>

Vorstehendes gilt auch im Hinblick auf britische Steuerpflichtige. Die entsprechende Rechtsgrundlage für die Anrechnung bzw. Erstattung der laufenden Steuer wurde im Rahmen des britischen Umsetzungsgesetzes geschaffen.<sup>293</sup> Angemerkt sei jedoch, dass eine Deklaration durch

den Steuerpflichtigen stets dann vorzunehmen wäre, wenn der Nichteinbezug der Kapitaleinkünfte in die britische Veranlagung aufgrund der niedrigeren Gesamteinkünfte zu einer niedrigeren Besteuerung führen würde.

#### 4.4.7 Besonderheiten für resident but not domiciled persons

Für resident but not domiciled persons sieht das britische Abkommen analog zu den Regelungen für die Vergangenheit ebenfalls Sonderregelungen vor,<sup>294</sup> die dem Umstand Rechnung tragen, dass RND-Personen lediglich ihr UK sourced income und remitted income in Grossbritannien zu versteuern haben.<sup>295</sup> Vor diesem Hintergrund werden bei einer RND-Person nicht die gesamten Kapitaleinkünfte erfasst, sondern nur jene, die in Grossbritannien steuerpflichtig sind. Im Hinblick auf die Ermittlung des remitted income beinhaltet Art. 19 Abs. 2 Bst. b StA-GB eine besondere Regelung. Danach gelten Beträge einzig für Zwecke des Abkommens als remitted, wenn sie unmittelbar an einen Zahlungsempfänger in Grossbritannien transferiert werden, es sei denn, die RND-Person gebe an, dass diese Überweisung nicht in steuerbarer Form überwiesen worden sei und mithin von dem Steuerabzug abzusehen sei. Unklar ist, welche Verpflichtungen daraus für die Zahlstellen erwachsen. Klar zum Ausdruck kommt indes, dass der Steuerpflichtige bei der Bemessung der Besteuerungsgrundlage einbezogen wird, da er letztlich die Anweisung erteilen kann, welches Einkommen dem Steuerabzug zu unterwerfen sei.<sup>296</sup>

Ein Sonderfall ergibt sich zudem, wenn die RND-Person trotz der erteilten Absichtserklärung keine Bescheinigung vorlegt, dass sie in Grossbritannien die remittance basis-Besteuerung beantragt hat. Hier ist nachträglich eine Besteuerung sämtlicher Erträge unter Anwendung von höheren Steuersätzen vorzunehmen.<sup>297</sup> Die Zahlstelle muss für diesen Fall laufend eine Schattenrechnung führen.<sup>298</sup> Für das am 5.4.2013 endende Steuerjahr dürf-

288 Art. 22 und Art. 29 Abs. 2 StA-D sowie Art. 23 und Art. 30 Abs. 2 StA-GB. In Bezug auf das StA-D vgl. auch HENSEL, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer?, 438.

289 § 32d Abs. 4 EStG und BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 145 ff.

290 § 32d Abs. 6 EStG und BMF-Schreiben vom 22.12.2009 Rz 149 ff.

291 Art. 22 StA-D iVm § 36 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 EStG. Vgl. HENSEL, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz – eine neue Form der Abgeltungsteuer?, 438. Eine Einschränkung der Anrechnung auf den weitergeleiteten Steuerbetrag nach Abzug der Bezugsprovision nach Art. 35 StA-D kommt nicht in Betracht.

292 Art. 29 Abs. 2 StA-D.

293 Art. 23 Abs. 1 StA-GB, sec. 16 Abs. 6 Finance Bill 2012, Explanatory Note – Agreement between UK and Switzerland.

294 Hinsichtlich der Bescheinigungsvoraussetzungen für RND-Personen s. Abschn. 2.4.2.

295 Art. 19 Abs. 2 StA-GB. Analog dazu beschränkt sich die Meldepflicht lediglich auf die steuerpflichtigen Erträge, s. Art. 22 Abs. 2 und 3 Bst. h und i StA-GB.

296 Hinsichtlich des Umfangs der Abgeltungswirkung s. Art. 19 Abs. 2 letzter Satz StA-GB.

297 Art. 19 Abs. 3 StA-GB. Auf die Zinserträge, die der EU-Zinsbesteuerung unterliegen, ist demgegenüber ein Verzugszins zu berechnen, s. Zirk. EU-Zinsbesteuerung/remittance basis, 2. Damit läge für diese Zinserträge eine doppelte «Strafzahlung» vor – einmal durch den EU-Verzugszins und einmal durch die Anwendung des Steuersatzes von 15 %, d. h. des Differenzsatzes zwischen dem Steuersatz der laufenden Steuer in Höhe von 50 % gemäss Art. 19 Abs. 3 Bst. a StA-GB und dem EU-Zinssteuersatz von 35 %.

298 Ebenso muss für die EU-Zinsbesteuerung die Steuer laufend berechnet werden, s. Zirk. EU-Zinsbesteuerung/remittance basis, 2.

te die Anwendung dieser Strafbesteuerung ausscheiden, da eine Absichtserklärung für Zwecke des Abkommens nicht vorliegen kann.<sup>299</sup> Derzeit ist offen, welche Anforderungen im ersten Jahr an den Nachweis gestellt werden; es ist jedoch davon auszugehen, dass die nachträgliche Bescheinigung genügen sollte.

#### 4.5 Die Option der Meldung

Wie im Rahmen der Regularisierung der Vergangenheit besteht auch in Zukunft die Möglichkeit der Abstandnahme vom Steuerabzug. Dies setzt voraus, dass die betroffene Person ihre Zahlstelle ausdrücklich ermächtigt, die nachfolgenden Daten zu melden: Name, Geburtsdatum, Wohnsitz und Steueridentifikationsnummer der betroffenen Person, Name und Anschrift der Zahlstelle, Kundennummer, betreffendes Steuerjahr sowie den Totalbetrag der im entsprechenden Jahr angefallenen positiven und negativen Erträge.<sup>300</sup> Die Zahlstellen übermitteln die Daten deutscher Steuerpflichtiger bis zum 31.3. und jene britischer Steuerpflichtiger bis zum 5.7. jährlich an die ESTV.<sup>301</sup> Die Weiterleitung an die Partnerstaaten erfolgt jeweils zum 30.6. bzw. zum 5.10.<sup>302</sup>

Hervorzuheben ist, dass in Zukunft kein Schriftformerfordernis in Bezug auf die Ermächtigung besteht. Vielmehr genügt es, dass diese «ausdrücklich» erfolgt.<sup>303</sup> Insofern scheidet eine konkludente Zustimmung aus, bspw. durch die Ermächtigung zur Meldung nach dem ZBstA. Der Verzicht auf das Schriftformerfordernis für die Zukunft ist zu begrüssen, da das Schutzbedürfnis der betroffenen Personen nicht jenem für die Vergangenheit entspricht. Während eine Meldung vergangenheitsbezogener Daten u. U. strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen kann, ist zukunftsbezogen lediglich die Deklarationspflicht an die freiwillige Meldung geknüpft. Insofern überwiegen Praktikabilitätsabwägungen, die gegen das Schriftformerfordernis sprechen. Nichtsdestotrotz ist von den Zahlstellen Sorge zu tragen, dass die Optionsausübung ausreichend dokumentiert wird.<sup>304</sup>

Ein weiterer Unterschied zu den Regelungen für die Vergangenheit besteht in Bezug auf den Berechtigten. Nach Teil 2 der Abkommen (Regularisierung der Vergangen-

heit) kann der Kontoinhaber für den Nutzungsberechtigten die Entscheidung treffen, ob die Einmalzahlung abgeführt oder aber die Daten gemeldet werden sollen.<sup>305</sup> Eine entsprechende Vorschrift im Teil 3 der Abkommen, der die künftige Behandlung laufender Kapitalerträge regelt, gibt es nicht. Folglich wäre eine freiwillige Meldung der Daten nur auf Anweisung der betroffenen Person möglich.<sup>306</sup> Ob dieser Unterschied tatsächlich gewollt sei, ist fraglich. Entsprechend sieht der VE-WL StA/IQG vor, dass die Vertragspartei der schweizerischen Zahlstelle die Ermächtigung zur Meldung erteilen könne.<sup>307</sup> Im Weiteren ist anzumerken, dass bei mehreren Konten bzw. Depots grundsätzlich eine Einzelfallbetrachtung gegeben sein dürfte,<sup>308</sup> wie es bereits im Teil 2 der Abkommen ausdrücklich vorgesehen ist.<sup>309</sup> Nach dem VE-WL StA/IQG soll diese Möglichkeit allerdings eingeschränkt werden, indem sich die Ermächtigung zur Meldung auf sämtliche Konten und Depots des Kunden- oder Kontostamms bei der schweizerischen Zahlstelle zu beziehen hat.<sup>310</sup>

Bemerkenswert ist zudem, dass die Abkommen für Zwecke der Meldung der laufenden Erträge keine Ausnahmefälle im Hinblick auf das Erfordernis der Ermächtigung vorsehen, d. h., die Meldung darf nur erfolgen, wenn eine entsprechende Ermächtigung vorliegt.<sup>311</sup> Etwas anderes gilt lediglich nach dem StA-GB, wonach die Meldung auch vorzunehmen ist, wenn RND-Personen nicht ausreichend liquide Mittel für die Abführung der Steuer zur Verfügung stellen.<sup>312</sup> Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Abkommen nicht für sämtliche betroffenen Personen eine zwangsweise Meldung vorsehen, sofern die liquiden Mittel zur Abführung der Steuer nicht ausreichen. Zwar wäre bei täglicher Erhebung dieser Fall meistens nicht von grosser Relevanz, bspw. bei thesaurierenden Fonds aber durchaus denkbar, da hier eine Steuererhebung erfolgt, obgleich keine Gutschrift von Erträgen vorliegt.

Im Weiteren regeln die Abkommen keine Einzelheiten in Bezug auf den Widerruf der Ermächtigung. Diesbezüglich sieht der E-IQG vor, dass die Ermächtigung zur Meldung so lange gültig ist, bis ihr Widerruf erklärt wird und die betroffene Person liquide Mittel für die Abführung der Steuer zur Verfügung stellt.<sup>313</sup> Dies ist folglich jeweils bis zum 31.3. bzw. 5.7. möglich.<sup>314</sup> Auch der

299 Diese hätte nach der Abkommenssystematik bis zum 31.3.2012 vorgelegt werden müssen. Da das Abkommen zu diesem Zeitpunkt nicht in Kraft war, kann diese Verpflichtung nicht bestanden haben.

300 Art. 21 Abs. 2 StA-D und Art. 22 Abs. 3 StA-GB.

301 Art. 28 Abs. 4 S. 1 StA-D, Art. 29 Abs. 4 S. 1 StA-GB und Art. 14 Abs. 1 E-IQG.

302 Art. 28 Abs. 4 S. 2 StA-D, Art. 29 Abs. 4 S. 2 StA-GB und Art. 15 Abs. 1 E-IQG.

303 S. den Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 StA-D und Art. 22 Abs. 2 und 3 StA-GB.

304 Die Schweizerische Bankiervereinigung fordert gar die Anordnung der Schriftform, s. Stellungnahme SBVg/IQG, 6.

305 S. Art. 5 Abs. 4 StA-D und Art. 7 Abs. 4 StA-GB.

306 Bei indirekten Bankbeziehungen ist insofern eine Ermächtigung der Nutzungsberechtigten erforderlich.

307 VE-WL StA/IQG Rz 163.

308 S. den Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 StA-D und Art. 22 Abs. 1 und 2 StA-GB: «keines Kontos oder Depots».

309 S. Art. 5 Abs. 1 StA-D und Art. 7 Abs. 1 StA-GB.

310 S. VE-WL StA/IQG Rz 163.

311 Art. 14 Abs. 2 E-IQG läuft daher nahezu ins Leere.

312 Art. 4 Abs. 5 S. 2 StA-GB.

313 Art. 14 Abs. 3 E-IQG. Ebenso VE-WL StA/IQG Rz 164.

314 Art. 14 Abs. 4 E-IQG.

Wechsel von der Steuererhebung zum Meldeverfahren ist an eine Voraussetzung gekoppelt: Entsprechend dem VE-WL StA/IQG besteht diese darin, dass die Steuer zum Zeitpunkt des Wechsels noch nicht erhoben und auch nicht bescheinigt worden ist.<sup>315</sup> Auf diese Weise wird sichergestellt, dass der Steuerpflichtige im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nicht die Anrechnung einer Steuer in Anspruch nehmen kann, die aufgrund eines rückwirkenden Wechsels nicht abgeführt wurde. Die Zahlstellen können diese Regelungen weiter einschränken, so bspw. durch die Setzung einer Frist, innerhalb welcher sie derartige Wechsel berücksichtigen.<sup>316</sup>

## 5 Sonstige Aspekte der Abkommen

### 5.1 Allgemeines

Neben den umfangreichen Regelungen zur Besteuerung bzw. Meldung der Vermögenswerte und Erträge britischer und deutscher Steuerpflichtiger enthalten die Abkommen u. a. auch Bestimmungen zur Sicherung des Abkommenszwecks,<sup>317</sup> zur Kontrolle der Umsetzung<sup>318</sup> sowie Missbrauchsbestimmungen<sup>319</sup> und Bestimmungen zum erleichterten Marktzutritt für schweizerische Finanzinstitute.<sup>320</sup> Eine umfassende Darstellung dieser Themen ginge über den Rahmen dieser Ausarbeitung hinaus, so dass nachfolgend nur vereinzelt Sonderaspekte skizziert werden.

### 5.2 Besteuerung künftiger Erbschaften

Die ursprünglich signierten Abkommen liessen die Besteuerung künftiger Erbschaften gänzlich unbeachtet. Demgegenüber sehen die nachverhandelten Abkommen auch die Erhebung der Erbschaftsteuer durch schweizerische Zahlstellen vor. Sie beträgt nach dem StA-D 50 % und nach dem StA-GB 40 % der verbuchten Vermögenswerte.<sup>321</sup> Entsprechend den Regelungen zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte erfolgt deren Erhebung allerdings nur, wenn keine Ermächtigung zur Meldung bestimmter kontobezogener Daten des Erblassers vor-

liegt.<sup>322</sup> Diese kann nach dem StA-D durch Erben erteilt werden, die gegenüber der schweizerischen Zahlstelle die Nutzungsberechtigung an den Vermögenswerten der verstorbenen Person nachweisen. Aus dem Wortlaut der Vorschrift dürfte darauf zu schliessen sein, dass jeder Erbe, der den Nachweis erbringt, die Meldung veranlassen kann, ungeachtet dessen, ob die übrigen Erben der Meldung zustimmen.<sup>323</sup> Das Gleiche sollte nach dem StA-GB gelten, wonach «eine ermächtigte Person» der Meldung zustimmen muss.<sup>324</sup> Als ermächtigte Person gelten indes alle persönlichen Vertreter des Verstorbenen und die Berechtigten, auf die die Vermögenswerte infolge des Todes übergehen,<sup>325</sup> wobei nicht eindeutig hervorgeht, ob alle persönlichen Vertreter gemeinsam als ermächtigte Person zu betrachten sind oder jeder Erbe für sich als ermächtigte Person gilt.

Die Abkommen räumen jeweils eine einjährige Frist ab dem Todeszeitpunkt ein, um die schriftliche Ermächtigung zu erteilen. Nach deren Ablauf erhebt die Zahlstelle zwangsweise die Steuer, so dass auch im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich die Vorrangigkeit der Steuererhebung gegenüber der Meldung besteht.

Sowohl im Falle der Meldung als auch bei Erhebung der Steuer hat die Zahlstelle eine Bescheinigung auszustellen.<sup>326</sup> Unter Vorlage dieser Bescheinigung kann der Vorgang gegenüber den deutschen bzw. britischen Steuerbehörden offengelegt und eine Besteuerung nach unilateralen Vorschriften erwirkt werden. Die von der Zahlstelle erhobene Steuer gilt in diesem Fall als Vorauszahlung und wird auf die unilaterale Steuer angerechnet.<sup>327</sup> Anzumerken ist, dass die unilaterale Erbschaftsteuer bei Erhebung der Steuer durch die Zahlstelle erlöschen, so dass grundsätzlich keine Pflicht zur Offenlegung besteht.<sup>328</sup>

Auf Seiten der Zahlstellen gilt es insbesondere zu berücksichtigen, dass sie ab Kenntnis des Todes Vermögenswerte in Höhe der zu erhebenden Steuer sperren müssen.<sup>329</sup> Offen bleibt, was sich die Zahlstellen als «Kenntnis» zurechnen lassen müssen; man denke bspw. an den Fall, dass der Tod einer betroffenen Person in den Medien erwähnt wird.

315 VE-WL StA/IQG Rz 165.

316 VE-WL StA/IQG Rz 167. Bei der Einschränkung sind die unterschiedlichen Zeiträume für britische und deutsche Steuerpflichtige zu berücksichtigen.

317 Art. 32 und 42 StA-D und Art. 33 StA-GB, s. dazu Abschn. 5.2.

318 Art. 37 StA-D und Art. 39 StA-GB.

319 Art. 33 StA-D und Art. 34 StA-GB.

320 Memorandum zu verfahrensrechtlichen Aspekten grenzüberschreitender Tätigkeiten im Finanzbereich zum StA-D und Anhang zum StA-GB (Bereitstellung von grenzüberschreitenden Finanzdienstleistungen in Grossbritannien durch Unternehmen in der Schweiz).

321 Art. 31 Abs. 1 StA-D und Art. 32 Abs. 1 StA-GB.

322 Hinsichtlich der zu meldenden Daten, die sich nach den beiden Abkommen leicht unterscheiden, s. Art. 31 Abs. 3 StA-D und Art. 32 Abs. 3 StA-GB.

323 Art. 31 Abs. 2 S. 1 StA-D

324 Art. 32 Abs. 2 S. 1 StA-GB.

325 Art. 2 Abs. 1 Bst. q StA-GB.

326 Art. 31 Abs. 5 StA-D und Art. 32 Abs. 6 StA-GB.

327 Art. 31 Abs. 8 StA-D und Art. 32 Abs. 7 StA-GB.

328 Art. 31 Abs. 9 StA-D und Art. 32 Abs. 8 StA-GB. Nach dem Wortlaut des StA-D erlöschen die Steuern mit der vollständigen Gutschrift auf dem Abwicklungskonto.

329 Art. 31 Abs. 1 StA-D und Art. 32 Abs. 1 StA-GB.

Stehen für die Steuererhebung nicht ausreichend liquide Mittel zur Verfügung – bspw. bei Vermögenswerten in Form von Wertschriften oder aufgrund von Abhebungen anderer Verfügungsberechtigter –, ist der ermächtigten Person ein Zeitraum von 8 Wochen zu gewähren, innerhalb dessen sie den erforderlichen Steuerbetrag in liquider Form zur Verfügung stellen kann. Nach erfolgloser Nachfristsetzung sind die Daten zwangsläufig zu melden.<sup>330</sup>

### 5.3 Informationsaustausch

#### 5.3.1 Allgemeines

Einen wesentlichen Bestandteil der Abkommen stellt der erweiterte Informationsaustausch dar, der weit über die Amtshilfepraxis zu den schweizerischen DBA hinausgeht. Ursächlich für die getroffene Regelung ist die Tatsache, dass die Abkommen keine vollständige Besteuerung deutscher und britischer Steuerpflichtiger ermöglichen. Die Abkommen räumen in gewissen Fallkonstellationen nämlich keine Möglichkeit ein, die Vermögenswerte zu regularisieren.<sup>331</sup> Deshalb wurde ein Instrument in die Abkommen aufgenommen, das möglichst sicherstellen soll, dass in Zukunft keine unversteuerten Vermögenswerte in der Schweiz verwaltet werden.<sup>332</sup> Mit diesem Instrument können deutsche und britische Behörden über die ESTV erfragen, ob eine bestimmte Person ein Konto oder Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle unterhalte. Dabei ist hervorzuheben, dass sich die Auskunft seitens der Schweiz auf die Mitteilung des Bestehens (und ggf. der Anzahl der Konten sowie des Namens der Bank) oder Nicht-Bestehens einer Konto- bzw. Depotverbindung beschränkt. Jegliche Informationen, die darüber hinausgehen, können ausschliesslich im Weg der Amtshilfe eingeholt werden.<sup>333</sup>

#### 5.3.2 Voraussetzungen

Zur Vermeidung von willkürlichen Auskunftsbegehren, aber auch zur Sicherstellung, dass die betroffenen Steuerpflichtigen hinreichend identifiziert werden, sind die Ersuchen der Partnerstaaten an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Danach haben die deutschen und britischen Behörden stets die folgenden Angaben zu machen:<sup>334</sup>

- Identifizierung des Steuerpflichtigen: Name, Adresse, Geburtsdatum, ausgeübte Tätigkeit sowie ggf. weitere vorhandene Informationen,<sup>335</sup>
- Angabe eines plausiblen Anlasses für das Informationsersuchen;
- Bestätigung der deutschen bzw. britischen Behörde, dass der Steuerpflichtige im Vorfeld über das geplante Ersuchen unterrichtet wurde;
- Angabe des Zeitraums, auf den sich das Ersuchen erstreckt; und
- bei Auskunftsersuchen deutscher Behörden: Angabe, ob es sich um private oder betriebliche Vermögenswerte handelt.

Das Erfordernis der Angabe eines plausiblen Anlasses des Informationsersuchens soll ausschliessen, dass sog. fishing expeditions (Ersuchen ins Blaue hinein<sup>336</sup>) stattfinden. Obgleich die Definitionen der beiden Abkommen nicht völlig identisch sind, haben sie dennoch den gleichen Grundgehalt, wonach eine Gesamtwürdigung der Umstände im Einzelfall zu erfolgen hat. Ergibt sich aufgrund der Durchsicht der Steuererklärungen der betroffenen Person, der Auskunfte Dritter oder aufgrund sonstiger Hinweise (die in den Abkommen jeweils nicht abschliessend genannt sind<sup>337</sup>), dass eine Person ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen ist, besteht ein «plausibler Anlass». Es bleibt abzuwarten, wie hoch die Anforderungen an das Vorliegen eines plausiblen Anlasses in der Praxis ausfallen werden, d. h., wie die ESTV diesen Begriff versteht. Zumindest dem Wortlaut nach dürfte diese Voraussetzung des Informationsersuchens selten ein Hindernis darstellen.<sup>338</sup>

Bevor die Behörde des Partnerstaates ein Ersuchen iSd Abkommen stellen darf, muss sie den Steuerpflichtigen darüber unterrichten.<sup>339</sup> Auf diese Weise wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, die bestehenden Zweifel an seiner Steuerehrlichkeit zu widerlegen und Rechtsmittel gegen das geplante Ersuchen einzulegen. Eine Informationspflicht besteht auch für die

330 Art. 31 Abs. 4 StA-D und Art. 32 Abs. 4 StA-GB.

331 S. dazu Abschn. 3.2 und 3.3.3.3.

332 HOLENSTEIN, Das Steuerabkommen mit der Schweiz: ein Meilenstein oder roter Teppich für Steuersünder – oder beides?, 158; KOLB/BAUMGARTNER, Schweiz und Deutschland einigen sich auf Steuerabkommen, 90.

333 Bericht zum E-IQG Tz 2.8.

334 Art. 32 Abs. 1 - 5 StA-D und Art. 33 Abs. 1 - 5 StA-GB. Zu weiteren Voraussetzungen s. Art. 27 E-IQG.

335 Nach dem StA-GB ist lediglich die Angabe des Namens und der Adresse zwingend (Art. 33 Abs. 2 StA-GB), während nach dem StA-D auch das Geburtsdatum sowie die ausgeübte Tätigkeit zwingend anzugeben sind (Art. 32 Abs. 2 StA-D). Teilweise wird in der Literatur vertreten, dass die Anforderungen des StA-D jenen des StA-GB entsprechen, vgl. PERDELWITZ, The New Tax Agreement between Germany and Switzerland – Milestone or Selling of Indulgences?, 498. In praxi dürfte dies jedoch von untergeordneter Bedeutung sein.

336 Art. 32 Abs. 3 StA-D und Art. 33 Abs. 3 StA-GB, jeweils letzter Satz.

337 Das Wort «insbesondere» weist darauf hin, dass es sich lediglich um eine beispielhafte Aufzählung handelt (Art. 32 Abs. 3 StA-D und Art. 33 Abs. 3 StA-GB).

338 Ebenso THEBRATH, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, Rz 37.

339 Art. 32 Abs. 4 StA-D und Art. 33 Abs. 4 StA-GB.



ESTV;<sup>340</sup> allerdings ist diese auf jene Fälle beschränkt, in denen eine Übermittlung von Informationen tatsächlich erfolgen soll. Folglich besteht eine doppelte Unterrichtungspflicht, so dass weitestgehend gewährleistet ist, dass in unbegründeten Fällen keine Informationsübermittlung stattfindet.<sup>341</sup>

Im Übrigen muss die ersuchende Behörde den Zeitraum angeben, für welchen sie die Angaben benötigt. An dieser Stelle unterscheidet sich der Wortlaut der beiden Abkommen. Während das britische Abkommen die Angabe zeitlich auf maximal 10 Jahre vor dem Ersuchen einschränkt,<sup>342</sup> enthält das deutsche Abkommen keine entsprechende Regelung.<sup>343</sup> In beiden Abkommen wird jedoch klargestellt, dass der erweiterte Informationsaustausch ausschliesslich auf Veranlagungszeiträume ab Inkrafttreten der Abkommen Anwendung finde, d. h. in Bezug auf bestehende Konten und Depots für 2013 und die Folgejahre. Aufgrund dessen kommt die Erfragung früherer Daten etwaiger Kontoverbindungen nicht in Betracht.<sup>344</sup>

### 5.3.3 Verfahren

Die Ersuchen sind schriftlich an die ESTV zu richten, die wiederum die Anfragen an alle Banken iSd BankG weiterleitet.<sup>345</sup> Auf Basis der erhaltenen Informationen prüft die ESTV sodann, ob ein meldepflichtiges Konto oder Depot bestehe.<sup>346</sup> Dies ist dann nicht der Fall, wenn bestimmte Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.<sup>347</sup> Dazu zählen u.a., dass (i) auf sämtliche Vermögenswerte die Einmalzahlung entrichtet wurde, (ii) seit dem 31.12.2010 keine Änderung in der Nutzungsberechtigung eingetreten ist und (iii) ab 2013 der Abzug der laufenden Steuer

erfolgt. Nach dem StA-D besteht die Besonderheit, dass sich die Einschränkung der Informationspflicht nicht auf betriebliche Vermögenswerte erstreckt.<sup>348</sup> Gibt die deutsche Behörde an, es handle sich um solche,<sup>349</sup> besteht zwangsläufig eine Informationspflicht. Seitens der Schweiz ist offenbar auf die Qualifikation als betrieblicher Vermögenswert durch die deutschen Behörden zu vertrauen.<sup>350</sup> In Bezug auf das StA-GB ist zu berücksichtigen, dass Auskunftersuchen in Bezug auf RND-Personen in den meisten Fällen zu einer Informationspflicht führen dürften, da RND-Personen im Regelfall keine Einmalzahlung auf sämtliche Vermögenswerte leisten werden.

Nach beiden Abkommen ist jedoch die Anzahl der Ersuchen seitens der Partnerstaaten beschränkt und wird kontinuierlich angepasst, dies auch aus Praktikabilitäts- und Proportionalitätsüberlegungen. Gemäss dem deutschen Abkommen können in den ersten beiden Jahren bis zu 1300<sup>351</sup> und nach dem britischen Abkommen jährlich bis zu 500 Ersuchen<sup>352</sup> gestellt werden.

### 5.4 Umgang mit Geldabflüssen in der Übergangsphase

Die Regelungen zur Regularisierung der Vergangenheit finden nur dann Anwendung, wenn die Vermögenswerte des deutschen Steuerpflichtigen zum 1.1.2013 bzw. des britischen Steuerpflichtigen zum 31.5.2013 bei einer schweizerischen Zahlstelle verbucht sind.<sup>353</sup> Nach wie vor sehen jedoch beide Abkommen keine zwangsweise Nachversteuerung bzw. Meldung der Kundendaten sämtlicher Kunden vor, die vor diesen Zeitpunkten Vermögenswerte in der Schweiz hatten. Vielmehr steht es ihnen frei, aus dem Anwendungsbereich des Abkommens auszuschneiden, vorausgesetzt sie saldieren ihre bestehenden Konten und Depots.<sup>354</sup> Angesichts dieser Möglichkeit müssen die Zahlstellen dem Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) die Zielstaaten der abgezogenen Vermögenswerte deutscher bzw. briti-

340 Art. 32 Abs. 7 StA-D, Art. 33 Abs. 10 StA-GB, Art. 29 E-IQG und Bericht zum E-IQG, zu Art. 29.

341 Diese Regelung trägt dem Rechtsschutzbedürfnis insbesondere in jenen Fällen Rechnung, in denen Daten von Personen erfragt werden, die in den Partnerstaaten nicht steuerpflichtig sind. Insofern ist die Regelung kaum als «steuerfluchtfreundlich» einzustufen; so jedoch etwa HENN/MEINZER, Für eine Handvoll Euro und Daten – Deutschland kapituliert vor dem Schweizer Bankgeheimnis, 5.

342 Art. 33 Abs. 5 StA-GB.

343 Art. 32 Abs. 5 StA-D.

344 Art. 32 Abs. 11 StA-D und Art. 33 Abs. 11 StA-GB. Anders KUBAILE/PROBST, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 763, wonach Art. 42 (bisher Art. 41) StA-D auch das Abfragen von Daten zu vergangenen Zeiträumen ermöglichte.

345 Art. 32 Abs. 6 StA-D, Art. 33 Abs. 6 StA-GB und Art. 28 Abs. 1 E-IQG. Hervorzuheben ist, dass sich die Anfragen nicht an alle Arten von Zahlstellen richten (s. Abschn. 2.2.1).

346 Gegebenenfalls wären den Behörden der Partnerstaaten die Namen der Banken und die Anzahl der Konten oder Depots mitzuteilen, s. Art. 32 Abs. 5 S. 4 StA-D und Art. 33 Abs. 7 StA-GB.

347 Hinsichtlich der einzelnen Voraussetzungen S. Art. 42 StA-D und Art. 33 Abs. 8 StA-GB.

348 Art. 42 Abs. 1 StA-D, Bericht zum E-IQG Tz 2.8.

349 Offen bleibt, wie dieser Begriff auszulegen ist. Nach dem Verständnis der deutschen Finanzverwaltung liegt notwendiges Betriebsvermögen nur dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut ausschliesslich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird oder dazu bestimmt ist; s. R 4.2 Abs. 1 EStR.

350 Art. 32 Abs. 7 S. 3 StA-D.

351 Art. 32 Abs. 9 StA-D.

352 Art. 33 Abs. 11 StA-GB. Die erforderliche Einigung des gemeinsamen Ausschusses liegt nach Auskunft von HMRC vor; vgl. The Tax Agreement between the UK and Switzerland signed on 6 October 2011: Frequently Asked Questions, Frage 3.3.

353 Der massgebliche Zeitpunkt wurde für deutsche Steuerpflichtige gemäss Art. 8 Protokoll StA-D vorverlagert.

354 Eine entsprechende Beratung des Kunden wird von Seiten schweizerischer Zahlstellen nicht erfolgen; s. Zirk. Empfehlungen StA-D und -GB.

scher Steuerpflichtiger sowie die Anzahl der Personen melden, die ihre Konten bzw. Depots aufgelöst haben.<sup>355</sup> Dies gilt für abgezogene Vermögenswerte aufgrund von Kontosaldierungen deutscher Steuerpflichtiger im Zeitraum vom 21.9.2011 bis zum 1.1.2013 bzw. britischer Steuerpflichtiger im Zeitraum vom 6.10.2011 bis zum 31.5.2013. Das SIF bündelt sodann die erhaltenen Daten sämtlicher Zahlstellen, sortiert die Zieldestinationen nach dem Volumen der dorthin transferierten Vermögenswerte und leitet die 10 Hauptzielstaaten bis zum 31.5.2014 an die Behörden der Partnerstaaten weiter.<sup>356</sup> Die Zahlstellen müssen die entsprechenden Zielstaaten bereits bis zum 28.2.2014 melden.<sup>357</sup> Dadurch hat das SIF eine Zeitspanne von 3 Monaten für die erforderliche Zusammenstellung der Daten.

In Bezug auf die zu meldenden Abflüsse enthalten die Abkommen keinerlei Konkretisierungen, ausser dass nur Abflüsse in Form von Überweisungen ins Ausland betroffen sind.<sup>358</sup> Offen bleibt bspw., ob es sich dabei um Brutto- oder Nettowerte handle, d. h. ob ggf. Schulden der betroffenen Person in Abzug gebracht werden können. Jedenfalls sollte ein zu erfassender Abfluss dann nicht gegeben sein, wenn Vermögenswerte zur Schuldentilgung verwendet werden, da sie effektiv nicht in das Ausland abfliessen. Insofern scheint lediglich eine Nettobetrachtung dem Wortlaut der Vorschrift zu entsprechen.

Im Übrigen wird in den Abkommen nicht geregelt, in welchem zeitlichen Verhältnis die Abflüsse und die Saldierung zu stehen haben, d. h., ob auch Vermögensabflüsse vor der effektiven Saldierung zu erfassen und zu melden seien. Wird berücksichtigt, dass einerseits das blosses Abstellen auf den Zeitpunkt der Saldierung dem Zweck der Vorschrift zuwiderlaufen würde und dass andererseits die einzelnen betroffenen Personen kaum ein schutzwürdiges Interesse an einer restriktiven Auslegung der Norm haben, ist diese Frage wohl positiv zu beantworten. Es kann demzufolge davon ausgegangen werden, dass Überweisungen ins Ausland ab dem 21.9.2011 bzw. dem 6.10.2011 zu melden seien, sofern die entsprechenden Konten und Depots bis Ende Dezember 2012 (StA-D) bzw. Ende Mai 2013 (StA-GB) saldiert werden.<sup>359</sup>

Im Weiteren könnte im Einzelfall bereits strittig sein, wann eine Saldierung eines Kontos vorliege,<sup>360</sup> so bspw. wenn der Saldierungsauftrag einer deutschen betroffenen Person bereits vor dem 21.9.2011 vorlag, die tatsächliche Kontoschliessung allerdings erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte. Weicht das Datum auf dem Antrag vom tatsächlichen Vollzug ab, bleibt offen, welcher dieser beiden Tage massgebend sei. Das Abstellen auf den tatsächlichen Abfluss der Vermögenswerte wäre zumindest dann nicht sachgerecht, wenn für den Zeitpunkt der Kontoeröffnung eine andere Grundlage berücksichtigt würde. Insofern gilt es, eine konsequente Vorgehensweise zu bestimmen, wobei die vertragliche Grundlage vorzugswürdig erscheint.

Trotz der bestehenden Unklarheiten und der mithin nicht vollständig abgeschlossenen Identifizierung der betroffenen Personen haben Zahlstellen bereits die entsprechenden Abflüsse zu verzeichnen.

## 6 Zusammenfassung und Würdigung

Es bleibt festzuhalten, dass die beiden Abkommen eine äusserst komplexe Materie regeln. Die Vertragsparteien hatten zahlreiche, einander widerstrebende Ziele zu berücksichtigen und haben zudem die Abkommenstexte unter hohem Zeit- und insbesondere auch politischem Druck ausgearbeitet. So galt es – insbesondere im Hinblick auf die Zukunftsbesteuerung – die einzelnen Steuerordnungen der Partnerstaaten zu berücksichtigen und zugleich grosse Abweichungen der zwei Abkommen zu vermeiden, um eine für die Zahlstellen praktikable Anwendung zu ermöglichen.

Die Abkommen lassen indes viele Fragen offen, die es angesichts des geplanten Inkrafttretens bereits zum 1.1.2013 baldmöglichst zu klären gilt. Die Unsicherheiten im Hinblick auf einzelne Bestimmungen der Abkommen und auch bereits im Hinblick auf die Ratifizierung selbst belasten die schweizerischen Zahlstellen in hohem Masse. Ihnen verbleibt nur eine sehr kurze Zeitspanne, um die neuen Vorschriften in ihren Systemen zu implementieren, was insbesondere in Bezug auf die laufende Steuer eine grosse Herausforderung darstellt. Daneben ist die bestehende Unklarheit auch für die von den Abkom-

355 Art. 18 StA-D, Art. 19 StA-GB und Art. 25 E-IQG. Einzelheiten dazu richten sich nach Auskunft von HMRC nach schweizerischen Bestimmungen, vgl. The Tax Agreement between the UK and Switzerland signed on 6 October 2011: Frequently Asked Questions, Frage 4.4.

356 Die gemeldeten Daten werden nicht veröffentlicht, s. jeweils Art. 18 StA-D und Art. 19 StA-GB letzter Satz.

357 Art. 26 Abs. 1 E-IQG.

358 Damit fallen bspw. Bargeldabhebungen und Immobilienerwerbe innerhalb der Schweiz ausser Betracht.

359 Aus der Bewertungsvorschrift von Art. 26 Abs. 3 E-IQG dürfte kaum etwas anderes abgeleitet werden können. Danach ist die Bewertung der Vermögenswerte zum 31.12.2010 massgebend.

Es ist nicht davon auszugehen, dass sämtliche Abflüsse ab diesem Zeitpunkt zu melden seien, da Saldierungen erst ab Unterzeichnung der Abkommen zu erfassen sind, so dass auch Abflüsse frühestens ab diesem Zeitpunkt relevant sein dürften.

360 Diese Problemstellung ergibt sich auch an anderen Stellen des Abkommens; s. Abschn. 3.3.1.3.

men betroffenen Personen belastend. Am bedeutendsten sind für sie derzeit die Einzelheiten hinsichtlich der Regularisierung der Vergangenheit. Im Einzelfall dürfte sich jedoch auch bald die Frage ergeben, welche genauen Auswirkungen die Abführung der laufenden Steuer für sie haben werde.

Festzuhalten ist, dass die Abkommen eine interessante Alternative zum automatischen Informationsaustausch darstellen, die den divergierenden Interessen der Vertragsstaaten weitestgehend gerecht wird. Sie schützen einerseits das Bankkundengeheimnis und stellen andererseits die Besteuerung der Kapitaleinkünfte sicher. Kosten und Aufwand für den Finanzplatz Schweiz sind sehr hoch; die Schweiz bringt damit den Willen zum Ausdruck, die Weissgeldstrategie effizient umzusetzen und für mehr Steuertransparenz zu sorgen, ohne dabei die schutzwürdige Privatsphäre der Bankkunden zu gefährden.

Inwiefern insbesondere das Abkommen mit Deutschland tatsächlich in Kraft treten und das verfolgte Modell zu einem international anerkannten Standard heranwachsen wird, muss aus heutiger Sicht offengelassen werden.

## Literatur

- ALBERTS WOLFGANG, Länderteil/Grossbritannien, in: Annemarie Mennel/Jutta Förster (Hrsg.), *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Bd. I, Berlin (Loseblatt, 88. Lieferung 2011)
- GLASER JOHANN, *Abgeltungsteuer und Einkommensteuererklärung 2009*, *Steuerrecht kurzgefasst (SteuK)* 2009, 91
- GOVERTS STEPHAN, *Besteuerung von Erträgen aus Lebensversicherungsverträgen*, *DB* 2009, 2455
- HAGEN ALEXANDER/REMMEL MATTHIAS, *Besteuerung von Knock-out-Zertifikaten – Ungewollte und ungeahnte Folgen des Beschlusses des Hessischen FG*, *BB (Betriebs-Berater)* 2011, 2718
- HARDT CHRISTOPH, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer (Hrsg.), *Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, München (Loseblatt, 116. Ergänzungslieferung, Stand Januar 2012)
- 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, *Das Steuerabkommen mit der Schweiz: ein Meilenstein oder roter Teppich für Steuersünder – oder beides?*, *DStR* 2012, 153
- *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
- KOLB ANDREAS/BAUMGARTNER MARKUS, *Schweiz und Deutschland einigen sich auf Steuerabkommen*, *ISfR* 2011, 89
- KOSS KLAUS, in: Klaus Korn/Dieter Carlé/Rudolf Stahl/Martin Strahl (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz. Kommentar*, Bonn (Loseblatt, 64. Ergänzungslieferung, Stand März 2012)
- KUBAILE HEIKO/NELSEN ASTRID, *Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland. Chance für gute Zusammenarbeit – Fülle von unbeantworteten Fragen*, *ST* 2011, 1047
- 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*, *Die Steuerberatung (Stbg)* 2011, 508
- PERDELWITZ ANDREAS, *The New Tax Agreements between Germany and Switzerland – Milestone or Selling of Indulgences?*, *ET* 2011, 496
- RHODIUS OLIVER/LOFING JOHANNES, *Kapitalertragsteuer und Abgeltungsteuer verstehen – Besteuerung von Kapitalerträgen im Privatvermögen*, Wiesbaden 2012
- SCHMITT HANS PETER, *Zur Wiener Konvention über das Recht der internationalen Verträge, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, Internationaler Teil (GRUR Int)* 1970, 361

- STAHL RUDOLF, *Selbstanzeige – unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens*, 3. A., Köln 2011
- STORG ALEXANDER, in: Gerrit Frotscher (Hrsg.), *Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG)*, Freiburg i. Br. (Loseblatt, 166. Ergänzungslieferung, Stand November 2011)
- STUHRMANN GERD, in: Walter Blümich, *EStG-KStG-GewStG. Kommentar*, Hrsg.: Bernd Heuermann/Peter Brandis, 113. A., München (Loseblatt, Stand November 2011)
- THEBRATH HERMANN, *Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz*, Jusletter vom 31.10.2011, [jusletter.weblaw.ch/\\_638?lang=de](http://jusletter.weblaw.ch/_638?lang=de)
- TREIBER ANDREAS, in: Walter Blümich, *EStG-KStG-GewStG. Kommentar*, Hrsg.: Bernd Heuermann/Peter Brandis, 113. A., München (Loseblatt, Stand November 2011)
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *Kommentar der Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen auf der Grundlage der Musterabkommen*, 5. A., München 2008

## 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*, Schweizerische Bankiervereinigung, Dezember 2009, [www.swissbanking.org/20091210-4730-dokrubik\\_businesscase\\_sbv-g-uka-final.pdf](http://www.swissbanking.org/20091210-4730-dokrubik_businesscase_sbv-g-uka-final.pdf)
- Stellungnahme SBV/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)
- geändert durch Art. 5 des G vom 22.12.2011 (BGBl I, 3044)
- 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
- DBA-D, *Abkommen vom 11.8.1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen*, Stand 21.12.2011 (SR 0.672.913.62)
- DBA-GB, *Abkommen vom 30.9.1954 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen*, Stand 9.11.1999 (SR 0.672.936.711)
- ErbStDV, (dt.) *Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung idF der Bekanntmachung vom 8.9.1998* (BGBl I, 2658), zuletzt geändert durch Art. 27 des G vom 8.12.2010 (BGBl I, 1768)
- 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. 20 des G vom 20.12.2011 (BGBl I, 2854)
- 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)
- Protokoll StA-D, *Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt* (unterzeichnet am 5.4.2012), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26526.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26526.pdf)
- Protokoll StA-GB, *Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von*

## Rechtsquellen

- AO, (dt.) *Abgabenordnung idF der Bekanntmachung vom 1.10. 2002* (BGBl I, 3866; 2003 I, 61), zuletzt

Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (unterzeichnet am 5.4.2012), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26321.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26321.pdf)

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), *im 1. Teil des Beitrags*: zit. nach der Fassung vom 6.10.2011, [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24482.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24482.pdf), *im 2. Teil des Beitrags*: zit. nach der Fassung gemäss Protokoll StA-GB

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)

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

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

## 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, (dt.) 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 Vergangenheitsregulierung (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

BMF-Schreiben vom 15.11.2011, Schreiben betr. Anrechnung norwegischer Quellensteuer auf die deutsche Abgeltungsteuer nach § 43a Absatz 3 EStG für das Jahr 2009; Anwendung der geänderten Übersicht des Bundeszentralamtes für Steuern über die Anrechenbarkeit der Quellensteuer von DBA-Staaten ab dem 1. Juli eines Kalenderjahres, BMF IV C 1 – S 2406/10/10001, BStBl I, 1113

BMF-Schreiben vom 18.8.2009, Schreiben betr. Investmentsteuergesetz (InvStG), Zweifels- und Auslegungsfragen; Aktualisierung des BMF-Schreibens vom 2.6.2005, BMF IV C 1 – S 1980 – 1/08/10019, BStBl I, 748

BMF-Schreiben vom 22.12.2009, Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer; geändert durch BMF-Schreiben vom 16.11.2010, BMF IV C 1 – S 2252/08/10004, BStBl I 1205

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)

EStR, (dt.) Einkommensteuer-Richtlinien 2008, Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 16.12.2005 (BStBl. I Sondernummer 1), in der Fassung der Einkom-

mensteueränderungs-RL 2008 (vom 18.12.2008) (BStBl I 2008, 1017) mit den Einkommensteuer-Hinweisen 2010

Gifts that are exempt from Inheritance Tax, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/pass-money-property/exempt-gifts.htm>

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)

VE-WL StA/IQG, Vorentwurf der Wegleitung der ESTV zu den Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich mit ausländischen Staaten und dem IQG, Zirk. der Schweizerischen Bankiervereinigung (vom 19.3.2012) (Textauszüge, nur Mitgliedern zugänglich)

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 (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 1.1.2011)

Zirk. EU-Zinsbesteuerung/remittance basis, Zirk. Nr. 7694 der Schweizerischen Bankiervereinigung – EU-Zinsbesteuerung: UK Status «taxable on remittance basis» (vom 27.6.2011), [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)

Zirk. Empfehlungen StA-D und -GB, Zirk. Nr. 7686 der Schweizerischen Bankiervereinigung – Empfehlungen hinsichtlich der geplanten Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien (vom 30.3.2011) (Textauszüge, nur Mitgliedern zugänglich)

# Sicherstellung des Abkommenszwecks

## Auskunftersuchen und verwandte Fragestellungen in den Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien

Dr. iur. Markus Weidmann/Dr. iur. Claudia Suter



*Markus Weidmann,  
Dr. iur., Rechtsanwalt,  
dipl. Steuerexperte,  
Homburger AG, Zürich  
markus.weidmann@  
homburger.ch*



*Claudia Suter,  
Dr. iur., Rechtsanwältin,  
Homburger AG, Zürich  
claudia.suter@homburger.ch*

### Inhalt

<b>1</b>	<b>Sicherung des Abkommens durch Auskunftserteilung . . . . .</b>	<b>128</b>	<b>4.3</b>	<b>Umfang der Auskunftserteilung . . . . .</b>	<b>136</b>
<b>2</b>	<b>Zahlstellen oder Banken? . . . . .</b>	<b>128</b>	<b>4.4</b>	<b>Verfahrensrechte . . . . .</b>	<b>137</b>
<b>3</b>	<b>Voraussetzungen des Auskunftersuchens . . . . .</b>	<b>130</b>	4.4.1	Vorgängige Information durch die ersuchende Behörde . . . . .	137
3.1	Übersicht . . . . .	130	4.4.2	Information durch die ESTV. . . . .	138
3.2	Steuerpflichtige Person. . . . .	130	<b>4.5</b>	<b>Vereinfachtes und ordentliches Verfahren . . . . .</b>	<b>139</b>
3.3	Angabe der Identität der steuerpflichtigen Person. . . . .	131	<b>4.6</b>	<b>Möglichkeit zur Vorprüfung des Ersuchens . . . . .</b>	<b>141</b>
3.4	Angabe eines plausiblen Anlasses . . . . .	132	<b>5</b>	<b>Verwertungsverbot . . . . .</b>	<b>142</b>
3.5	Einzelfall . . . . .	133	<b>5.1</b>	<b>Spezialitätsprinzip . . . . .</b>	<b>142</b>
3.6	Fishing Expeditions . . . . .	133	<b>5.2</b>	<b>Umsetzung im IQG . . . . .</b>	<b>143</b>
3.7	Angabe des Veranlagungszeitraums . . . . .	133	5.2.1	Geheimhaltung . . . . .	143
3.8	Private oder betriebliche Verwendung der Vermögenswerte . . . . .	134	5.2.2	Verwendung der Informationen für innerstaatliche Zwecke . . . . .	144
<b>4</b>	<b>Verfahrensbestimmungen . . . . .</b>	<b>134</b>	<b>6</b>	<b>Schlussbetrachtung . . . . .</b>	<b>146</b>
4.1	Mitwirkungspflichten. . . . .	134		Literatur. . . . .	146
4.2	Zwangsmassnahmen . . . . .	135		Rechtsquellen. . . . .	147
4.2.1	Vorbemerkung. . . . .	135		Materialien, Dokumente . . . . .	148
4.2.2	Umsetzung im IQG . . . . .	135			

Im Unterschied zu den klassischen Doppelbesteuerungsabkommen steht bei den Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (sog. Steuerabkommen) nicht mehr die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und damit die negative Wirkung, auf welche Doppelbesteuerungsabkommen üblicherweise beschränkt sind, im Vordergrund. Diese Abkommen gehen einen Schritt weiter und sehen eine Zusammenarbeit vor. Damit wird die bisher bloss abgrenzende, negative Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen durch eine (bisher beinahe unvorstellbare) steuerbegründende Wirkung ersetzt.

In Umsetzung des Steuerabkommens mit Deutschland (StA-D)<sup>1</sup>, aber auch desjenigen mit dem Vereinigten Königreich (StA-GB)<sup>2</sup> sowie allfälligen weiteren solchen Abkommen, hat der Bundesrat einen Entwurf eines BG über die internationale Quellenbesteuerung publiziert (E-IQG). Dieser Gesetzesentwurf enthält im Wesentlichen die für die Durchführung der Steuerabkommen notwendigen Regelungen.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die für die Steuerabkommen zentrale und auch aussergewöhnliche Auskunftsbestimmung in Art. 32 StA-D bzw. Art. 33 StA-GB sowie auf damit zusammenhängende Abkommens- und Verfahrensbestimmungen und Fragestellungen.

## 1 Sicherung des Abkommens durch Auskunftserteilung

Die Vertragsstaaten befürchten, dass die Steuerabkommen ihren Zweck, nämlich die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in den jeweiligen Vertragsstaaten, verfehlen könnten. Gleichzeitig will die Schweiz damit den automatischen Informationsaustausch verhindern. Um diesen beiden Anliegen Rechnung zu tragen und entsprechenden Befürchtungen zu begegnen, sehen die Abkommen die Möglichkeit von auf die Existenz von Konto- oder Depotverbindungen in der Schweiz beschränkten Auskunftersuchen vor.<sup>3</sup>

- 1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (unterzeichnet am 21.9.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 5.4.2012.
- 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (unterzeichnet am 6.10.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 20.3.2012.
- 3 Demgegenüber enthält das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 13.4.2012) keine solche Auskunftsbestimmung. Dafür sieht das DBA mit Österreich (anders als die DBA mit

Nicht weiter eingegangen wird an dieser Stelle auf die Berechnungsmechanismen in Art. 32 Abs. 8 bis 10 StA-D bzw. Art. 33 Abs. 11 und 12 StA-GB, mit denen die zulässige Gesuchszahl ermittelt werden kann.<sup>4</sup>

## 2 Zahlstellen oder Banken?

In Art. 32 StA-D bzw. Art. 33 StA-GB<sup>5</sup> werden die Begriffe «Bank» und «Zahlstelle» verwendet. Bereits aus Art. 2 lit. e bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. e der beiden Abkommen ist ersichtlich, dass der Begriff der Bank enger ist als derjenige der Zahlstelle. Der Zahlstellenbegriff umfasst Banken, geht aber noch darüber hinaus, indem er ebenso Wertpapierhändler sowie Vermögensverwalter beinhaltet.<sup>6</sup> Insofern stellen Banken eine Teilmenge der vom Abkommen erfassten Zahlstellen dar. In Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen werden die beiden Begriffe wie folgt verwendet:

- Art. 32 Abs. 1 bzw. Art. 33 Abs. 1: keine Identifikation der *Zahlstelle* erforderlich;
- Art. 32 Abs. 5 bzw. Art. 33 Abs. 7: Bekanntgabe des Namens der betroffenen *Bank* und der Anzahl der während des im Ersuchen erwähnten Zeitraums bestehenden Konten oder Depots;
- Art. 32 Abs. 6 bzw. Art. 33 Abs. 6: Verpflichtung der *Banken* iSd schweizerischen Bankengesetzes zur Bekanntgabe der Konten und Depots in dem zur Umsetzung von Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen nötigen Umfang.

Aufgrund des Wortlauts könnte der Eindruck entstehen, dass die Auskunftersuchen auf Vermögenswerte der

- 
- Deutschland und Grossbritannien) in Art. 26a eine Bestimmung zur Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen vor.
- 4 Immerhin sei ein Hinweis darauf angebracht, dass die Mechanismen unterschiedlich ausgestaltet sind. Während sich das Abkommen mit Deutschland an der Anzahl der Ersuchen orientiert, welche zur Identifizierung von nicht deklarierten Konten und Depots geführt haben, wird im Abkommen mit Grossbritannien einerseits eine Präzisierung hinsichtlich direkter und indirekter Identifikation von zusätzlichen Steuerschulden vorgenommen und andererseits eine sich an den Steuerschulden orientierende, betragsmässige de minimis-Regelung hinsichtlich der für die Zählung massgebenden «Hits» eingebaut (vgl. Art. 32 Abs. 10 StA-D, Art. 33 Abs. 12 StA-GB). Während in der am 21.9.2011 unterzeichneten Fassung des Steuerabkommens mit Deutschland noch 775 - 999 Auskunftersuchen in der ersten 2-Jahres-Periode vorgesehen waren, wurde diese Zahl im Protokoll vom 5.4.2012 auf 900 - 1300 erhöht. Ausserdem wird die Anpassung nunmehr nicht anhand der gestellten Auskunftersuchen, sondern in Funktion der gemachten Erfahrungen vorgenommen (Art. 32 Abs. 9 StA-D).
  - 5 Nachfolgend werden das StA-D und das StA-GB zusammen als «die Abkommen» bezeichnet.
  - 6 Art. 2 lit. e StA-D, Art. 2 Abs. 1 lit. e StA-GB.



steuerpflichtigen Person bei Banken beschränkt seien.<sup>7</sup> Es fragt sich jedoch, ob dies wirklich der Absicht der Vertragsparteien und dem Sinn und Zweck der Auskunftsbestimmung entspreche.

Zu diesem Zweck sind zunächst die Definitionen der Begriffe «Konto» und «Depot» näher zu betrachten. Nach den Abkommen sind auf einem Konto oder Depot Vermögenswerte verbucht, wobei für den Begriff der Vermögenswerte auf die entsprechende Definition im Abkommen verwiesen wird.<sup>8</sup> Zwar ist dieser Verweis nur im Abkommen mit Deutschland ausdrücklich zu finden, doch ist davon auszugehen, dass auch im Abkommen mit Grossbritannien der Begriff «Vermögenswerte» iSd Definition von Art. 2 lit. f bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. f zu verstehen ist. Dort sind «Vermögenswerte» als bei schweizerischen Zahlstellen verbuchte Vermögen, welche bankfähig sind bzw. sich auf Konten oder Depots befinden, definiert.<sup>9</sup> Daraus lässt sich immerhin entnehmen, dass sämtliche Vermögenswerte bei schweizerischen Zahlstellen – und

nicht nur bei schweizerischen Banken – von den Abkommen erfasst werden. Somit ist davon auszugehen, dass Auskunftersuchen alle Konten oder Depots beschlagen, auf denen Vermögenswerte verbucht sind.

Dies wird durch den Vertragszusammenhang gestützt: Die Auskunftsbestimmung ist im 3. Teil der Abkommen zu finden, welcher die Bestimmungen zur Abgeltungssteuer enthält, die durch schweizerische Zahlstellen – und nicht bloss durch schweizerische Banken – erhoben wird. Zudem soll mit dieser Bestimmung die effektive Besteuerung der steuerpflichtigen Personen hinsichtlich ihrer bei schweizerischen Zahlstellen verbuchten Vermögenswerte kontrolliert und dadurch die Einhaltung der Abkommen gesichert werden. Dementsprechend sind die jeweiligen Bestimmungen auch mit «Sicherung des Abkommenszwecks» bzw. «flankierende Massnahmen zur Sicherung des Abkommenszwecks» betitelt. Im Rahmen der Steuerabkommen werden nicht nur die Banken, sondern gemäss Art. 2 lit. e die Zahlstellen insgesamt hinsichtlich der Vermögenswerte iSv Art. 2 lit. f auf Konten oder Depots nach Art. 2 lit. g der Abkommen<sup>10</sup> in die Pflicht genommen.

Die systematische Einordnung, die Bezeichnung der Auskunftsbestimmung, die in den Abkommen enthaltenen Definitionen sowie der Abkommenszweck lassen darauf schliessen, dass der nicht ganz eindeutige Wortlaut der Auskunftsbestimmung nicht so zu verstehen ist, als seien die Ersuchen auf Vermögenswerte der steuerpflichtigen Person bei Banken beschränkt. Angesichts dessen wäre es erstaunlich, wenn die Sicherungsbestimmung nur auf Banken und nicht auf die in die Pflicht genommenen Zahlstellen insgesamt zur Anwendung kommen würde. Vielmehr ist anzunehmen, dass der engere Bankenbegriff versehentlich gewählt wurde. Als Auslegungsergebnis kann somit festgehalten werden, dass der Wortlaut von Art. 32 Abs. 5 bzw. Art. 33 Abs. 7 der Abkommen zu eng ist und seine Auslegung ergibt, dass sich die zu erteilende Auskunft wohl auf die Bekanntgabe des Namens der betroffenen Zahlstelle und die Anzahl der während des im Ersuchen erwähnten Zeitraums bestehenden Konten oder Depots bezieht.

Zwar trifft es zu, dass das Bankkundengeheimnis der Herausgabe von Informationen durch die Banken entgegensteht, sodass der entsprechende Hinweis in Abs. 6 von Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen auf die Auskunftspflicht der Banken für die Auskunftserteilung erforderlich ist. Dabei wurde nicht berücksichtigt, dass auch die Kundendaten anderer Zahlstellen durch entsprechende

7 Soweit im Folgenden die Abkommensbestimmungen ausgelegt werden, sind die völkerrechtlichen Auslegungsregeln, wie sie in Art. 31 ff. VRK festgelegt werden, massgebend (ausführlich zur Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen: BVGE 2010/7 E 3 mit Hinweisen und BVGE 2010/40 E 4.6). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag «nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen». Für die Auslegung sind (i) der Wortlaut nach seiner gewöhnlichen Bedeutung, (ii) das Ziel und der Zweck des Vertrags, (iii) Treu und Glauben sowie (iv) der Zusammenhang gleichrangig. Erläuterung bedarf insbesondere das bona-fide-Prinzip. Dabei geht es um den Schutz legitimer Erwartungen der Vertragsparteien und den Schutz vor Rechtsmissbrauch (COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 376). Das historische Auslegungselement, wozu die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsschlusses zu zählen sind, ist nach Art. 32 VRK nur dann heranzuziehen, wenn die Auslegung nach Art. 31 Abs. 1 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder im Dunkeln lässt (lit. a) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (lit. b) (vgl. OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 376 f.; vgl. COTTIER/MATTEOTTI, 373 ff.). Insgesamt soll die Auslegung dazu führen, dem völkerrechtlichen Vertrag im Allgemeinen und den einzelnen Vertragsbestimmungen im Besonderen eine optimale Wirkung zuzuweisen (sog. *effet utile*), ohne dabei jedoch den Vertragstext zu überspannen (COTTIER/MATTEOTTI, 376).

8 Art. 2 lit. g StA-D, Art. 2 Abs. 1 lit. g StA-GB.

9 Art. 2 lit. f StA-D; Art. 2 Abs. 1 lit. f StA-GB, das ausserdem eine exemplarische Aufzählung der Vermögenswerte enthält, namentlich etwa Geld- und Edelmetallkonten, Treuhandvermögen, Börsentitel, Wertschriften und Aktien, Optionen, Schuldtitel und Termingeschäfte sowie andere von Banken gehandelte strukturierte Produkte. Beide Abkommen schliessen aber Inhalte von Schrankfächern, Grundstücke, andere als die in lit. f aufgezählten Gegenstände des beweglichen Vermögens sowie Versicherungsverträge mit Ausnahme von Lebensversicherungsmänteln vom Anwendungsbereich aus.

10 Die Verweise auf die Abkommensbestimmungen beziehen sich für das Abkommen mit Grossbritannien jeweils auf den Abs. 1 von Art. 2.

Berufsgeheimnisse geschützt sind.<sup>11</sup> Daraus lässt sich noch keine Einschränkung der abkommensrechtlichen Auskunftersuchen auf Banken ableiten. Allerdings stellen sich praktische Schwierigkeiten, wenn ein gesetzlich geschütztes Berufsgeheimnis der Auskunftserteilung entgegensteht, sofern es sich beim Informationsinhaber nicht um eine Bank, sondern um eine andere Zahlstelle iSd Abkommen handelt. Die dadurch entstehende Rechtsunsicherheit sollte im Zug der Umsetzung des IQG geklärt werden. Im E-IQG ist zwar nun eine Auskunftspflicht der Banken sowie der Zahlstellen vorgesehen,<sup>12</sup> doch ist dieser Hinweis insofern ungenügend, als nicht ausdrücklich vorgesehen ist, dass die übrigen Berufsgeheimnisse der Auskunftserteilung nicht entgegengehalten werden können.<sup>13</sup>

### 3 Voraussetzungen des Auskunftersuchens

#### 3.1 Übersicht

Die Auskunftserteilung ist an das Vorliegen der folgenden, kumulativen Voraussetzungen geknüpft:<sup>14</sup>

- Vorliegen einer im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person;
- Identifikation der steuerpflichtigen Person;
- Vorliegen von Indizien, welche (aus Sicht der Behörden des ersuchenden Staates) die Überprüfung der Angaben bzw. steuerlichen Verhältnisse erforderlich machen;
- Zusicherung, dass die Voraussetzungen für das Auskunftersuchen erfüllt sind;
- Einzelfall;
- Ausschluss von fishing expeditions/Ersuchen ins Blaue hinein;
- Bestätigung der ersuchenden Behörde, dass die Voraussetzungen für das Ersuchen erfüllt seien;
- Angabe des Veranlagungszeitraums;

- auskunftspflichtige Konten oder Depots gemäss Prüfschema;<sup>15</sup>
- nur im StA-D: Angabe, ob private oder betriebliche Verwendung der Vermögenswerte.

Einzelne dieser Voraussetzungen sollen im Folgenden näher beleuchtet werden.

#### 3.2 Steuerpflichtige Person

Zentraler Begriff der Steuerabkommen ist die «betroffene Person» iSv Art. 2 Abs. 1 lit. h StA-GB bzw. Art. 2 lit. h StA-D. Der Begriff der steuerpflichtigen Person wird im Steuerabkommen mit Deutschland nur in Art. 32 verwendet. Das Abkommen mit Grossbritannien enthält demgegenüber eine Definition der steuerpflichtigen Person. Nach Art. 2 Abs. 1 lit. k StA-GB handelt es sich dabei um eine natürliche Person, die in Grossbritannien steuerpflichtig ist oder sein kann. Diese Definition ist sehr weit gefasst und enthält als einziges einschränkendes Kriterium die Beschränkung auf natürliche Personen. Demzufolge können sich die auf das Abkommen mit Grossbritannien gestützten Auskunftsbegehren nicht auf Konto- oder Depotbeziehungen mit juristischen Personen beziehen.

Die Einschränkung auf natürliche Personen ist Konsequenz der Definition der betroffenen Person. Als betroffene Personen gelten nämlich nur im ersuchenden Vertragsstaat ansässige natürliche Personen. Es fragt sich jedoch, wie stark diese Bezugnahme auf die «betroffene» Person im Rahmen der Auslegung der «steuerpflichtigen» Person sein müsse. Müsste sich der Begriff der «steuerpflichtigen» Person an demjenigen der betroffenen Person orientieren, würde dem Begriff der steuerpflichtigen Person – zumindest im Abkommen mit Deutschland – kein eigener Anwendungsbereich verbleiben, zumal die betroffene Person im Vertragsstaat ansässig sein muss, was regelmässig ihre unbeschränkte Steuerpflicht im betreffenden Staat bedeutet. Hätte der Begriff der steuerpflichtigen Person einen eigenen Anwendungsbereich, könnten etwa solche Personen darunter fallen, die im Vertragsstaat nur beschränkt steuerpflichtig sind. Sodann wäre es zumindest theoretisch denkbar, dass gestützt auf das Steuerabkommen mit Deutschland mangels einer Definition analog jener von Art. 2 Abs. 1 lit. k StA-GB auch juristische Personen als steuerpflichtige Person iSv Art. 32 des Abkommens gelten. Der E-IQG hilft nicht weiter, da darin ebenfalls keine Definition der steuerpflichtigen Person enthalten ist. Um bestimmen zu können, wer als steuerpflichtige

11 So auch der treffende Hinweis der schweizerischen Bankiervereinigung auf die Effektenhändler, deren Berufsgeheimnis in Art. 43 BEHG geschützt wird, und das strafrechtliche Geschäftsgeheimnis in Art. 321 StGB (Stellungnahme SBVg/IQG, 13).

12 S. Art. 32 Abs. 1 und 2 E-IQG, der nicht nur auf Banken, sondern ausdrücklich auch auf die «anderen bei der ESTV angemeldeten schweizerischen Zahlstellen» hinweist.

13 Gestützt auf Art. 35 E-IQG iVm Art. 8 Abs. 2 E-StAG und Art. 32 Abs. 6 StA-D bzw. Art. 33 Abs. 6 StA-GB steht nur das Bankkundengeheimnis einer Auskunftserteilung nicht entgegen.

14 Die Voraussetzungen werden in den Abkommen nicht in dieser Weise aufgelistet, sondern sind aus den einzelnen Absätzen der Steuerabkommen herauszuschälen.

15 S. Abschn. 4.2, unten.

Person gemeint ist, sind deshalb Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen auszulegen.<sup>16</sup>

Die Verwendung von unterschiedlichen Begriffen könnte auf einen eigenen Anwendungsbereich hindeuten. Dabei ist wiederum die systematische Einordnung der Auskunftsbestimmung in den 3. Teil der Steuerabkommen zu berücksichtigen. Damit soll der Zweck der Abkommen bzw. des 3. Teils, nämlich die Entrichtung der Abgeltungssteuer oder die freiwillige Meldung der Erträge auf Konten oder Depots, sichergestellt werden. Es geht also letztlich um die Sicherstellung der effektiven Besteuerung mittels der deutschen bzw. britischen Einkommenssteuern oder mittels der Abgeltungssteuer.<sup>17</sup> Eine Besteuerung muss aber nur für eine Person sichergestellt werden, welche der Steuerhoheit des betreffenden Staats unterliegt. Die Steuerabkommen finden sodann einzig auf Personen Anwendung, die als «betroffen» im Sinne der Abkommen gelten.<sup>18</sup>

Mit Bezug auf Deutschland bedeutet das soeben Ausgeführte, dass der Sinn und Zweck des Abkommens sowie der systematische Zusammenhang der Auskunftsbestimmung somit gegen einen eigenen (weiteren) Anwendungsbereich des Begriffs der steuerpflichtigen Person sprechen. Folglich kann der Begriff der steuerpflichtigen Person nach Art. 32 StA-D nicht über den in Art. 1 Abs. 1 der Abkommen vorgesehenen Zweck hinausgehen und damit auch nicht über den Begriff der betroffenen Person. Als Konsequenz davon scheiden etwa juristische Personen, bloss beschränkt steuerpflichtige Personen und Personen ohne Ansässigkeit im betreffenden Vertragsstaat aus dem einschlägigen Personenkreis aus.

Im StA-GB ist aufgrund der Besonderheit des britischen Steuersystems eine gesonderte Begriffsbestimmung erforderlich. Eine Person, welche in Grossbritannien über den «resident non domiciled»-Status verfügt, wird nur auf (i) Erträgen und Gewinnen aus britischer Quelle und (ii) nach Grossbritannien überwiesenen Erträgen und Gewinnen besteuert. Dementsprechend muss sie nur für die letztgenannten Einkünfte zwischen der Abgeltungssteuer und der freiwilligen Meldung wählen.<sup>19</sup> Der Umfang der Steuerpflicht wird nicht in erster Linie durch die Unterstellung unter die Steuerhoheit Grossbritanniens mittels Ansässigkeit, sondern unter anderem durch ihr eigenes Überwei-

ungsverhalten bestimmt.<sup>20</sup> Somit sind Personen, die ihre Steuerpflicht auf der Remittance-Basis erfüllen, zwar ebenfalls betroffene Personen, werden aber nicht generell, sondern nur für die nach Grossbritannien überwiesenen Einkünfte vom Steuerabkommen mit Grossbritannien erfasst. Folglich hat der Begriff der steuerpflichtigen Person wiederum keinen über den Begriff der betroffenen Person hinausgehenden Anwendungsbereich; jedoch wird damit sichergestellt, dass auch Personen, die auf der Remittance-Basis besteuert werden, erfasst werden.

### 3.3 Angabe der Identität der steuerpflichtigen Person

Im Auskunftersuchen muss die vom Ersuchen erfasste Person identifiziert werden. Dies geschieht, indem das Ersuchen die folgenden Angaben enthält: (i) Name, (ii) Adresse, (iii) Geburtsdatum (gemäss StA-GB nur, soweit bekannt), (iv) ausgeübte Tätigkeit (gemäss StA-GB nur, soweit bekannt) sowie (v) weitere der Identifizierung dieser Person dienende Informationen, soweit sie den Auskunftersuchenden Behörden bekannt sind.<sup>21</sup> Die Nennung von Name und Adresse der steuerpflichtigen Person ist daher bei auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen zwingend. Dies steht im Gegensatz zu den auf die Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfeersuchen, wonach die Angabe von Name und Adresse der steuerpflichtigen Person nicht mehr unabdingbare Voraussetzung für die Behandlung von Amtshilfesuchen ist.<sup>22</sup>

Währenddem der ersuchende Staat bei den Doppelbesteuerungsabkommen für einen Informationsaustausch – in Übereinstimmung mit Art. 26 OECD-MA – den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers immerhin dann angeben muss, wenn ihm dieser bekannt ist, ist der ersuchende Staat in den Steuerabkommen ausdrücklich davon dispensiert, Angaben zur Zahlstelle zu machen. Soweit die auf die Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfeersuchen keine Angaben zum Informationsinhaber enthalten, sind diese zwar von der Schweiz grundsätzlich zu beantworten, können jedoch

16 Vgl. zur Auslegung Fn 7, vorne.

17 Vgl. Art. 1 Abs. 1 der Abkommen, wonach der Zweck des Abkommens im Sicherstellen der effektiven Besteuerung der betroffenen Person besteht.

18 Vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. h StA-GB bzw. Art. 2 lit. h StA-D. Als betroffene Person gilt – grob umschrieben – eine im Vertragsstaat ansässige natürliche Person, welche an den Vermögenswerten auf einem Konto oder Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle nutzungsberechtigt ist.

19 Art. 19 Abs. 2 StA-GB.

20 Vgl. etwa Art. 27 Abs. 1 DBA-UK, wonach Personen, die in Grossbritannien auf der Grundlage der Remittance-Basis besteuert werden, nur soweit vom DBA mit der Schweiz profitieren können, als sie die betreffende Einkunft bzw. den betreffenden Kapitalgewinn nach Grossbritannien überweisen.

21 Art. 32 Abs. 2 StA-D, Art. 33 Abs. 2 StA-GB.

22 Während im Rahmen der Neuverhandlung der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen noch auf die Identifikation des Steuerpflichtigen gepocht wurde, krebste der Bundesrat mit Beschluss vom 13.2.2011 zurück. Diese Anpassung war Voraussetzung, um nicht allenfalls im Rahmen des Peer Review des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) zu scheitern. Vgl. zum Ganzen die Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen.

gestützt auf die Grundsätze der Proportionalität (Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abgewiesen werden.<sup>23</sup> Es darf bezweifelt werden, dass ein solcher Einwand – soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – bei den auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen zulässig wäre, geht es doch bei diesen Ersuchen um nichts weiter als um die Mitteilung von Konto- oder Depotverbindungen.

Wie bereits dargelegt, ist die Nennung einer oder mehrerer schweizerischer Zahlstellen, bei welcher bzw. welchen die im Vertragsstaat steuerpflichtige Person Konto- oder Depotverbindungen unterhalten soll, nicht erforderlich.<sup>24</sup> Das Fehlen der Identifikation der Zahlstelle wirft jedoch bezüglich der Umsetzung der Auskunftersuchen Fragen auf, namentlich wie die Nachforschung der ESTV vorstatten gehen soll. Es gibt kein zentrales Bankkundenregister. Ausserdem sind nicht nur Banken, sondern Zahlstellen iSv Art. 2 lit. e bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. e der Abkommen zur Auskunft verpflichtet.<sup>25</sup> Während es noch möglich ist, die Banken gemäss Bankengesetz und die Wertpapierhändler gemäss Börsengesetz zu erfassen, ist mit Blick auf den weiten Zahlstellenbegriff in der Tat die Einführung eines Zahlstellenregisters, wie dies nun in Art. 3 Abs. 1 E-IQG vorgesehen ist, erforderlich. Danach sind die Zahlstellen verpflichtet, sich unaufgefordert bei der ESTV an- und abzumelden. Hiermit wird das praktische Problem der Erfassung derjenigen Zahlstellen, welche Vermögenswerte halten, an denen eine betroffene Person im Sinne der Abkommen nutzungsberechtigt sein könnte, gelöst. Wer diese Pflicht zur Registrierung im Zahlstellenregister missachtet, soll mit einer Busse von bis zu CHF 20 000 bestraft werden.<sup>26</sup>

### 3.4 Angabe eines plausiblen Anlasses

Die Auskunftersuchen dürfen nicht einfach nach dem Zufallsprinzip gestellt werden. Vielmehr ist erforderlich, dass ein plausibler Grund Anlass zum Auskunftersuchen gegeben hat. Diese Gründe müssen im Ersuchen aufgeführt sein und können sich etwa aus Angaben in früheren Steuererklärungen, der Einkunftsfrage, Erkenntnissen einer steuerlichen Aussenprüfung oder Kontrollmitteilung, Auskünften Dritter oder von an der Steuererklärung

mitwirkenden Personen sowie Kenntnissen über an der Steuererklärung mitwirkende Personen ergeben.<sup>27</sup> Dabei handelt es sich um eine nicht abschliessende Liste von Indizien, welche die ersuchende Behörde in die Abwägung, ob ein plausibler Anlass für ein Auskunftersuchen vorliege, miteinbezieht.

Ergebnis dieser Abwägung muss sein, dass die Angaben der steuerpflichtigen Person überprüft werden müssen. Diese Abwägung muss alsdann zum Gegenstand des Auskunftersuchens gemacht werden, die ebenfalls der richterlichen Kontrolle in der Schweiz unterliegt.<sup>28</sup> Das StA-GB spricht in diesem Zusammenhang von einem auf die Analyse einer gewissen Anzahl von Informationen, welche die Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse im Einzelfall erforderlich machen, gestützten steuerlichen Risiko. Im StA-D ist demgegenüber die Umschreibung zu finden, dass das Gesamtbild der Umstände die Notwendigkeit, die Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen, hervorgerufen. Diese zwar unterschiedlichen Formulierungen sagen letztlich dasselbe aus. Es geht immer darum, dass mehrere Indizien bei der ersuchenden Behörde die (begründete) Vermutung hervorgerufen, dass der Zweck des Abkommens, nämlich die effektive Besteuerung, vereitelt werde, und sich die Indizien insofern zu einem «plausiblen Grund» verdichten.<sup>29</sup> Dabei muss der plausible Grund in der vermuteten Verletzung des Abkommens bzw. des damit verfolgten Zwecks bestehen. Die ersuchende Behörde muss gerade nicht darlegen, dass ein Steuerdelikt vorliege, wie dies bei der auf die Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfe zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Fall wäre, sondern dass der Abkommenszweck gefährdet ist. In diesem Zusammenhang dürfte es genügen,

27 Art. 33 Abs. 3 StA-GB, Art. 32 Abs. 3 StA-D.

28 Siehe Abschn. 4.4 und 4.6, unten.

29 Im Vernehmlassungsverfahren wurde seitens der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren vorgebracht, dass ein Steuerdelikt plausibel gemacht werden müsse und dass die Auskunft nicht nur der Gewährleistung der korrekten Veranlagung im Partnerstaat dienen dürfe (Vernehmlassung FDK/IQG). Dennoch liegt auch der Botschaft StA und IQG erneut ein engeres Zweckverständnis zu Grunde, wenn darauf hingewiesen wird, dass mit der Möglichkeit zur Stellung von Auskunftersuchen «betroffene Personen davon abgehalten werden (sollen), ungesteuerte Vermögenswerte in der Schweiz anzulegen und diese unter missbräuchlicher Inanspruchnahme des Systems der abgeltenden Quellensteuer zu regularisieren» (Botschaft StA und IQG, 42). Andersorts hält die Botschaft demgegenüber fest, dass der Zweck der Auskunftersuchen in der «Schaffung eines Entdeckungsrisikos (bestehe), um zu verhindern, dass betroffene Personen in Zukunft ungesteuerte Vermögenswerte in der Schweiz anlegen, bzw. um (den deutschen bzw. britischen Steuerbehörden) die Möglichkeit zu geben, ein solches Verhalten aufzudecken» (Botschaft StA und IQG, 48 und 68).

23 Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, 3756. Vgl. BVGE A-737/2012 E 6.1.1.

24 Art. 32 Abs. 1 Satz 2 StA-D, Art. 33 Abs. 1 Satz 2 StA-GB.

25 S. Abschn. 2, vorne.

26 Art. 39 lit. a E-IQG. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass dem schweizerischen Recht solche Selbstregistrierungspflichten bekannt sind. Es handelt sich somit um nichts Ungewöhnliches, wenn von den Zahlstellen verlangt wird, dass sie ihre Zahlstelleneigenschaft selbst erkennen und sich in Folge dessen bei der ESTV registrieren (vgl. Art. 38 Abs. 1 VStG, Art. 34 Abs. 1 StG, Art. 66 Abs. 1 MWSTG).

wenn der plausible Grund auf eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Steuerabkommen hinweist.<sup>30</sup>

Sodann wird das Vorliegen eines plausiblen Grundes aus der Sicht der ersuchenden Behörde beurteilt.<sup>31</sup> Dies schliesst zwar nicht aus, dass dessen Vorliegen von den schweizerischen Behörden überprüft wird, doch wird die Prüfungsmöglichkeit durch die schweizerischen Behörden insofern eingeschränkt, als die Beurteilung der ersuchenden Behörde für die Plausibilität des Grundes für das Auskunftersuchen entscheidend ist.

### 3.5 Einzelfall

Im StA-GB ist ausdrücklich festgehalten, dass es um eine Überprüfung im Einzelfall geht.<sup>32</sup> Implizit geht dies auch aus dem StA-D hervor, wo die Angaben «einer» steuerpflichtigen Person überprüft werden.<sup>33</sup> Ausgeschlossen werden damit Gruppenanfragen, d. h. Ersuchen, bei welchen die betroffenen Personen nicht individuell genannt, sondern anhand eines Verhaltensmusters umschrieben werden. Doch bereits ohne die explizite Erwähnung des Einzelfalls ist, gestützt auf die zwingende Namensnennung, klar, dass Gruppenanfragen im Bereich der Auskunftersuchen gemäss Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen nicht möglich sind.<sup>34</sup>

### 3.6 Fishing Expeditions

Die Abkommen weisen ausdrücklich darauf hin, dass sog. fishing expeditions bzw. Ersuchen ins Blaue hinein ausgeschlossen seien.<sup>35</sup> Es ist allerdings unklar, was im Einzelnen unter dieser Bezeichnung zu verstehen ist.<sup>36</sup> Der Ausdruck wird zuweilen als spekulatives Informationsbegehren ohne offensichtlichen Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung umschrieben.<sup>37</sup> Als fishing expeditions werden auch solche Ersuchen bezeichnet,

«die ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen werden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten»<sup>38</sup> bzw. die ohne Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Fälle dienen sollen<sup>39</sup>. Dieses Verbot, wonach Auskunftsgesuche nicht zu Beweisausforschungszwecken gestellt werden dürfen, wird aus dem Verhältnismässigkeitsgebot abgeleitet.<sup>40</sup>

Je mehr Angaben ein Ersuchen enthält, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass auf eine verpönte fishing expedition geschlossen wird.<sup>41</sup> Da die Steuerabkommen bereits ein personifiziertes Auskunftersuchen verlangen, kommt den übrigen Angaben im Ersuchen, namentlich den Ausführungen zu den Indizien, welche Anlass zum Ersuchen gegeben haben,<sup>42</sup> erhöhte Bedeutung für die Abgrenzung gegenüber fishing expeditions zu.<sup>43</sup>

### 3.7 Angabe des Veranlagungszeitraums

Die ersuchenden Behörden müssen angeben, für welchen Zeitraum sie die Angaben benötigen. Währenddem sich das Abkommen mit Grossbritannien auf einen Zeitraum innerhalb von 10 Jahren vor dem Ersuchen bezieht,<sup>44</sup> haben die deutschen Behörden den Veranlagungszeitraum, für den die Angaben benötigt werden, zu bezeichnen, ohne dass dieser im Abkommen zeitlich limitiert würde.<sup>45</sup>

Nach deutschem Steuerrecht beträgt die Frist zur Festsetzung des Steueranspruchs 10 Jahre bei Steuerhinterziehung und 5 Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung.<sup>46</sup> Nach britischem Steuerrecht verjährt der Steueranspruch nach 6 Jahren bei fahrlässig bewirktem Steuerausfall und nach 20 Jahren bei vorsätzlicher Tatbegehung.<sup>47</sup> Das

30 Insofern ist der Hinweis im Erläuternden Bericht zum E-IQG, wonach «die missbräuchliche Inanspruchnahme des Systems der Abgeltungssteuer verhindert werden soll» (S. 10), zu eng, da die Auskunftsbestimmung gerade dazu dienen soll, dem Abkommenszweck, der nicht nur in der Verhinderung des automatischen Informationsaustauschs, sondern auch in der Sicherstellung der effektiven Besteuerung besteht (Art. 1 der Abkommen), zum Durchbruch zu verhelfen, und nicht bloss einer missbräuchlichen Inanspruchnahme entgegenstehen soll.

31 Vgl. ähnlich auch die Botschaft StA und IQG, 42.

32 Art. 33 Abs. 3 StA-GB.

33 Art. 32 Abs. 3 StA-D.

34 Vgl. KUBAILE/PROBST, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 763; vgl. Abschn. 3.3, vorne.

35 Art. 33 Abs. 3 Satz 3 StA-GB, Art. 32 Abs. 3 Satz 3 StA-D.

36 So enthält namentlich auch der OECD-Kommentar keine Definition, sondern stellt diesen Begriff in den Zusammenhang mit der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen (Komm. OECD-MA, Art. 26 N 5).

37 Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, 3753, mit dem entsprechenden Verweis auf das Ma-

nual on Information Exchange der OECD (TIE Manual), auf welches sich diese Umschreibung stützt.

38 Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland, 266.

39 BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 (5.3.2009) E 4.4.1.

40 Art. 5 Abs. 2 und Art. 36 Abs. 3 BV.

41 Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, 3754, wo ausserdem darauf hingewiesen wird, «dass in einem dem internationalen Standard entsprechenden Amtshilfegesuch die Nennung des Namens der steuerpflichtigen Person und des Informationsinhabers die am besten geeigneten Angaben sind, den ersuchten Staat davon zu überzeugen, dass das Gesuch keine «Fishing Expedition» darstellt». Vgl. BVGE A-737/2012 E 8.1.1.

42 Vgl. Abschn. 3.4, vorne.

43 Vgl. zum Amtshilfeverfahren OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, N 97.

44 Art. 33 Abs. 5 StA-GB.

45 Art. 32 Abs. 5 StA-D.

46 § 169 Abs. 2 Abgabenordnung (AO). Als Grundsatz gilt, dass die Frist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem die Steuer entstanden oder eine bedingte Steuer unbedingt geworden ist, beginnt (§ 170 Abs. 1 AO).

47 Schedule 39 zum Finance Act 2008.

schweizerische Recht sieht grundsätzlich eine einheitliche Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren für Geschäftsbücher, Buchungsbelege und Geschäftskorrespondenz vor.<sup>48</sup> Insofern setzt die Aufbewahrungspflicht eine rein faktische Grenze für die Dauer, für welche Auskünfte über Konto- oder Depotbeziehungen verlangt werden können. Die nach deutschem Recht bestehende Verjährungsfrist stimmt folglich mit den Aufbewahrungspflichten gemäss schweizerischem Recht überein. Dies trifft aber auf das britische Verjährungsregime nicht zu, so dass der Veranlagungszeitraum im StA-GB explizit auf 10 Jahre festgelegt werden musste, um die Aufbewahrungspflicht nach schweizerischem Recht mit dem Veranlagungszeitraum, für den Auskünfte verlangt werden können, in Einklang zu bringen.

Im Übrigen ist beiden Abkommen gemein, dass die Auskunftersuchen nur für die Zukunft gestellt werden können. Die Auskunftersuchen können nur für Erträge seit Inkrafttreten der Abkommen gestellt werden, und (private) Vermögenswerte, welche durch die einmalige Zahlung bereits regulärisiert wurden, können nicht mehr erfragt werden.<sup>49</sup>

In diesem Zusammenhang ist nur der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass in Art. 8 und 18 E-IQG Verjährungsfristen hinsichtlich der Einmalzahlung und der Abgeltungssteuer bzw. der entsprechenden Meldungen von 5 Jahren (relativ) und 15 Jahren (absolut) vorgesehen sind. Die 10-Jahresbeschränkung der Auskunftersuchen ist somit nicht im Zusammenhang mit den für das Abkommen geltenden Verjährungsfristen zu sehen.<sup>50</sup>

48 Art. 962 Abs. 1 OR; vgl. Art. 7 Abs. 3 GwG.

49 S. Abschn. 4.2. Art. 32 Abs. 11 StA-D legt den zeitlichen Anwendungsbereich der Auskunftsbestimmungen auf den Zeitraum ab Inkrafttreten des Abkommens fest, und Art. 33 Abs. 13 StA-GB ist auf die Steuerperioden ab Inkrafttreten des Abkommens anwendbar. Diesem Unterschied ist letztlich keine weitere Bedeutung beizumessen; er dürfte im Wesentlichen damit zusammenhängen, dass in Deutschland – wie in der Schweiz – die Steuerperiode im Regelfall mit dem Kalenderjahr – und somit auch mit dem Inkrafttreten des Abkommens zeitlich zusammenfällt (§ 25 Abs. 1 Einkommenssteuergesetz (EStG)), währenddem das britische Steuerjahr auf dem Gebiet der Einkommenssteuern am 6. April jeden Jahres beginnt (sec. 4(3) Income Tax Act 2007).

50 Die Abkommen selbst enthalten keine Verjährungsregeln. Diese Verjährungsfristen sind im E-IQG im Einklang mit Art. 7 ZBstG vorgesehen (Erläuternder Bericht zum IQG, 6). Sie werden durch jede auf die Geltendmachung der Einmalzahlung oder der Meldung gerichtete Amtshandlung, die einer schweizerischen Zahlstelle zur Kenntnis gebracht wird, unterbrochen (Art. 8 Abs. 2 und Art. 18 E-IQG). Nicht nötig ist eine ziffermässige Bestimmung der Steuer, sondern bloss ein bestimmter Grad an sachlicher Bestimmtheit. Dabei dürfte jede Mitteilung der ESTV, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar betrachtet, genügen (BLÄTTLER/GEHRIGER/JAUSSI/SCHWEIGHAUSER, Verfahrensrecht N 286). Sodann wird die Möglichkeit zur Kenntnisnahme durch die Zahlstelle verlangt, nicht aber

### 3.8 Private oder betriebliche Verwendung der Vermögenswerte

Art. 32 Abs. 5 Satz 2 StA-D enthält die Besonderheit, dass die ersuchende deutsche Behörde angeben muss, ob sie von betrieblichen oder privaten Vermögenswerten ausgeht.

Diese Unterscheidung ist im deutschen Steuerrecht begründet. Deutschland hat nämlich per 1.1.2009 eine Abgeltungssteuer für private Kapitalerträge eingeführt. Diese werden nicht mehr in der jährlichen Einkommenssteuererklärung erfasst, sondern generell mit dem Steuerersatz von 25 % versteuert.<sup>51</sup> Dieser Betrag entspricht im Übrigen auch der Abgeltungssteuer gemäss Art. 18 StA-D. Auch nach internem Recht ist mit der Zahlung der deutschen Abgeltungssteuer die Steuerpflicht auf den Kapitalerträgen abgegolten. Dies gilt aber, wie gesagt, nur für private Kapitalerträge; für Erträge im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit hat die einbehaltene Steuer keine Abgeltungswirkung. Deshalb ist die Unterscheidung zwischen betrieblichen und privaten Vermögenswerten, wie sie in Art. 32 Abs. 5 Satz 2 StA-D gefordert wird, hauptsächlich für die deutschen Behörden aufgrund ihres internen Rechts von Bedeutung.<sup>52</sup>

## 4 Verfahrensbestimmungen

### 4.1 Mitwirkungspflichten

Auf der Grundlage eines Ersuchens klärt die ESTV die Existenz von Konten oder Depots im angegebenen Zeitraum in der Schweiz ab.<sup>53</sup> Hierfür fordert die ESTV von den Banken<sup>54</sup> die Herausgabe der verlangten Informationen, namentlich die Mitteilung der im betreffenden Zeitraum bestehenden Konten oder Depots der steuer-

die tatsächliche Kenntnisnahme. Deshalb genügen rein verwaltungsinterne Anordnungen nicht. Hingegen sollen bereits blosse Untersuchungsmaßnahmen wie das Einfordern von Belegen oder Auskünften genügen (BLÄTTLER/GEHRIGER/JAUSSI/SCHWEIGHAUSER, Verfahrensrecht N 288).

51 § 32d Abs. 1 EStG. Der Abgeltungssteuer werden sodann 5,5 % vom Abgeltungssteuerbetrag als Solidaritätszuschlag hinzugeschlagen, woraus eine Gesamtbelastung in der Höhe von 26,375 %, ohne Kirchensteuer, resultiert. Hinzu kommt eine allfällige Kirchensteuer von 9 % der Abgeltungssteuer.

52 Vgl. im Einzelnen zur deutschen Abgeltungssteuer MAUTE/STOLZ, Die deutsche Abgeltungssteuer und ihre Auswirkungen auf die Schweiz. Vgl. auch die Botschaft StA und IQG, 43.

53 Art. 33 Abs. 5 Satz 2 StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 3 StA-D. Das Ersuchen muss in einer schweizerischen Amtssprache oder auf Englisch gestellt werden (Art. 27 Abs. 1 E-IQG), was im Übrigen bereits mit dem Entwurf zum StAG übereinstimmt (vgl. Art. 6 Abs. 1 E-StAG). Vgl. Abschn. 4.6 zur Frage der Vorprüfung des Ersuchens.

54 Vgl. Abschn. 2, vorne.

pflichtigen Person.<sup>55</sup> Für die Banken<sup>56</sup> wurde in Art. 32 Abs. 6 bzw. Art. 33 Abs. 6 der Abkommen explizit eine Mitwirkungspflicht statuiert.<sup>57</sup> Anderen Personen kommen im Rahmen der Steuerabkommen angesichts des beschränkten Umfangs der zu erteilenden Auskünfte keine Mitwirkungspflichten zu. Daneben wird die Mitwirkungspflicht der Banken durch die Androhung einer Busse von bis zu CHF 20 000 abgesichert.<sup>58</sup>

## 4.2 Zwangsmassnahmen<sup>59</sup>

### 4.2.1 Vorbemerkung

Zwar unterscheidet sich der Wortlaut von Art. 38 StA-GB von demjenigen von Art. 36 StA-D, indem Letzterer präzisiert, welche Vorschriften zur Umsetzung des Abkommens erlassen werden sollen.<sup>60</sup> Dabei handelt es sich aber bloss um eine beispielhafte Aufzählung («insbesondere»). Immerhin kann daraus auf ein gewisses Vorverständnis geschlossen werden, indem klargestellt wird, dass für die wirksame Umsetzung Normen zum Verfahren, zur Haftung (ohne aber zu präzisieren, wessen Haftung angesprochen ist)<sup>61</sup> und Strafbestimmungen erforderlich sind. Demgegenüber enthält Art. 38 StA-GB insofern einen Appell an die Behörden, als gefordert wird, dass nicht nur eine Legiferierung der Massnahmen stattfinden müsse, sondern diese auch durchgeführt werden müssten. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass diese Aufforderung nicht zumindest implizit auch in Art. 36 StA-D enthalten sei.

Grundsätzlich ist mit den Art. 38 bzw. Art. 36 der Abkommen der E-IQG als solcher angesprochen, weil dieser Gesetzesentwurf die für die Durchführung der Abkommen erforderlichen innerstaatlichen Umsetzungsbestimmungen insgesamt enthält. Die nachfolgenden Ausführungen legen in diesem breiten Spektrum den Schwer-

punkt auf die für die Umsetzung der Auskunftersuchen vorgesehenen Zwangsmassnahmen.

### 4.2.2 Umsetzung im IQG

Die Zwangsmassnahmen richten sich gemäss Art. 35 E-IQG nach dem Steueramtshilfegesetz, wobei im Gegensatz zu Art. 28 Abs. 5 Vernehmlassungsvorlage zum E-IQG nicht mehr ausdrücklich auf die Zwangsmassnahmen hingewiesen wird.<sup>62</sup> Das Steueramtshilfegesetz ist mithin in sinngemässer Weise anwendbar, soweit das IQG keine besondere Verfahrensbestimmung vorsieht. Nach Art. 13 Abs. 1 E-StAG können Zwangsmassnahmen entweder angeordnet werden, (i) wenn das schweizerische Recht diese vorsieht (lit. a) oder (ii) zur Einforderung von solchen Informationen, die durch das Bankkundengeheimnis geschützt sind, sofern das anwendbare Abkommen (hier: Art. 33 Abs. 6 StA-GB bzw. Art. 32 Abs. 6 StA-D) deren Übermittlung vorsieht (lit. b).

Da sich die Auskunftersuchen nach Art. 33 bzw. Art. 32 der Abkommen ohnehin nur auf Konto- oder Depotinformationen beziehen, ist Art. 13 Abs. 1 lit. a E-StAG hier ohne Belang. Der ESTV stehen die Zwangsmassnahmen der Hausdurchsuchung, der Durchsuchung von Aufzeichnungen, der Beschlagnahme von solchen Aufzeichnungen sowie die polizeiliche Vorführung gehörig geladener Zeugen zur Verfügung.<sup>63</sup> Dabei handelt es sich um eine abschliessende Aufzählung der zulässigen Zwangsmassnahmen, wobei das Siegelungsverfahren gemäss Art. 50 Abs. 3 VStrR ausgeschlossen ist, da der Verweis auf die Abs. 1 und 2 von Art. 50 VStrR beschränkt ist.<sup>64</sup>

In den Stellungnahmen zum Vernehmlassungsentwurf des IQG wird teilweise angeregt, die Zwangsmassnahmen zu streichen. Zwangsmassnahmen seien in einem Administrativverfahren unverhältnismässig.<sup>65</sup> Ebenso wird darauf hingewiesen, dass die Zwangsmassnahme der polizeilichen Vorführung und die Strafbestimmung in Art. 41 E-IQG, gestützt auf welche eine Busse von bis zu CHF 20 000 bei Weigerung der Bank zur Informati-

55 Art. 28 Abs. 1 E-IQG.

56 Vgl. Abschn. 2, vorne.

57 So auch in Art. 28 Abs. 2 E-IQG; nicht aber für Effektenhändler, deren Berufsgeheimnis in Art. 43 BEHG geschützt wird, und die Postfinance, obwohl sie ebenfalls zu den Zahlstellen iSv Art. 2 lit. e bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. e der Abkommen zählen würden (Stellungnahme SBVg/IQG, 13). Nach dem Wortlaut der Abkommen hätten auch die übrigen Zahlstellen (z. B. Effektenhändler) keine Mitwirkungspflichten. Dass dies aber kaum die Absicht der Vertragsstaaten gewesen sein kann, wurde bereits in Abschn. 2, vorne, ausgeführt, weshalb dies in Art. 32 E-IQG berücksichtigt wurde (anders noch Art. 28 Vernehmlassungsvorlage zum E-IQG).

58 Art. 41 lit. b E-IQG.

59 Art. 38 StA-GB, Art. 36 StA-D.

60 Ein mit jenem in Art. 36 StA-D identischer Wortlaut ist auch in Art. 33 StA-A zu finden. Dementsprechend gelten die Ausführungen zum Steuerabkommen mit Deutschland in diesem Abschnitt 4.2.1 entsprechend für das Abkommen mit Österreich (Art. 33 StA-A).

61 Vgl. hierzu auch Abschn. 5.2.1, hinten.

62 Solange das Steueramtshilfegesetz noch nicht in Kraft ist, ist dieser Verweis als solcher auf die Amtshilfverordnung (ADV) zu verstehen (implizit: Erläuternder Bericht zum IQG, 11).

63 Art. 13 Abs. 2 E-StAG.

64 S. zu den Zwangsmassnahmen im Einzelnen Art. 42 und Art. 45 - 50 Abs. 1 und 2 VStrR (Art. 13 Abs. 7 E-StAG). Diese Einschränkung wird mit der dadurch einhergehenden Verfahrensbeschleunigung und der nicht strafrechtlichen Natur des Auskunftersuchens gerechtfertigt (Botschaft StAG, 6215). In der Botschaft StAG, 6214, wird für den Bereich der doppelbesteuerungsrechtlichen Amtshilfe darauf hingewiesen, dass es gerechtfertigt sei, die Arten möglicher Zwangsmassnahmen gegenüber dem VStrR einzuschränken, da es in den hier interessierenden Fällen vorkommen könne, dass Zwangsmassnahmen ohne Vorliegen einer Straftat eingesetzt werden müssten.

65 Stellungnahme economiesuisse/IQG.

onsherausgabe ausgesprochen werden kann, gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstosse.<sup>66</sup>

Das Verhältnismässigkeitsgebot verlangt, dass eine behördliche Massnahme für das Erreichen des im öffentlichen oder privaten Interesse liegenden Zieles (*i*) geeignet, (*ii*) erforderlich und (*iii*) in Anbetracht der Schwere der Grundrechtseinschränkung zumutbar ist. Dabei wird auf die Zweck-Mittel-Relation abgestellt. Eine Massnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn das Ziel mit einem weniger schweren Grundrechtseingriff erreicht werden kann.<sup>67</sup>

Bei den auf Art. 33 bzw. Art. 32 der Abkommen gestützten Auskunftersuchen handelt es sich um blosser Sicherungsmassnahmen, welche dazu dienen, den Zweck des Abkommens sicherzustellen. Ausserdem werden die Auskünfte in nur sehr beschränktem Umfang gewährt. Diese Auskünfte dürften es aber dem ersuchenden Staat idR ermöglichen, ein ordentliches Amts- oder Rechtshilfeersuchen zu stellen, um an weitere Auskünfte zu gelangen. Dementsprechend ist das Bedürfnis nach Zwangsmassnahmen vor dem Hintergrund der Verhältnismässigkeit (Stichwort: Erforderlichkeit) fraglich. Die Kooperation dürfte durch die Strafbestimmung in Art. 41 E-IQG genügend gesichert sein. Darüber hinaus Zwangsmassnahmen vorzusehen, übersteigt das erforderliche Mass. Zwar verlangen Art. 38 bzw. Art. 36 der Abkommen, dass die für die Durchführung der Abkommen notwendigen Massnahmen ergriffen und Gesetzesbestimmungen geschaffen werden. Sie schreiben jedoch nicht vor, dass für eine wirksame Umsetzung auch Zwangsmassnahmen erforderlich wären. Selbst Art. 36 StA-D erwähnt ausdrücklich nur Strafbestimmungen, nicht aber Zwangsmassnahmen.

Hinzu kommt, dass Verfügungen, mit denen Zwangsmassnahmen angeordnet werden, sofort vollstreckbar sind und nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden können.<sup>68</sup> Zusammen mit der fehlenden Siegelungsmöglichkeit spricht auch dies gegen die Verhältnismässigkeit von Zwangsmassnahmen bei auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen. Angesichts dessen sind die Zwangsmassnahmen gemäss Steueramtshilfegesetz entbehrlich, und es bleibt zu hoffen, dass Art. 35 E-IQG im Rahmen der parlamentarischen Beratungen insofern ergänzt werde, als dass der Verweis auf das Steueramtshilfegesetz nicht auch Zwangsmassnahmen umfasse.

### 4.3 Umfang der Auskunftserteilung

Die Auskunftserteilung der ESTV hat sich auf die Bekanntgabe (*i*) der Namen der betroffenen Banken<sup>69</sup> und (*ii*) die Anzahl der im angegebenen Zeitraum bestehenden Konten oder Depots zu beschränken.<sup>70</sup> Weitere Informationen sind nur gestützt auf ein Rechts- oder Amtshilfeersuchen erhältlich.<sup>71</sup> Die erhaltenen Informationen dürften aber regelmässig als Grundlage für ein auf die Doppelbesteuerungs- oder Rechtshilfeabkommen gestütztes Amts- oder Rechtshilfebegehren ausreichen.<sup>72</sup> Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auch bei Fehlen eines auskunftspflichtigen Kontos oder Depots eine Mitteilung erfolgt.<sup>73</sup> Dies ist die logische Folge des Ersuchens, da andernfalls die ersuchende Behörde nicht weiss, ob ihr Gesuch überhaupt behandelt wurde.

Diese Beschränkung des Umfangs der Auskunftserteilung bedeutet gleichzeitig auch einen Schutz der steuerpflichtigen Person. Diese kann sich dagegen wehren, sollten in der Schlussverfügung der ESTV weitergehende Informationen oder bspw. Kontoauszüge enthalten sein. Insofern handelt es sich um eine abschliessende Aufzählung der zulässigen Auskünfte. Dies ergibt sich einerseits aus dem Verzicht auf die Verwendung von Wörtern, welche auf eine exemplarische Aufzählung hinweisen, und andererseits aus dem ausdrücklichen Hinweis darauf, dass für den Erhalt weiterer Informationen der Amts- oder Rechtshilfeweg beschritten werden müsse.<sup>74</sup>

Bevor eine Auskunftserteilung erfolgen kann, muss die ESTV prüfen, ob überhaupt ein auskunftspflichtiges Konto oder Depot vorliege. Hierfür muss sie das nachstehende, so auch in den Steuerabkommen vorgesehene Prüfschema durchgehen, welches nach Massgabe des StA-D nur für private Vermögenswerte anwendbar ist:<sup>75</sup>

69 Vgl. Abschn. 2, vorne.

70 Art. 33 Abs. 7 StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 4 StA-D.

71 Art. 33 Abs. 9 StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 6 StA-D.

72 Damit ist allerdings verbunden, dass die Verknüpfung des Amts- oder Rechtshilfeersuchens mit einem Geheimhaltungsbegehren nicht mehr zielführend sein wird. Der steuerpflichtigen Person dürfte nämlich bereits bewusst werden, dass ihre Steuersituation näher überprüft wird, weshalb sie bereits infolge des Auskunftersuchens geneigt sein dürfte, Beweismittel – soweit sie überhaupt darüber verfügen kann – beiseite zu schaffen.

73 S. Art. 33 Abs. 8 lit. a StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 5 und 41 Abs. 2 StA-D. Demgegenüber wird die steuerpflichtige Person in den Fällen, in denen keine Auskunftserteilung in Frage steht, nicht informiert, sodass jedenfalls in Grossbritannien ansässige Personen, bei denen zusätzlich noch Geheimhaltungsgründe geltend gemacht werden (vgl. Art. 33 Abs. 4 StA-GB), nicht erfahren, dass sie Gegenstand eines Auskunftersuchens waren (Art. 29 Abs. 1 E-IQG). Dies wird mit dem geringen Rechtsschutzinteresse begründet (Botschaft StA und IQG, 84).

74 Vgl. Erläuternder Bericht zum IQG, 10.

75 Art. 33 Abs. 8 lit. b StA-GB, Art. 42 Abs. 1 StA-D. Vgl. im Einzelnen auch Botschaft StA und IQG, 48.

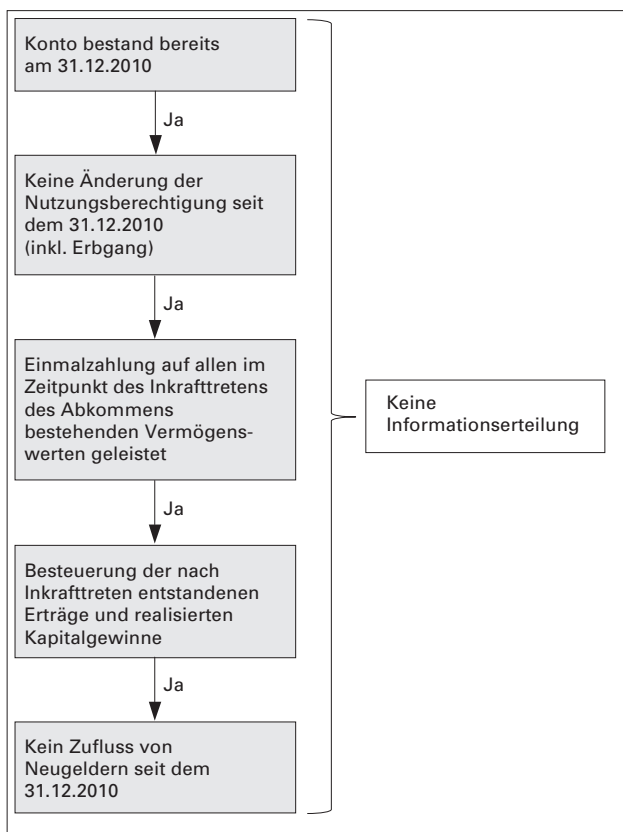
66 Vernehmlassung RR ZH/IQG, 5 f.; Stellungnahme SBVg/IQG, 13 f.

67 BGE 133 I 177 E 4.1 mwH; vgl. zum Ganzen SCHWEIZER, Art. 36 BV N 22 ff.

68 Art. 13 Abs. 1 ADV, Art. 19 Abs. 1 E-StAG.



Grafik 1: Prüfschema



Ist eine der Voraussetzungen des Prüfungsschemas nicht erfüllt, darf der ersuchenden Behörde Auskunft erteilt werden, soweit auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>76</sup>

#### 4.4 Verfahrensrechte

##### 4.4.1 Vorgängige Information durch die ersuchende Behörde

Die beiden Steuerabkommen stimmen insoweit überein, als Art. 32 Abs. 4 bzw. Art. 33 Abs. 4 der Abkommen vorsehen, dass die steuerpflichtige Person im Voraus durch die ersuchende Behörde über das beabsichtigte Auskunftersuchen informiert wird. Demgegenüber lässt das StA-GB insoweit eine Einschränkung zu, als von der Information dann abgesehen werden kann, wenn die zuständige britische Behörde berechnete Gründe zur Annahme hat, dass dies die Steuerveranlagung oder -erhebung beeinträchtigen könnte.<sup>77</sup> Im (krassen) Gegensatz dazu steht der in Deutschland steuerpflichtigen Person der innerstaatliche, d. h. deutsche, Rechtsweg zur Überprüfung des beabsichtigten Auskunftersuchens offen.<sup>78</sup>

Der Ausschluss der Information soll verhindern, dass belastende Beweisstücke vernichtet werden.<sup>79</sup> Da im Rahmen der auf Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen gestützten Auskunftersuchen bloss Konto- oder Depotinformationen erbeten werden und die Beschaffung dieser Informationen regelmässig nicht von der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person abhängig ist, erscheint das Informationsverbot des StA-GB überflüssig. Hinzu kommt, dass die steuerpflichtige Person ohnehin noch vor der Auskunftserteilung an die ersuchende Behörde informiert werden muss. Damit würde die steuerpflichtige Person unabhängig von einer Geheimhaltung die Möglichkeit erhalten, Beweismittel zu beseitigen; sollten sich diese überhaupt in ihrer Verfügungsmacht befinden. Denn in den meisten Fällen wird die britische Behörde nur dann gestützt auf Art. 33 StA-GB ein Auskunftersuchen stellen, wenn sie nicht über genügend Informationen verfügt, um sogleich ein Amts- oder Rechtshilfesuch zu stellen. Der Nutzen der Geheimhaltungspflicht aufgrund des Abkommens mit Grossbritannien ist daher fraglich. Überdies läuft dies auf eine faktische Überwachung der Bankbeziehungen hinaus, welche im innerstaatlichen Verhältnis nur auf Anordnung des Zwangsmassnahmengerichts, keinesfalls aber auf blosses Ersuchen einer Behörde hin, erfolgen könnte.<sup>80</sup> All dies ruft starke Zweifel an der Verhältnismässigkeit der Geheimhaltung anlässlich des auf das Steuerabkommen mit Grossbritannien gestützten Auskunftersuchens hervor.

Auch die Möglichkeit zur Ergreifung eines Rechtsmittels gemäss dem Abkommen mit Deutschland<sup>81</sup> läuft einer beförderlichen Erledigung des Verfahrens, das auf rasche Auskunftserteilung gerichtet ist, entgegen. Immerhin kann dem Abkommenstext nicht entnommen werden, dass die schweizerischen Behörden den ausländischen Verfahrensausgang abwarten müssten, bis sie tätig werden können. Der Abkommenstext spricht lapidar von der «Überprüfung des beabsichtigten Auskunftersuchens». Daraus folgt, dass die Information der steuerpflichtigen Person vorgängig zum tatsächlichen Informationsersuchen erfolgen muss. Daraus geht aber nicht hervor, ob dem ausländischen Rechtsmittel aufschiebende Wirkung für die Behandlung des Auskunftersuchens in der Schweiz zukomme. Ebenso wenig lässt der Abkommenstext selbst Rückschlüsse darauf zu. Bei der Suspensivwirkung des Rechtsmittels handelt es sich um eine innerstaatliche Frage des deutschen Rechts. Auch enthält der Abkommenstext keinen Hinweis darauf, dass eine rechtskräftige Erledigung des innerdeutschen Verfahrens für die Behandlung des Auskunftersuchens vo-

76 So explizit Art. 42 Abs. 2 StA-D.

77 Art. 33 Abs. 4 letzter Teilsatz StA-GB.

78 Art. 32 Abs. 4 Satz 2 StA-D.

79 Vgl. Botschaft StAG, 6216.

80 S. Art. 284 f. StPO.

81 Art. 32 Abs. 4 Satz 2 StA-D.

rausgesetzt wäre. Deshalb und angesichts dessen, dass der ESTV die Rechtswirkungen eines deutschen Rechtsmittels nicht bekannt sein müssen, ist für die Verfahrenseinleitung in der Schweiz keine Rechtskraftbescheinigung oder dergleichen erforderlich.

Dies ist auch nicht notwendig, da der Steuerpflichtige ohnehin vor Übermittlung der Informationen Kenntnis vom Ergebnis des Auskunftersuchens erhält. Fraglich ist aber, ob er im Rahmen eines Rechtsmittels gegen die Schlussverfügung<sup>82</sup> einwenden könne, dass in Deutschland noch ein Verfahren rechtshängig sei, in welchem das Auskunftersuchen überprüft wird. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit stehen weniger die Rügegründe des anwendbaren Verfahrensrechts im Vordergrund, sondern vielmehr die Konsequenzen, welche mit einer Auskunftserteilung verbunden wären. Würde sich im innerdeutschen Verfahren ergeben, dass die Gesuchstellung unzulässig war, hätte die – ungeachtet des Rechtsmittelverfahrens erfolgende – Auskunftserteilung den Verfahrensausgang präjudiziert. Die deutschen Behörden wären somit also in den Besitz der sie interessierenden Informationen gekommen, ohne dass die Informationserteilung – nachträglich betrachtet – zulässig gewesen war. Es ist selbstredend, dass ein solches Ergebnis stossend wäre. Dementsprechend muss es sich beim Einwand des noch nicht rechtskräftig erledigten Rechtsmittelverfahrens in Deutschland um einen Hinderungsgrund für die Informationsübermittlung handeln.

Sodann ist es fraglich, ob es nicht im Interesse der ESTV wäre, eine Rechtskraftbescheinigung oder eine ähnliche Bestätigung zu verlangen, um bei Gutheissung des deutschen Rechtsmittels einen allfälligen Leerlauf in der Schweiz zu vermeiden. Dieses legitime Anliegen steht wiederum im Konflikt mit dem Interesse des ersuchenden Staats, die Information möglichst rasch zu erhalten. Ausserdem enthält der Abkommenstext hierfür keinerlei Anhaltspunkte. Wäre die rechtskräftige Erledigung des deutschen Rechtsmittels Voraussetzung für die Gesuchstellung, müsste nach hier vertretener Auffassung dem Abkommen zumindest ein entsprechender Anhaltspunkt entnommen werden können.<sup>83</sup> Dies ist aber gerade nicht der Fall, sodass wohl davon ausgegangen werden kann, dass die ESTV im Allgemeinen für die Behandlung von Auskunftersuchen keine Rechtskraftbescheinigung oder dergleichen verlangen dürfe.

Das Ausgeführte steht aber in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Zusicherung der ersuchenden Behörde, dass die Voraussetzungen für das Ersuchen erfüllt seien. Dieser Konflikt akzentuiert sich vor dem Hintergrund einer allfälligen spontanen Kontaktaufnahme der steuerpflichtigen Person mit der ESTV mit dem Ziel, die Informationsbeschaffung durch die ESTV zu verhindern. In dieser Situation hat die ESTV Kenntnis vom innerdeutschen Verfahren und somit von allfälligen Hindernissen gegenüber der Auskunftserteilung. Deshalb sollte die ersuchende Behörde solange mit der Zustellung des Informationsersuchens zuwarten, bis das innerstaatliche Rechtsmittel erledigt ist. Tut sie dies nicht, sind die schweizerischen Behörden ohne weitere Indizien, dass die Voraussetzungen für das Auskunftersuchen nicht erfüllt sein könnten, nicht verpflichtet, eine Rechtskraftbescheinigung oder dergleichen zu verlangen. Bestehen allerdings Zweifel an der Richtigkeit der Zusicherung, sind sie hierzu berechtigt.<sup>84</sup>

#### 4.4.2 Information durch die ESTV

Vor der Übermittlung der Auskünfte teilt die ESTV der vom Ersuchen betroffenen Person die beabsichtigte Auskunftserteilung mit.<sup>85</sup> Die ESTV informiert die steuerpflichtige Person nur dann, wenn auch tatsächlich die Informationsübermittlung in Frage steht, d. h., wenn in Anwendung des für den Betroffenen massgebenden Steuerabkommens das Bestehen eines Kontos oder Depots gemeldet werden muss.<sup>86</sup> Ist aufgrund der Akten davon auszugehen, dass noch weitere Personen beschwerdelegitimiert seien (z. B. formeller Kontoinhaber), werden diese ebenfalls informiert.<sup>87</sup>

<sup>84</sup> Zur Vorprüfung s. Abschn. 4.6, hinten.

<sup>85</sup> Art. 33 Abs. 10 Satz 1 StA-GB, Art. 32 Abs. 7 Satz 1 StA-D. Im Erläuternden Bericht zum IQG wird darauf hingewiesen, dass die Information der betroffenen Personen gerade nicht durch die Geltendmachung von Geheimhaltungsgründen eingeschränkt werden könne. Dies ist allerdings nur die halbe Wahrheit, sieht doch Art. 33 Abs. 4 StA-GB – immerhin nur hinsichtlich der Informationspflicht der britischen Behörden – vor, dass von der Information abgesehen werden könne und somit die Gesuchstellung vorläufig geheim gehalten werden kann.

<sup>86</sup> Art. 33 E-IQG; vgl. auch Abschn. 4.2, vorne.

<sup>87</sup> Art. 33 E-IQG iVm Art. 48 VwVG. Eine im Ausland ansässige, beschwerdelegitimierte Person muss einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz bezeichnen (Art. 35 E-IQG iVm Art. 14 Abs. 3 E-StAG). Sofern die zuständige ausländische Behörde dem zugestimmt hat, kann aber auch eine direkte Kontaktaufnahme durch die ESTV erfolgen (Art. 35 E-IQG iVm Art. 14 Abs. 4 E-StAG). Ohne die vorgängige Zustimmung würde die Zustellung des Informationsschreibens die staatliche Souveränität des betreffenden Staats verletzen und wäre nicht zulässig. Die Zustellung ist ungeachtet ihrer völkerrechtlichen Unzulässigkeit gültig, da sich nur der in seinem Hoheitsgebiet verletzte Staat auf die Völkerrechtswidrigkeit der Zustellung berufen kann (BGE 119 Ib 429 E 2a). Die Beschwerdeberechtigung ist gegeben, wenn ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung und eine

<sup>82</sup> Eine Schlussverfügung wird in diesen Fällen wohl immer ergehen, da es im Regelfall nicht denkbar ist, dass ein Steuerpflichtiger zwar innerstaatlich ein Rechtsmittel gegen das Auskunftersuchen ergreift, im schweizerischen Verfahren betreffend Informationsübermittlung dann aber ins vereinfachte Verfahren iSv Art. 35 E-IQG iVm Art. 16 E-StAG einwilligt.

<sup>83</sup> Zur Auslegung s. Fn 7, vorne.

Im Vernehmlassungsentwurf zum IQG wurde noch ausdrücklich für die Mitwirkungsrechte und das Akteneinsichtsrecht auf das Steueramtshilfegesetz verwiesen; nach Art. 35 E-IQG sind diese Bestimmungen nunmehr sinngemäss auf das IQG anwendbar.<sup>88</sup> Dieses sieht aber nur vor, was aufgrund des Grundrechts auf rechtliches Gehör ohnehin gilt, nämlich das Recht auf Beteiligung am Verfahren und auf Akteneinsicht.<sup>89</sup> Ausserdem kommen diese Rechte allen beschwerdelegitimierten Personen, und nicht etwa nur der steuerpflichtigen Person, zu.

Weder im Vernehmlassungsentwurf zum IQG noch in den Abkommen wird präzisiert, welche Angaben anlässlich der Information der betroffenen und allenfalls weiterer beschwerdeberechtigter Personen durch die ESTV effektiv gemacht werden müssen. Es bleibt daher unklar, welche Anforderungen an den Inhalt einer solchen Information durch die ESTV gestellt werden. Immerhin wird durch das Akteneinsichtsrecht gewährleistet, dass die steuerpflichtige und allenfalls weitere beschwerdelegitimierte Personen Kenntnis des vollständigen, der beabsichtigten Auskunftserteilung zugrundeliegenden Gesuchs erlangen.<sup>90</sup> Ihnen dürfen nämlich die Aktenstücke nicht vorenthalten werden, wozu auch das Auskunftersuchen zu zählen ist, das Grundlage für die Informationsbeschaffung und die beabsichtigte Informationsübermittlung darstellt. Deshalb wäre es begrüssenswert, wenn die steuerpflichtige (und jede weitere beschwerdeberechtigte) Person automatisch eine Kopie des Gesuchs erhalten würde, auch wenn sie letztlich, gestützt auf das Akteneinsichtsrecht, jedenfalls auf ihr Verlangen hin Anspruch auf Zugang zum Gesuch hat.

Der steuerpflichtigen Person steht sodann das Recht zu, die beabsichtigte Auskunftserteilung gerichtlich überprüfen zu lassen.<sup>91</sup> Im Abkommen mit Deutschland wird die Kognition der Rechtsmittelinstanzen jedoch insoweit

eingeschränkt, als die im Ersuchen vorgenommene Zuteilung der Vermögenswerte entweder zum privaten oder zum betrieblichen Bereich verbindlich ist.<sup>92</sup>

#### 4.5 Vereinfachtes und ordentliches Verfahren

Die nachstehende Übersicht gibt den Verfahrensablauf für die Auskunftserteilung wieder.<sup>93</sup>

besondere, beachtenswerte, nahe Beziehung zur Streitsache gegeben sind (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Dabei genügt ein rein faktisches Interesse. Massgebend ist die materielle Betroffenheit, nicht die formelle Verfahrensbeteiligung, sodass sich nicht nur die Verfügungsadressaten auf ihre Gehörsrechte berufen können, sondern allenfalls auch Dritte, die von der zu erlassenden Verfügung mehr als die Allgemeinheit betroffen sind (Erläuternder Bericht zur ADV, 13).

88 Art. 35 E-IQG.

89 Art. 15 Abs. 1 E-StAG, Art. 10 Abs. 3 ADV; vgl. Art. 29 Abs. 2 BV. Bei den Verfahrensrechten steht wiederum die Zielsetzung der Beschleunigung des Verfahrens im Vordergrund (Erläuternder Bericht zur ADV, 13). S. zu den Geheimhaltungsgründen Abschn. 4.2, vorne.

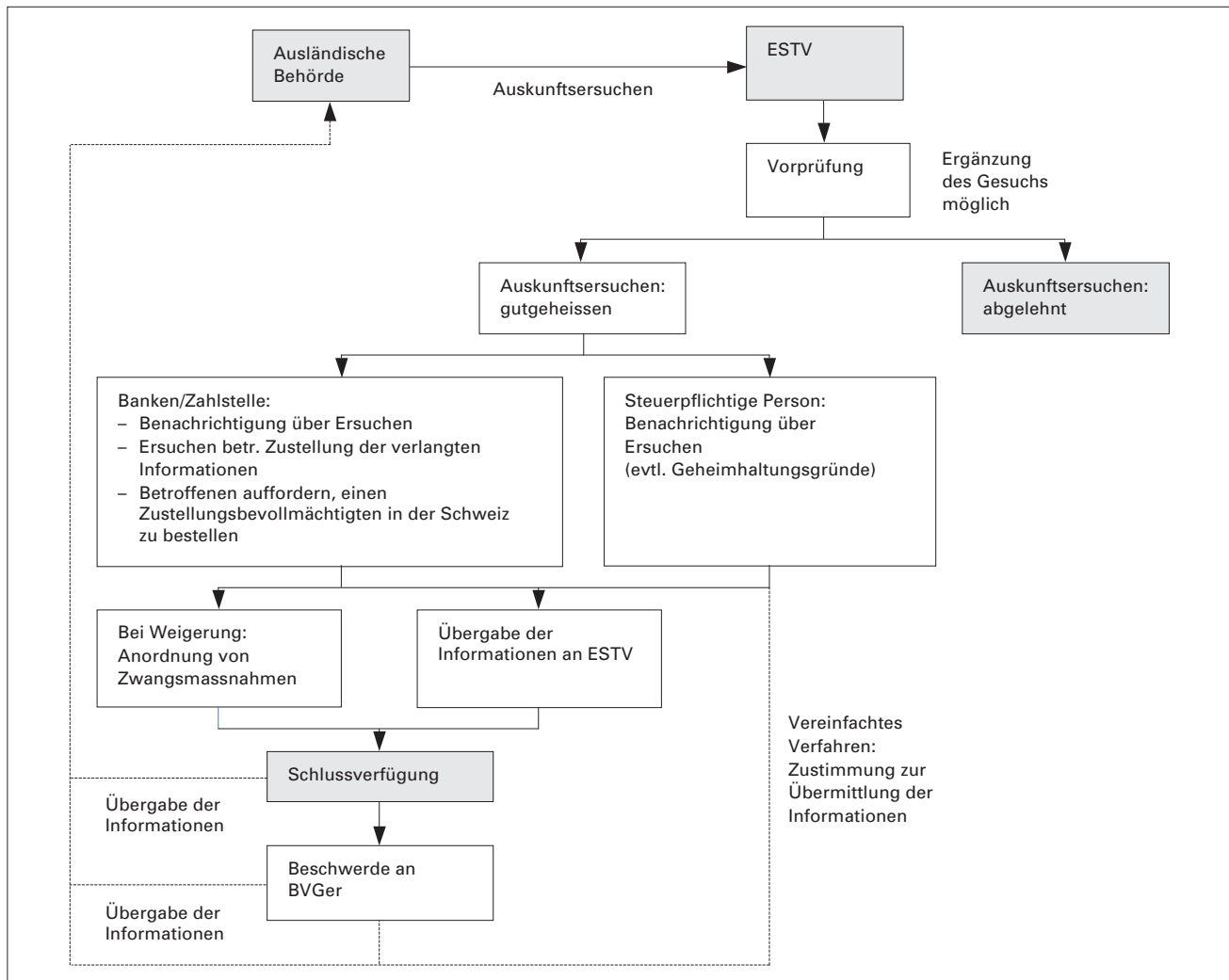
90 Sodann wird in der Vernehmlassung zum IQG gefordert, dass der steuerpflichtigen Person auch eine Kopie des Auskunftersuchens zur Verfügung gestellt werde (Stellungnahme SBVG/IQG, 14).

91 Art. 33 Abs. 10 Satz 2 StA-GB, Art. 32 Abs. 7 Satz 2 StA-D. Zum Weiterzug an das Bundesgericht s. den nachfolgenden Abschn. 4.5.

92 Art. 32 Abs. 7 Satz 3 StA-D; zur Unterscheidung vgl. Abschn. 3.8, vorne.

93 S. die entsprechenden Verfahrensbestimmungen in Art. 32 E-IQG und Art. 35 E-IQG iVm Art. 16 f. E-StAG. Der Verfahrensablauf stimmt im Wesentlichen mit dem Verfahrensablauf in den Bereichen der Amts- und Rechtshilfe überein. Dies gilt selbstverständlich nur für den formellen Ablauf, wie er sich nach aussen hin gestaltet, nicht aber für den Inhalt der Auskunftserteilung.

Grafik 2: Verfahrensablauf für die Auskunftserteilung



Fraglich ist allerdings, ob ein Rechtsmittel an das Bundesgericht offenstehe. Für das Beschwerdeverfahren verweist Art. 35 E-IQG auf das Steueramtshilfegesetz, welches sinngemäss anwendbar ist.<sup>94</sup> Danach steht als Rechtsmittel gegen die Schlussverfügung die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht offen.<sup>95</sup> Gegenwärtig schliesst Art. 83 lit. h BGG den Weiterzug von Entscheidungen auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe an das Bundesgericht aus. Dies soll mit Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes geändert werden. Der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts soll nach dem Gesetzesvorschlag des Bundesrats immerhin dann ans Bundesgericht weitergezogen werden können, wenn sich eine Rechts-

frage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall iSv Art. 84 Abs. 2 BGG (z. B. Verletzung von elementaren Verfahrensgrundsätzen, schwere Mängel des ausländischen Verfahrens) handelt.<sup>96</sup>

Auskunftsersuchen gestützt auf die Steuerabkommen gehören nicht zur eigentlichen internationalen Amtshilfe im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen und wären daher nach dem Wortlaut von nArt. 84a BGG nicht von der Beschwerdebeschränkung erfasst. Hier erweist sich der Wortlaut aber als auslegungsbedürftig.

Die Steuerabkommen betreffen nicht die internationale Amtshilfe im eigentlichen Sinn; ein solches Verfahren kann sich vielmehr an ein auf die Steuerabkommen gestütztes Auskunftersuchen anschliessen. Die Vertrags-

94 Art. 35 E-IQG. Eine Einsprache ist nur soweit möglich, als der E-IQG in anderen Bestimmungen nichts Abweichendes bestimmt (Erläuternder Bericht zum IQG, 12; vgl. Art. 35 E-IQG, der sich ausdrücklich auf Verfügungen des 9. Abschnitts des E-IQG beschränkt). Beim Verweis in Art. 35 E-IQG auf Art. 19 E-StAG handelt es sich um eine solche abweichende Vorschrift.

95 So bereits Art. 13 ADV; vgl. Erläuternder Bericht zur ADV, 15.

96 nArt. 84a BGG idF gemäss E-StAG. In der Botschaft wird darauf hingewiesen, dass die vergangenen Entwicklungen auf internationaler Ebene eine solche Anpassung erforderlich gemacht haben (Botschaft StAG, 6224).

parteien halten sodann im Zweckartikel fest, dass diese Zusammenarbeit in ihrer Wirkung dem automatischen Informationsaustausch dauerhaft gleichkomme.<sup>97</sup> Es wird insofern ein Bezug zur Amtshilfe geschaffen, als mit den Steuerabkommen gewährleistet werden soll, dass die Amtshilfe weiterhin, wie in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen, bloss auf Anfrage hin gewährt werden soll.<sup>98</sup> Dadurch kann es vorkommen, dass die Auskunftersuchen nach Art. 32 bzw. Art. 33 der Steuerabkommen den Amtshilfebegehren im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen eine Stufe vorgelagert sind. Im Zeitpunkt des Erlasses des Bundesgerichtsgesetzes waren Steuerabkommen zudem unbekannt. Angesichts des sich teilweise überschneidenden Anwendungsbereichs sowie des gleichermassen bestehenden Interesses an einer raschen Verfahrenserledigung wäre die Anwendung der Beschwerdebeschränkung in nArt. 84 BGG, gestützt auf eine geltungszeitliche Auslegung des Bundesgerichtsgesetzes, denkbar.

Gegen ein solches Auslegungsergebnis spricht aber, dass die Steuerabkommen andere Ziele verfolgen als die Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>99</sup> Sie wirken gerade nicht wie letztere negativ und die Steuerhoheit abgrenzend, sondern sie sollen die effektive Besteuerung der in der Schweiz entstehenden Vermögenserträge von in den Vertragsstaaten ansässigen steuerpflichtigen Personen sicherstellen. Darüber hinaus wird die Amtshilfe durch die Auskunftersuchen weder ersetzt noch eingeschränkt.<sup>100</sup>

Mit dem nach geltendem Recht bestehenden Ausschluss von Beschwerden im Bereich der internationalen Amtshilfe war beabsichtigt, die Zuständigkeit für die Überprüfung von Amtshilfeverfügungen vom Bundesgericht auf das Bundesverwaltungsgericht zu verschieben. Gerechtfertigt wurde dies mit der Beibehaltung eines raschen Verfahrens, indem die Überprüfung bloss durch eine einzige Instanz erfolgt.<sup>101</sup> Mit dem Gesetzesvorschlag soll immerhin in sog. bedeutenden Fällen ein Weiterzug ans Bundesgericht möglich sein.<sup>102</sup> Nach wie vor wird aber kein uneingeschränkter Zugang zum Bundesgericht gewährleistet. Dabei handelt es sich um einen Einbruch in das System, wonach das Bundesgericht grundsätzlich als

letztinstanzliches Gericht amtet.<sup>103</sup> Als Ausnahmenorm sollte nArt. 84a BGG (gleichermassen wie der geltende Beschwerdeausschluss in Art. 83 lit. h BGG) restriktiv interpretiert werden.<sup>104</sup>

Diese abwägende Würdigung führt zum Schluss, dass Auskunftersuchen gemäss Art. 32 bzw. Art. 33 der Steuerabkommen nicht der internationalen Amtshilfe iSv nArt. 84a BGG<sup>105</sup> zugeordnet werden, sodass ein Weiterzug ans Bundesgericht uneingeschränkt möglich sein sollte.

#### 4.6 Möglichkeit zur Vorprüfung des Ersuchens

Die ESTV macht der ersuchenden Behörde eine schriftliche Mitteilung, sofern das Auskunftersuchen entweder nicht in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch abgefasst ist oder nicht die gemäss Steuerabkommen vorausgesetzten Angaben enthält. Sodann erhält die ersuchende Behörde die Möglichkeit, ihr Auskunftersuchen schriftlich zu ergänzen.<sup>106</sup>

Gerade der erste Hinweis, wonach die Gesuchsergänzung schriftlich zu erfolgen hat, ist von Bedeutung. Es wird hiermit ausgeschlossen, dass die Behörden die fehlenden Angaben telefonisch bereinigen und dadurch der Rechtsschutz des Betroffenen untergraben wird. Die Schriftlichkeit der Mitteilung und der Gesuchsergänzung ist zur Wahrung des Akteneinsichtsrechts erforderlich. Das Akteneinsichtsrecht als Teil des rechtlichen Gehörs iSv Art. 29 Abs. 2 BV verpflichtet die Behörden zur Aktenführungspflicht, denn nur soweit überhaupt Akten vorhanden sind, kann darin Einsicht genommen werden.<sup>107</sup>

Zwar wird darauf hingewiesen, dass die ESTV die ersuchenden Behörden bei der Gesuchsergänzung unterstützen darf, um sicherzustellen, dass das Auskunftersuchen nicht aus formellen Gründen erneut zurückgewiesen werden muss.<sup>108</sup> Bei einer solchen Unterstützung der ausländischen Behörde muss sich die ESTV aber vor Augen halten, dass, obwohl die auf die Steuerabkommen gestützte Auskunftserteilung beschränkt ist, diese ihrerseits wiederum Grundlage für weiterreichende Amts- oder Rechts-

97 Art. 1 Abs. 1 der Abkommen.

98 BGE 137 II 128 E 2.3, wonach die Doppelbesteuerungsabkommen denn auch Rechtsquellen für die Amtshilfe sind.

99 Ziff. 1 der Antwort des Bundesrats vom 15.2.2012 zur Interpellation Quadri, Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien. Neuer Schicksalsschlag (Nr. 11.4071).

100 Ziff. 2 der Antwort des Bundesrats vom 15.2.2012 zur Interpellation Quadri, Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien. Neuer Schicksalsschlag (Nr. 11.4071).

101 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, 4231.

102 Wobei es der Rechtsprechung überlassen ist zu klären, wann eine Rechtsfrage «von grundsätzlicher Bedeutung» oder ein «besonders bedeutender Fall» vorliegt (Botschaft StAG, 6224).

103 Vgl. Art. 75 Abs. 1 BGG.

104 Vgl. BGer 2D\_81/2007 (4.12.2007) E 1.2.3, BGer 2P.130/2003 (28.5.2004) E 4.5.

105 Aktuell noch Art. 83 lit. h BGG, wobei die Änderung des Steueramtshilfegesetzes inkl. der Änderung des Bundesgerichtsgesetzes vermutlich zusammen mit den Abgeltungssteuerabkommen in Kraft treten dürfte.

106 Art. 31 Abs. 2 E-IQG.

107 STEINMANN, Art. 29 BV N 30.

108 Dies wird sogar aus dem Grundsatz des entgegenkommenden Verhaltens von Staaten in Anwendung von völkerrechtlichen Verträgen hergeleitet (ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, N 293).

hilfeersuchen sein kann. Angesichts dessen hat sich eine allfällige Unterstützung durch die ESTV in einem massvollen Rahmen zu halten und sollte nicht über das Notwendige (z. B. Nennung des Mangels) hinausgehen. Unzulässig wären daher etwa Formulierungsvorschläge.<sup>109</sup> Immerhin ist eine Verbesserung des Gesuchs nur dort möglich, wo das Gesuch selbst Mängel aufweist, nicht aber wenn Hindernisse der Auskunftserteilung an sich entgegenstehen.<sup>110</sup>

Daneben wird anhand des bereits dargestellten Schemas geprüft, ob ein auskunftspflichtiges Konto oder Depot vorliegt.<sup>111</sup> Dabei handelt es sich ebenfalls um eine Vorprüfung, welche durch die ESTV durchzuführen ist. Die Abkommen enthalten aber keine Angaben, inwieweit die ESTV darüber hinaus zu einer Vorprüfung des Auskunftersuchens befugt ist. Wird strikte auf den Wortlaut der Abkommen abgestellt, könnte sich die ESTV mit der Zusicherung der deutschen Behörden, dass die Voraussetzungen erfüllt seien, begnügen. Aus der Möglichkeit der Gesuchsprüfung ist ersichtlich, dass dennoch eine gewisse Vorprüfung erforderlich ist. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass sich die ESTV mit der Zusicherung der ersuchenden Behörde begnügen darf, sofern nicht Anhaltspunkte vorliegen, welche die behördliche Zusicherung in Frage stellen.

Im Rechtsmittelverfahren darf das Bundesverwaltungsgericht überprüfen, ob die Voraussetzungen der Auskunftserteilung gegeben waren und die beabsichtigten Auskünfte nicht das zulässige Mass überschreiten. Die richterliche Kognition wird nur durch das Abkommen mit Deutschland eingeschränkt, wonach auch die Rechtsmittelinstanzen an die Zuordnung der Vermögenswerte zum privaten oder zum betrieblichen Bereich gebunden sind.<sup>112</sup>

## 5 Verwertungsverbot

### 5.1 Spezialitätsprinzip

In Art. 37 Abs. 1 StA-GB, Art. 35 Abs. 1 StA-D bzw. Art. 32 StA-A wird jeweils das Spezialitätsprinzip verankert. Der Grundsatz der Spezialität besagt ganz all-

gemein, dass «der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat».<sup>113</sup> Im Bereich des Doppelbesteuerungsrechts bestimmen die DBA und im Bereich der Abgeltungssteuer die jeweiligen Steuerabkommen, in welchem Umfang die erlangten Informationen verwendet werden können.<sup>114</sup>

Das Spezialitätsprinzip gilt als «Grundpfeiler» der internationalen Zusammenarbeit der Schweiz.<sup>115</sup> Der Grundsatz der Spezialität verfolgt im Rechtshilfeverfahren insbesondere den Zweck, zu verhindern, dass die erlangten Auskünfte für die Verfolgung von Fiskaldelikten verwendet werden.<sup>116</sup> Dieselben Überlegungen stehen auch im Bereich der börsen- und der bankenrechtlichen Amtshilfe hinter diesem Grundsatz.<sup>117</sup>

Angesichts dessen fragt es sich, welche Bedeutung dem Spezialitätsprinzip denn überhaupt im Rahmen der Steuerabkommen zukomme. Die Auskünfte erfolgen gerade im Fiskalbereich, sodass der Eindruck entstehen könnte, der in den übrigen Gebieten der Rechtshilfe verfolgte Schutzzweck des Spezialitätsprinzips werde hinfällig. Dem ist aber nicht so: Mit der Verankerung des Spezialitätsprinzips werden die deutschen bzw. britischen Behörden immerhin verpflichtet, die so erlangten Informationen ohne die vorgängige Zustimmung nicht in einem Straf- oder Administrativverfahren in Nichtsteuersachen zu verwenden. Es ergibt sich aber von selbst, dass die einschränkende Wirkung des Spezialitätsprinzips in diesem Zusammenhang gering ist. Dies gilt umso mehr, als die Abkommen die Verwendung nicht auf bestimmte Steuerarten eingrenzen.

109 Vgl. HONEGGER/KOLB, *Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen*, 801 f., welche als Beispiele im Bereich der Rechts- und Amtshilfe ein weitgehendes Diktat des Ersuchens oder die Aufforderung zur Umformulierung des Sachverhalts nennen.

110 Vgl. POPP, *Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, N 488.

111 S. Grafik 1, Abschn. 4.3. Vgl. die entsprechenden Bestimmungen in Art. 33 Abs. 8 StA-GB, Art. 42 StA-D.

112 Art. 32 Abs. 7 StA-D. Vgl. HONEGGER/KOLB, *Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen*, 810 ff., zu beispielhaften Beschwerdegründen im Rechts- und Amtshilfeverfahren.

113 BVerfGE 111, 114 (6.10.2011) E 11.4; vgl. BVerfGE 124, 202 (12.4.2002) E 6a.

114 Vgl. BVerfGE 111, 114 (6.10.2011) E 11.4 mwH; vgl. Art. 35 StA-D, Art. 37 StA-GB, Art. 25 DBA-GB, Art. 27 DBA-D.

115 ROTH, Art. 38 BEHG N 48; vgl. POPP, *Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, N 289, der von einem «in der Rechtshilfetradition fest verwurzelte(n) Prinzip» spricht. BVerfGE 124, 202 (12.4.2002) E 6a; vgl. Art. 26 Abs. 2 OECD-MA, Art. 38 Abs. 2 lit. a BEHG, Art. 42 Abs. 2 FINMAG. Vgl. Art. 27 Abs. 2 DBA-D, wonach die Informationen auch in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einem Gerichtsentscheid offengelegt werden können; vgl. Art. 25 Abs. 2 DBA-GB, welcher inhaltlich ebenfalls mit Art. 37 Abs. 1 StA-GB übereinstimmt. Vgl. im Bereich der Rechtshilfe Art. 67 Abs. 1 IRSG und Art. 5 Abs. 1 RVUS, auf die hier nicht näher eingegangen wird.

116 Vgl. BGE 112 Ib 339 E 7a, wonach der Ausschluss der Rechtshilfe in Fiskalsachen zu den grundlegenden Bestimmungen des IRSG gerechnet werden müsse.

117 KLEINER/SCHWOB/WINZELER, Art. 47 BankG N 204; AMADÒ/MOLO, *Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrug und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen*, 1374.

Ebenso wenig dürfen die so erlangten Angaben an Drittstaaten weitergegeben werden. Dadurch kann immerhin verhindert werden, dass die Konto- oder Depotinformationen an weitere Staaten weitergegeben werden, welche ihrerseits gestützt auf diese Informationen ein auf ein DBA mit der Schweiz gestütztes Amtshilfegesuch stellen könnten. Folglich dürfen Deutschland und Grossbritannien weder spontan noch auf Amtshilfeersuchen hin die Informationen an Drittstaaten, mit denen die steuerpflichtige Person Berührungspunkte besitzt, weitergeben.

Werden die Informationen jedoch in öffentlichen Gerichtsverfahren oder -entscheiden verwendet, in denen der Name des Steuerpflichtigen öffentlich bekannt gegeben wird, dürfen diese Informationen auch für andere Zwecke, namentlich auch als Beweismittel, verwendet werden.<sup>118</sup>

## 5.2 Umsetzung im IQG

### 5.2.1 Geheimhaltung

Die Abkommensstaaten verpflichten sich, die erhaltenen Informationen vertraulich zu behandeln.<sup>119</sup> Die Vertraulichkeit bezieht sich sowohl auf die Angaben im Auskunftersuchen als auch auf die Informationen in Beantwortung des Auskunftersuchens.<sup>120</sup> Da die Geheimhaltungspflicht in Art. 37 Abs. 1 bzw. Art. 35 Abs. 1 der Abkommen – entgegen Art. 26 Abs. 2 OECD-MA – gerade nicht auf das innerstaatliche Recht verweist, um den Geheimhaltungsumfang zu bestimmen, und Art. 37 Abs. 1 bzw. Art. 35 Abs. 1 der Abkommen den Umfang, in welchem die Informationen verwendet werden können, selbst umschreibt, handelt es sich um eine abkommensrechtliche Geheimhaltungspflicht, welche neben die innerstaatliche Geheimhaltungspflicht tritt.<sup>121</sup> Damit wird ein «internationales Steuergeheimnis» geschaffen.<sup>122</sup> Trotz dieser Hervorhebung eines internationalen Steuergeheimnisses wird der Umfang der Geheimhaltung letzt-

lich doch innerstaatlich definiert. Dementsprechend enthält Art. 39 E-IQG die innerstaatliche Umsetzungsnorm der Geheimhaltungspflicht, in der deren Umfang festgelegt wird. Namentlich wird in Abs. 1 dieser Bestimmung der Grundsatz der absoluten Geheimhaltungspflicht festgelegt. Dieser Grundsatz wird sodann in Abs. 2 (im durch die Abkommen vorgegebenen Rahmen) durchbrochen.<sup>123</sup> Ausserdem schränkt auch das Abkommen selbst den Geheimhaltungsumfang ein (s. Art. 35 Abs. 3 StA-D, Art. 37 Abs. 3 StA-GB).

Insofern wird also das internationale Steuergeheimnis innerstaatlich umgesetzt; der Rahmen hierfür wurde aber durch die Steuerabkommen vorgegeben. Dementsprechend müssen sich auch Deutschland und Grossbritannien bei ihrer innerstaatlichen Umsetzung der Geheimhaltungspflicht an diesen abkommensrechtlichen Rahmen halten. Dieser sollte angesichts der Vorgaben in den Abkommen ähnlich ausgestaltet sein wie in der Schweiz. In diesem Zusammenhang fragt es sich, welche Möglichkeiten die Schweiz oder allenfalls die steuerpflichtige Person hätten, sollte dies nicht der Fall sein.

Die jeweils steuerpflichtige Person kann dies mittels eines Rechtsmittels gegen die Verfügung, mit welcher Auskünfte erteilt werden, geltend machen. Sie kann einwenden, dass die Einhaltung des Spezialitätsprinzips nicht gewährleistet sei und dass vom ersuchenden Staat zusätzliche Zusicherungen eingeholt werden müssten. Soweit die Schweiz den Umfang der Geheimhaltungspflicht in Umsetzung der Steuerabkommen durch die Partnerstaaten bemängeln will, sehen Art. 40 bzw. Art. 37 der Abkommen eine Konsultation zwischen den zuständigen Behörden vor, welche auf die Erreichung einer gemeinsamen Lösung zielt.

Sodann sieht Art. 20 Abs. 2 E-StAG vor, dass die ESTV die ersuchende Behörde auf die eingeschränkte Verwendbarkeit der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflicht hinweist.<sup>124</sup> Dies folgt aus dem sog. Prinzip der langen Hand. Danach sind die schweizerischen Behörden verpflichtet, darauf zu achten, dass der ersuchende Staat das Spezialitätsprinzip einhält und dass sie die Kontrolle über die herausgegebenen Informationen

118 Komm. OECD-MA, Art. 26 N 13. Die Offenlegung der Informationen in (öffentlichen) Gerichtsverfahren und -entscheiden wird ausdrücklich zugelassen (Art. 37 Abs. 1 3. Satz StA-GB, Art. 35 Abs. 1 StA-D).

119 Art. 37 Abs. 1 StA-GB, Art. 35 Abs. 1 StA-D.

120 Komm. OECD-MA, Art. 26 N 11.

121 Anders demgegenüber das Abkommen mit Österreich, welches in Art. 32 Abs. 1 an den innerstaatlichen Geheimhaltungsmassstab anknüpft, weshalb die österreichischen Geheimhaltungsregeln anwendbar sind. Mangels Auskunftbestimmung im StA-A (s. vorne, Fn 3) ist dies jedoch für den vorliegenden Zusammenhang nicht weiter von Bedeutung, da Auskünfte nur gestützt auf Rechtshilfe- oder Amtshilfeersuchen erlangt werden können und das DBA mit Österreich in Art. 26 Abs. 2 eine identisch lautende Bestimmung zur Verwendung der Informationen enthält.

122 HENDRICKS, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, 372 f.

123 Danach besteht keine Geheimhaltungspflicht (i) für die ESTV bei Meldungen an Partnerstaaten (lit. a), (iii) für die ESTV bei Erteilung von Auskünften im Rahmen der Sicherung des Abkommenszwecks (lit. b), (iii) gegenüber Organen der Rechtspflege und der Verwaltung, die vom Bundesrat allgemein oder vom EFD im Einzelfall zur Einholung amtlicher Auskünfte bei den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden ermächtigt worden sind (lit. c), und (iv) bei Feststellungen über Widerhandlungen gegen eidgenössische oder kantonale Verwaltungsgesetze oder gegen das StGB, wenn das EFD die Ermächtigung zur Anzeige erteilt (lit. d).

124 So bereits Art. 14 Abs. 2 ADV.

behalten.<sup>125</sup> Bei unklarer Lage (z. B. geschildeter Sachverhalt, für den die Informationen verlangt werden, ist nicht klar umrissen; Anhaltspunkte für abkommenswidrige Verwendung) müssen von der ersuchenden Behörde ausdrückliche Zusicherungen verlangt werden, wonach die Informationen nicht für andere Zwecke verwendet werden; andernfalls ist von einer Informationsherausgabe abzusehen.<sup>126</sup> Der Verweis auf die sinngemässe Anwendbarkeit des Steueramtshilfegesetzes in Art. 35 E-IQG bezieht sich auf das Verfahrensrecht im Allgemeinen, so auch auf den Abschluss des Verfahrens. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die ESTV auch bei auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen eine solche Hinweispflicht hat.

Bei der Geheimhaltungspflicht handelt es sich um einen Schutz zugunsten des Steuerpflichtigen, wonach dieser davor geschützt ist, dass die Informationen zu anderen als den abkommensrechtlich vorgesehenen Zwecken verwendet werden. Insofern wird ihm ein subjektives Recht auf Durchsetzung seines Geheimhaltungsanspruchs eingeräumt.<sup>127</sup> Dabei handelt es sich um einen zweistufigen Schutz zugunsten des Steuerpflichtigen: Auf einer ersten Stufe wird er im Rahmen der Auskunftsübermittlung geschützt, indem das Spezialitätsprinzip eingehalten werden muss und die übermittelten Informationen der Geheimhaltung unterstehen. Sieht er die Einhaltung des Spezialitätsprinzips und der Geheimhaltungspflicht gefährdet, kann er im Verfahren der Auskunftserteilung durch die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen die Schlussverfügung intervenieren. Die zweite Sicherungsstufe greift beim Ersuchen des Partnerstaats auf – etwas verkürzt ausgedrückt – Nichteinhaltung des Spezialitätsprinzips. Der zweite Abs. von Art. 37 bzw. Art. 35 der Abkommen räumt nämlich die Möglichkeit ein, die Informationen aus dem Auskunftersuchen auch für andere Zwecke zu verwenden, wofür jedoch die vorgängige Zustimmung des übermittelnden Vertragsstaates erforderlich ist. Zum Schutze des Steuerpflichtigen sollte diese Zustimmung jedoch wiederum mittels Verfügung

der ESTV erfolgen.<sup>128</sup> Anlässlich des Amtshilfeersuchens durfte und musste der Steuerpflichtige nämlich darauf vertrauen, dass das Spezialitätsprinzip und die Geheimhaltungspflicht eingehalten werden, sodass er sich nun gegen deren Aufhebung wehren können muss.

Neben dem Rechtsschutz mittels einer Verfügung bleiben Ansprüche auf Staatshaftung vorbehalten. Da nach dem Gesagten der Betroffene einen Anspruch auf Erlass einer Verfügung hat, würde eine widerrechtliche Handlung etwa darin bestehen, dass die ESTV ihre Zustimmung für die Verwendung der übermittelten Informationen für andere Zwecke auf rein informeller Basis und ohne Erlass einer Verfügung geben würde. Anspruchsgrundlage dafür wäre das Verantwortlichkeitsgesetz des Bundes (VG).<sup>129</sup> Dies betrifft jedoch nur den Fall, wo die schweizerischen Behörden sich widerrechtlich verhalten haben. Gegen diese können jedoch dann keine Ansprüche geltend gemacht werden, wenn etwa der ersuchende Staat die erhaltenen Informationen ohne Zustimmung der schweizerischen Behörden an einen Drittstaat weitergibt. Diesfalls muss die Verantwortlichkeit des ersuchenden bzw. weitergebenden Staates anhand dessen Rechtsvorschriften geprüft werden. In all diesen Fällen ist jedoch das Vorliegen eines Schadens fraglich, jedenfalls soweit sich die Vermögensverminderung auf die nachzubehaltende Steuerforderung zuzüglich Verzugszinses beschränkt. Selbst bei Bussen ist Schadenersatz nach schweizerischer Auffassung regelmässig ausgeschlossen.<sup>130</sup>

## 5.2.2 Verwendung der Informationen für innerstaatliche Zwecke

Auf Grund des Verweises in Art. 35 E-IQG ist das Steueramtshilfegesetz sinngemäss auch auf die Frage der

125 BGer 2A.551/2001 (12.4.2002) E 6b.

126 BGer 2A.551/2001 (12.4.2002) E 6b; vgl. BGE 126 II 126 E 6. Vgl. aber BGE 107 Ib 264 E 4b, wonach bei abkommensrechtlich verbundenen Staaten die Einhaltung des Spezialitätsprinzips vermutet werden dürfe, weshalb der ersuchende Staat in seinem Auskunftersuchen keine expliziten Zusicherungen anbringen müsse. Das bedeutet, dass der ersuchende Staat nur in Ausnahmefällen die Einhaltung des Spezialitätsprinzips zusichern muss, wobei das Vorliegen von Indizien auf allfällige Verstösse gegen das Spezialitätsprinzip nicht genügt. Verlangt sind vielmehr erhebliche Gründe («très graves raisons», BGE 107 Ib 264 E 4b).

127 HENDRICKS, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, 375 f.

128 Vgl. BGE 125 II 258 E 7a/bb; vgl. hierzu auch GLASER TOMASONE, Amtshilfe und Bankgeheimnis. Insbesondere im Bereich der Banken-, Anlagefonds- und Börsenaufsicht, 163 f.; POPP, Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, N 317, wonach dem Betroffenen dieselben Rechte eingeräumt werden müssen, wozu u. a. auch das Beschwerderecht gehört, wofür eine anfechtbare Verfügung vorausgesetzt ist.

129 Vgl. ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, N 471. Die Voraussetzungen der Staatshaftung sind also nebst der Widerrechtlichkeit auch das Vorliegen eines Schadens sowie eines Kausalzusammenhangs zwischen Schaden und widerrechtlicher Handlung (BGer 2A\_511/2005 [16.2.2009] E 5.1). Widerrechtlichkeit im Sinne der Staatshaftung liegt vor, wenn die amtliche Tätigkeit gegen Gebote oder Verbote der Rechtsordnung verstösst, die dem Schutz des verletzten Rechtsguts dienen (BGE 123 II 577 E 4d/aa). Bei reinen Vermögensschäden ist zusätzlich die Verletzung einer Schutznorm erforderlich, welche etwa in einer Amtspflichtverletzung erblickt werden kann (vgl. BGE 123 II 577 E 4d/db, BGer 2A\_511/2005 [16.2.2009] E 5.1).

130 SUTER, Der Schaden bei der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit, 34 ff.



Verwendung der Informationen zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts anwendbar.

Danach können bloss diejenigen Informationen nach Rechtskraft der Schlussverfügung auch innerstaatlich zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts verwendet werden, die der zuständigen ausländischen Behörde übermittelt wurden.<sup>131</sup> Die Verwendung solcher Daten, die im Rahmen des Amtshilfesuchs zwar erhoben, aber nicht übermittelt wurden (sog. Zufallsfunde), ist demgegenüber nicht zulässig.<sup>132</sup> Ebenso wenig dürfen Konto- oder Depotinformationen durch die schweizerischen Behörden verwendet werden, sofern sie für ein rein innerstaatliches Verfahren nicht hätten beschafft werden können.<sup>133</sup> Nach dem Vorschlag des Bundesrats soll dies auch unter dem Steueramtshilfegesetz und infolgedessen auch in Anwendung der Steuerabkommen weitergelten.<sup>134</sup> Die Einschränkung gilt nur hinsichtlich von Konto- oder Depotinformationen, nicht aber in Bezug auf Unterlagen, die anlässlich des Auskunftersuchens beschafft wurden. Angesichts dessen erlangt die Frage, inwieweit solche Informationen auch im innerstaatlichen Verfahren verwendet werden dürfen, erneute Brisanz, zielen die Auskunftersuchen doch gerade auf Konto- oder Depotinformationen, und beschränkt sich die Auskunft denn gerade auch darauf.<sup>135</sup> Somit befinden sich Informationen in den Händen der Steuerbehörden, welche ausgerechnet nicht auch im internen Verhältnis verwendet werden dürfen.

Es ist zurzeit noch nicht klar, ob sich dieser Wortlaut in den parlamentarischen Beratungen durchsetzen wird. In der vorberatenden Kommission des Nationalrates, welcher das Steueramtshilfegesetz als Erstrat behandelt, wurden zwei Minderheitsanträge gestellt.<sup>136</sup> Zwar hat die Vorlage den Nationalrat passiert,<sup>137</sup> was aber noch nicht den Ausgang der Beratungen im Ständerat präjudiziert.

Der Widerstand im Nationalrat gegen die Beschränkung der Konto- oder Depotinformationen im innerstaatlichen Bereich wurde teilweise dadurch gebrochen, dass die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und -betrug und damit die Bedeutung des Bankkundengeheimnisses in Strafverfahren erneut und grundsätzlich im Zusammenhang mit der Revision des Steuerstrafrechts diskutiert wird.<sup>138</sup>

Die Konto- oder Depotinformationen können immerhin dann für ein innerstaatliches Verfahren verwendet werden, wenn sie nach schweizerischem Recht hätten beschafft werden können.<sup>139</sup> Damit muss für die Verwendung der Konto- oder Depotinformationen im innerstaatlichen Verfahren geprüft werden, ob gestützt auf den umschriebenen Sachverhalt ein Steuerbetrug oder eine (qualifizierte) Steuerhinterziehung vorliege, da die innerstaatliche Verwendungsbeschränkung nur bei einer einfachen Steuerhinterziehung greift,<sup>140</sup> das Bankkundengeheimnis aber bereits nach geltendem Recht keinen Schutz bei Steuerbetrug und qualifizierter Steuerhinterziehung bietet.<sup>141</sup> Im Vernehmlassungsverfahren zum Steueramtshilfegesetz und den parlamentarischen Beratungen im Nationalrat wurde von Seiten der Kantone darauf hingewiesen, dass es einerseits schwierig sei, diese Unterscheidung in der Praxis durchzuführen, und dass die Veranlagungsbehörden andererseits in einen «Gewissensnotstand» gerieten, weil der Steuerbeamte etwas wisse, das er nicht im Veranlagungsverfahren einsetzen dürfe.<sup>142</sup> Hingegen bestand bereits bisher ein Konflikt der Steuerbeamten, wenn sie im Rahmen des Amtshilfeverfahrens Kenntnisse über inländische Steuerpflichtige erlangt haben,<sup>143</sup> welche aber entweder unbeteiligte Dritte waren oder bei denen die Erheblichkeit der Information nicht gegeben war. Diesfalls wurde die Information bereits bisher nicht an den ersuchenden Staat übermittelt, und mangels Übermittlung konnte diese Information auch innerstaatlich nicht verwendet werden (unabhängig von der Frage des Bankkundengeheimnisses und der

131 Art. 21 Abs. 1 StAG, Art. 15 Abs. 1 und 2 ADV.

132 Botschaft StAG, 6220.

133 Art. 21 Abs. 2 StAG, Art. 15 Abs. 3 ADV; so etwa bei einem Verfahren wegen einfacher Steuerhinterziehung (vgl. Art. 182 Abs. 3 iVm Art. 127 Abs. 2 DBG und Art. 57<sup>bis</sup> Abs. 3 iVm 43 Abs. 2 2. Satz StHG).

134 Art. 21 E-StAG.

135 S. Art. 32 Abs. 5 StA-D und Art. 33 Abs. 7 StA-GB.

136 Der erste stellt die Beschränkung der Verwendung von Bankinformationen in Frage. Der zweite Minderheitsantrag will nebst der Streichung der Beschränkung auf Bankinformationen die Verwendung der übermittelten Informationen über den Zweck der Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts hinaus auf die Verwendung zum Zweck des Kampfs gegen die Beteiligung an kriminellen Organisationen (Art. 260<sup>ter</sup> StGB), Geldwäscherei (Art. 205<sup>bis</sup> StGB), Korruption (Art. 322<sup>ter</sup> StGB), ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) und schwerwiegendere Verstöße gegen das Betäubungsmittelgesetz ausdehnen (Anträge der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, vom 7.11.2011).

137 AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 81 ff.

138 Vgl. Motionen Pelli (Nr. 10.3452) und Schweiger (Nr. 10.3493) betr. umfassende Revision des Steuerstrafrechts, welche in beiden Räten angenommen wurden und mit welchen der Bundesrat beauftragt wurde, eine umfassende Revision des Steuerstrafrechtes auszuarbeiten, die eine Vereinheitlichung und Vereinfachung der Verfahren und Sanktionen zum Ziel hat. Immerhin hat die WAK-S ihrem Rat empfohlen, auf die Vorlage einzutreten (Medienmitteilung der WAK-S vom 20.3.2012, abrufbar unter [www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-waks-2012-03-20.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-waks-2012-03-20.aspx)).

139 Art. 15 Abs. 3 ADV, Art. 21 Abs. 2 E-StAG.

140 Vgl. Art. 182 Abs. 3 iVm Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG, Art. 57<sup>bis</sup> Abs. 3 iVm Art. 43 Abs. 2 Satz 2 StHG.

141 Art. 188 Abs. 2 und Art. 192 Abs. 1 DBG, Art. 61 StHG.

142 Vgl. Voten Fehr, Fässler und Widmer-Schlumpf, AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 80 ff.

143 Vgl. aber das in diesem Punkt letztlich irrige Votum Fehr, AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 101.

Unterscheidung zwischen Steuerbetrug oder Steuerhinterziehung). Auch ist der Hinweis auf die Schwierigkeit der Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung nicht stichhaltig, mussten doch die Steuerbehörden diese Unterscheidung bereits bisher vornehmen und können sie wohl durchaus als auf diesem Gebiet geübt bezeichnet werden.

Zwar wird durch die Verwendungsbeschränkung im innerstaatlichen Bereich eine Ungleichbehandlung zwischen den inländischen und den ausländischen Steuerbehörden geschaffen. Würde diese Ungleichbehandlung aber aufgegeben, würde eine neue Ungleichheit geschaffen, weil dann nur Personen infolge der im Amtshilfeverfahren aufgehobenen Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und -betrug erfasst werden, welche einen gewissen Auslandsbezug aufweisen, nicht aber Personen ohne jeglichen Auslandsbezug.<sup>144</sup>

Eine weitere Einschränkung der Verwendung von Informationen, welche im Rahmen eines auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchens beschafft wurden, in einem Steuerstrafverfahren ergibt sich aus dem Zustimmungserfordernis der steuerpflichtigen Person hinsichtlich Informationen, welche aufgrund der Mitwirkungspflicht dieser Person erlangt wurden.<sup>145</sup> Dies ist Ausfluss des verfassungsrechtlichen Grundrechts, sich in einem Strafverfahren nicht selbst belasten oder selbst anzeigen zu müssen.<sup>146</sup> Das Zustimmungserfordernis wird allerdings eingeschränkt, indem die Informationen selbst dann verwendet werden können, wenn sie auch ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen hätten erlangt werden können.<sup>147</sup>

## 6 Schlussbetrachtung

Die jüngsten Diskussionen haben zwischen einem vollständigen Scheitern der schweizerischen Bemühungen für die Umsetzung der Steuerabkommen und dem aufkommenden Interesse anderer Staaten als Deutschland und Grossbritannien an solchen Steuerabkommen geschwankt. Die Bemühungen auf dem politischen Parkett, welche auf den Abschluss weiterer Steuerabkommen zielen, werden durch die Ausarbeitung eines innerstaatlichen Umsetzungsgesetzes (des IQG) begleitet.

Mit diesen Abkommen bewegen sich die Schweiz und die involvierten Vertragsstaaten in Neuland. Entsprechend neuartig ist auch die hier näher betrachtete Auskunftsbestimmung; bekannt sind dagegen einige damit zusammenhängende verfahrensrechtliche Fragestellungen, die in diesem Zusammenhang jedoch wieder besonders virulent werden. Insgesamt erweisen sich die Auskunftsbestimmungen als auslegungsbedürftig und ihre innerstaatliche Umsetzung nach dem gegenwärtigen Entwurf des IQG als verbesserungsfähig. Die Auskunftsbestimmungen der Steuerabkommen müssen nämlich hohen Anforderungen gerecht werden, indem sie die Kontrolle der effektiven Einhaltung der Abkommen, aber zugleich Rechtssicherheit und Rechtsstaatlichkeit sicherzustellen haben.

## Literatur

AMADÒ FLAVIO/MOLO GIOVANNI, Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrug und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen, AJP 2011, 1369

BLÄTTLER SIBYLLE/GEHRIGER OLIVIER/JAUSSI THOMAS/SCHWEIGHAUSER ROLAND, Verfahrensrecht, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Andreas Kellerhals/Wolfgang Portmann (Hrsg.), Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU. Handbuch, Zürich 2007

COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, ASA 2009/10, 349

GLASER TOMASONE HELENA, Amtshilfe und Bankgeheimnis. Insbesondere im Bereich der Banken-, Anlagefonds- und Börsenaufsicht, Zürich 1997

HENDRICKS MICHAEL, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, Köln 2004

HONEGGER PETER/KOLB ANDREAS, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, ASA 2008/09, 789

KLEINER BEAT/SCHWOB RENATE/WINZELER CHRISTOPH, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Zürich 2009

KUBAILE HEIKO/PROBST NADJA, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, IWB 20/2011, 753

144 Vgl. Votum Widmer-Schlumpf, AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 107.

145 Art. 21 Abs. 3 E-StAG. Die ADV sieht diese Beschränkung noch nicht vor.

146 Art. 32 Abs. 1 BV, Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK. Dieser Grundsatz wird seit nicht allzu langer Zeit auch im Steuerstrafrecht anerkannt (vgl. Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG und Art. 57a Abs. 2 StHG).

147 Art. 21 Abs. 3 a. E. E-StAG.

- MAUTE WOLFGANG/STOLZ TABEA, Die deutsche Abgeltungssteuer und ihre Auswirkungen auf die Schweiz, StR 2008, 330
- OESTERHELT STEFAN, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12.10.2009
- Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 2011/12, 373
- POPP PETER, Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001
- ROTH PHILIP, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel, Zürich 2000
- SCHWEIZER RAINER J., in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008
- STEINMANN GEROLD, in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008
- SUTER CLAUDIA, Der Schaden bei der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit, Zürich 2010
- ZIMMERMANN ROBERT, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. A., Bern 2009
- Rechtsquellen**
- ADV, V über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (vom 1.9.2010), SR 672.204
- AO, (dt.) Abgabenordnung (idF vom 1.10. 2002), BGBl 2002 I, 3866; 2003 I, 61, [www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html)
- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BEHG, BG über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz) (vom 24.3.1995), SR 954.1
- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31
- DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 8.12.1977), SR 0.672.936.712
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101
- EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz (idF vom 8.10.2009), BGBl I 2009, 3366, [www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html](http://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html)
- Finance Act 2008, (brit.) Finanzgesetz 2008 (vom 21.7.2008), [www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/contents)
- FINMAG, BG über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (vom 22.6.2007), SR 956.1
- GwG, BG über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (vom 10.10.1997), SR 955.0
- Income Tax Act 2007, (brit.) Einkommenssteuergesetz 2007 (vom 20.3.2007), [www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents)
- IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1
- RVUS, Staatsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (vom 25.5.1973), SR 0.351.933.6
- StA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 13.4.2012), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26559.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26559.pdf)
- StA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 21.9.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 5.4.2012, [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26526.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26526.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), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 20.3.2012,

[www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26321.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26321.pdf)

StGB, Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

StPO, Schweizerische Strafprozessordnung (vom 5.10.2007), SR 312.0

VG, BG über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (vom 14.3.1958), SR 170.32

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

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

VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021

ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

## Materialien, Dokumente

Botschaft StA und IQG, Botschaft zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (Vorabdruck), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de)

Botschaft StAG, Botschaft zum Erlass eines Steueramthilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen (vom 6.4.2011), BBl 2011, 3749

Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (vom 27.11.2009), BBl 2010, 259

Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, 4202

E-IQG, Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de)

Erläuternder Bericht zu einem Steueramthilfegesetz, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de) (eingesehen: 12.1.2011)

Erläuternder Bericht zum 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)

Erläuternder Bericht zur ADV, Anhörung zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV), Erläuternder Bericht (vom 20.1.2010), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/01637/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/01637/index.html?lang=de)

E-StAG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, BBl 2011, 6233

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 43, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, Model Tax Convention on Income and on Capital, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 17, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

Stellungnahme economieuisse/IQG, Stellungnahme der economieuisse zum BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 21.11.2011), [www.economieuisse.ch/de/themen/ste/intsteuerfragen/Seiten/default.aspx](http://www.economieuisse.ch/de/themen/ste/intsteuerfragen/Seiten/default.aspx)

Stellungnahme SBVg/IQG, Stellungnahme der Schweizerischen Bankiervereinigung zum BG 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)

TIE Manual, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Committee on Fiscal Affairs (23.1.2006), OECD, Paris 2006, [www.oecd.org/ctp/eoi/manual](http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual)

Vernehmlassung FDK/IQG, Vernehmlassung der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren zum

BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 18.11.2011), [www.fdk-cdf.ch/111118\\_iqg\\_vl-stn\\_fdkvb\\_def\\_d\\_uz.pdf](http://www.fdk-cdf.ch/111118_iqg_vl-stn_fdkvb_def_d_uz.pdf)

Vernehmlassung RR ZH/IQG, Vernehmlassung des Regierungsrates des Kantons Zürich zum Erlass eines BG über die internationale Quellenbesteuerung (Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 16.11.2011), [www.zh.ch/internet/de/aktuell/vernehmlassungen/info.html](http://www.zh.ch/internet/de/aktuell/vernehmlassungen/info.html)

Vernehmlassungsentwurf zum IQG, Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung, [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)

Vernehmlassungsentwurf zum StAG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuer-sachen, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de)

# Gesetzgebungs-Agenda 2012/2

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

## Inhalt

<b>1 Bund</b> . . . . .	<b>151</b>	<b>2 Kantone</b> . . . . .	<b>158</b>
<b>1.1 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen</b> . . . . .	<b>151</b>	<b>2.1 Aargau</b> . . . . .	<b>158</b>
<b>1.2 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)</b> . . . . .	<b>151</b>	<b>2.2 Appenzell Ausserrhoden</b> . . . . .	<b>159</b>
<b>1.3 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen</b> . . . . .	<b>151</b>	<b>2.3 Appenzell Innerrhoden</b> . . . . .	<b>159</b>
<b>1.4 Mehrwertsteuer – befristete Befreiung der Beherbergungsleistungen</b> . . . . .	<b>152</b>	<b>2.4 Basel-Landschaft</b> . . . . .	<b>159</b>
<b>1.5 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildungskosten</b> . . . . .	<b>152</b>	<b>2.5 Basel-Stadt</b> . . . . .	<b>160</b>
<b>1.6 Besteuerung nach dem Aufwand</b> . . . . .	<b>153</b>	<b>2.6 Bern</b> . . . . .	<b>160</b>
<b>1.7 Besteuerung der Lotteriegewinne</b> . . . . .	<b>153</b>	<b>2.7 Genf</b> . . . . .	<b>161</b>
<b>1.8 Ausgabe von Coco-Bonds in der Schweiz – Anpassung der Verrechnungssteuerordnung</b> . . . . .	<b>154</b>	<b>2.8 Luzern</b> . . . . .	<b>161</b>
<b>1.9 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe</b> . . . . .	<b>155</b>	<b>2.9 Schaffhausen</b> . . . . .	<b>161</b>
<b>1.10 Teilrevision des Kollektivanlagengesetzes</b> . . . . .	<b>155</b>	<b>2.10 Schwyz</b> . . . . .	<b>162</b>
<b>1.11 Anpassung des Verjährungsrechts der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch</b> . . . . .	<b>156</b>	<b>2.11 St.Gallen</b> . . . . .	<b>162</b>
<b>1.12 Mitarbeiterbeteiligungen – Pflichten zur Bescheinigung</b> . . . . .	<b>156</b>	<b>2.12 Tessin</b> . . . . .	<b>162</b>
<b>1.13 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe</b> . . . . .	<b>156</b>	<b>2.13 Thurgau</b> . . . . .	<b>162</b>
<b>1.14 Eidg. Volksinitiative für die Einführung eines Kinderbetreuungszugs auch für Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen</b> . . . . .	<b>157</b>	<b>2.14 Wallis</b> . . . . .	<b>163</b>
<b>1.15 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer</b> . . . . .	<b>157</b>	<b>2.15 Zürich</b> . . . . .	<b>163</b>
<b>1.16 Ökologische Steuerreform</b> . . . . .	<b>158</b>	<b>3 International</b> . . . . .	<b>163</b>
<b>1.17 In der Frühjahrsession 2012 behandelte Motionen und Initiativen</b> . . . . .	<b>158</b>	<b>3.1 Informationsaustausch</b> . . . . .	<b>163</b>
		<b>3.2 Steueramtshilfegesetz</b> . . . . .	<b>164</b>
		<b>3.3 Deutschland</b> . . . . .	<b>164</b>
		<b>3.4 Grossbritannien</b> . . . . .	<b>165</b>
		<b>3.5 Irland</b> . . . . .	<b>166</b>
		<b>3.6 Türkei</b> . . . . .	<b>166</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 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden. Am 23.1.2009 reichte auch der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden eine Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») ein.

Mit Botschaft vom 18.9.2009<sup>1</sup> beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnte 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 bestünden mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Zudem habe 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>2</sup>

Im Rahmen des Differenzbereinungsverfahrens 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 Initiative «Eigene vier Wände dank Bausparen» zur Annahme zu empfehlen, folgten die Räte nicht und blieben im Ergebnis bei ihren Positionen. Damit kam für keine der beiden Volksinitiativen eine Empfehlung der Bundesversammlung zustande.

Die Bausparinitiative wurde in der Volksabstimmung vom 11.3.2012 von Volk und Ständen abgelehnt. Die Abstimmung

über die Volksinitiative «Eigene vier Wände dank Bausparen» findet am 17.6.2012 statt.

### 1.2 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>3</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.

Nach der Durchführung eines Vernehmlassungsverfahrens verabschiedete der Bundesrat am 23.6.2010 seine Botschaft zur Volksinitiative.<sup>4</sup> Mit dieser beantragte er, die Volksinitiative Volk und Ständen mit einer Empfehlung auf Ablehnung zur Abstimmung zu unterbreiten. Gleichzeitig unterbreitete er den eidg. Räten den Entwurf zu einem BG über die Besteuerung des privaten Wohneigentums<sup>5</sup> als indirekten Gegenvorschlag. Dieser sah die allgemeine Aufhebung der Eigenmietwertbesteuerung, aber auch verschiedene, über die Volksinitiative hinausgehende Einschränkungen der Abzugsmöglichkeiten vor. In den nachfolgenden Beratungen konnten sich National- und Ständerat nicht auf einen indirekten Gegenvorschlag und zunächst auch nicht auf eine Stellungnahme zur Volksinitiative einigen.<sup>6</sup> In der Frühjahrs-session 2012 beschlossen die eidg. Räte schliesslich, die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung auf Ablehnung zu unterbreiten. Das Datum der Volksabstimmung steht noch nicht fest.

### 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>7</sup> Am 23.6.2010 verabschiedete der

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

2 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 254.

3 S. Abschn. 1.1.

4 BBI 2010, 5303.

5 BBI 2010, 5339.

6 Für Einzelheiten der Beratung s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 66 f.

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

Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,<sup>8</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>9</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>10</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.

Der Bundesrat hat in der Zwischenzeit das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine entsprechende Botschaft mit einem haushaltsneutralen 2-Satz-Modell auszuarbeiten, das für Nahrungsmittel, das Gastgewerbe und Beherbergungsleistungen einen reduzierten Mehrwertsteuersatz vorsieht. Dabei hat sich der Bundesrat auch gegen die Volksinitiative von GastroSuisse ausgesprochen, die für das Gastgewerbe generell den gleichen Mehrwertsteuersatz wie für den Nahrungsmittelverkauf verlangt.<sup>11</sup>

#### 1.4 Mehrwertsteuer – befristete Befreiung der Beherbergungsleistungen

Die WAK des Nationalrats beschloss an ihrer Sitzung vom 9./10.1.2012, mit einem dringlichen BG die Beherbergungsleistungen für die Zeit vom 1.4.2012 - 31.3.2013 von der Mehrwertsteuer zu befreien. Damit soll die von der Frankenstärke besonders betroffene Schweizer Hotellerie unterstützt werden.<sup>12</sup> Auf Antrag seiner Finanzkommission (FK) beschloss der Nationalrat in der Frühjahrsession 2012 indessen, auf diese Vorlage nicht einzutreten. Deren Argumente (dass mit einer solchen Massnahme die Probleme der Hotellerie nicht gelöst werden könnten, da die Kostenreduktion zu gering sei; damit nur

eine einzelne Branche berücksichtigt würde; der Aufwand für die Umstellung in den Betrieben zu gross und die Massnahme auch verfassungsrechtlich problematisch wäre) fanden damit mehrheitlich Gehör.

Auch der Ständerat beschloss noch in der Frühjahrsession 2012, auf die Vorlage für ein entsprechendes dringliches BG nicht einzutreten.

#### 1.5 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.

Die WAK des Nationalrats beschloss an ihrer Sitzung vom 31.1.2012, auf die Vorlage ebenfalls einzutreten. Dass der Abzug nach oben begrenzt sein soll, beurteil-

8 BBI 2010, 5397.

9 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, FStR 2011, 71 f.

10 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 253.

11 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43622](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43622), und Abschn. 1.4.

12 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 10.1.2012), [www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-01-10.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-01-10.aspx).

13 BBI 2011, 2607.



te sie aus finanzpolitischen Gründen grundsätzlich als positiv. Gleichzeitig stellte sie aber fest, dass Personen, welche eine beruflich bedingte Weiterbildung absolvieren, deren Kosten aktuell voll abzugsfähig sind, nach der neuen Regelung schlechter gestellt wären, wenn die Kosten den Maximalbetrag übersteigen. Im Hinblick darauf, dass Arbeitnehmende auf Grund von technischen oder regulatorischen Neuerungen teilweise gezwungenermassen Weiterbildungen absolvieren, um ihre Aufgaben in der angestammten Stellung weiter verrichten zu können, würde dies zu einer inakzeptablen Mehrbelastung für den einzelnen Steuerzahler führen. Dies wäre ein schlechtes Signal für den Werkplatz Schweiz. Die Kommission beschloss deshalb, die Verwaltung zu beauftragen, Vorschläge für eine Verbesserung der Vorlage in diesem Bereich auszuarbeiten.<sup>14</sup>

### 1.6 Besteuerung nach dem Aufwand

Sowohl das DBG wie auch das StHG sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, aber hier nicht erwerbstätig sind, nach ihrem (Lebens-)Aufwand besteuert werden können. Diese Regelung ist in den zurückliegenden Jahren zunehmend in Frage gestellt worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheids abgeschafft hat. Nach Auffassung des Bundesrats ist die Besteuerung nach dem Aufwand ein wichtiges steuerpolitisches Instrument mit erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition. Sie soll deshalb beibehalten werden. Der Bundesrat erachtet indessen eine Reform für notwendig. Ziel der Reform soll es sein, die Anwendung der Besteuerung nach dem Aufwand zu verbessern, um dessen Akzeptanz zu stärken. Gezielte Anpassungen sollen sicherstellen, dass sowohl Standorts- als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig sollen die Rechtssicherheit erhöht und die Regelungen von Bund und Kantonen harmonisiert werden.

Am 29.6.2011 verabschiedete der Bundesrat dementsprechend eine Botschaft zu einem BG über die Besteuerung nach dem Aufwand.<sup>15</sup> Mit dieser Botschaft, der ein Vernehmlassungsverfahren vorangegangen war,<sup>16</sup> beantragt der Bundesrat, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung im DBG und im StHG wie folgt zu modifizieren:

- Klarstellung, dass der weltweite Aufwand massgeblich ist.
- Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand sollen bei der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen Steuer das 7-Fache des Mietzinses bzw. des Mietwerts oder das 3-Fache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.
- Bei der direkten Bundessteuer soll eine minimale Bemessungsgrundlage von Fr. 400 000 festgelegt werden, die jährlich dem Landesindex der Konsumentenpreise angepasst wird; die Kantone sollen ebenfalls eine minimale Bemessungsgrundlage festlegen, sind aber bei deren Höhe frei.
- Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide alle Voraussetzungen erfüllen, damit eine Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist.
- Keine Aufwandbesteuerung mehr für Schweizerinnen und Schweizer im Zuzugsjahr.
- Die Kantone sollen explizit verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
- Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von 5 Jahren festgelegt werden.

In der Frühjahrssession 2012 hiess der Ständerat als Ersterat die Vorlage in der Fassung des Bundesrats gut, änderte indessen auf dessen nachträglichen Antrag die Übergangsregelung so ab, dass DBG und StHG mit gleicher zeitlicher Wirkung in Kraft treten.

### 1.7 Besteuerung der Lotteriegewinne

Am 11.6.2009 hatte SR 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>17</sup> diesem Entwurf zuzustimmen. In seiner Stellungnahme vom 17.8.2011<sup>18</sup> beantragte der Bundesrat ebenfalls Zustimmung zum Gesetzesentwurf der WAK-S. In der Herbstsession 2011 stimmte der Ständerat dem Gesetzesentwurf zu.

14 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 31.1.2012), [www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-01-31.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-01-31.aspx).

15 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 30.6.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&print\\_style=yes&msg-id=39966](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&print_style=yes&msg-id=39966).

16 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, FStR 2010, 316.

17 BBl 2011, 6517.

18 BBl 2011, 6543.

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

Am 24.8.2011 verabschiedete der Bundesrat eine Botschaft zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer,<sup>19</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>20</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 bei der Umwandlung von Coco-Bonds in Eigenkapital vor. Dieser Vorlage stimmten die eidg. Räte in der Herbstsession 2011 mit einigen Änderungen zu. Sie ist seit 1.3.2012 in Kraft.<sup>21</sup>

Mit der Vorlage vom 24.8.2011 zur Änderung des BG über die Verrechnungssteuer 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 beispielsweise 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 Wert-

schöpfung 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 Person mit Wohnsitz in der Schweiz der Verrechnungssteuer unterliegen, jedoch neu auch bei ausländischen Obligationen. In- und ausländische Investoren, die in der Schweiz nicht 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>22</sup>

In der Frühjahrssession 2012 beriet der Nationalrat die Vorlage als Erst-Rat. Auf Antrag seiner WAK beschloss er, die Vorlage mit folgendem Auftrag an den Bundesrat zurückzuweisen:

1. Für mögliche weitergehende Massnahmen im Verrechnungssteuerrecht ist eine Gesamtschau vorzunehmen, insbesondere hinsichtlich der inhaltlichen und zeitlichen Aspekte der verschiedenen Steuereinstellungen des Finanzplatzes (Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien, Entwicklung USA, insbesondere US Fatca).
2. Gestützt auf diese Gesamtschau ist die Vorlage zu überarbeiten, und es sind insbesondere zu den folgenden Punkten Vorschläge zu unterbreiten:
  - a. in der Vorlage soll eine echte Attraktivität für ausländische Investoren, insbesondere für ausländische Fonds und andere institutionelle Anleger, gewährleistet werden;
  - b. andere Varianten zum Zahlenstellenprinzip sind zu prüfen;
  - c. der Wechsel soll nicht nur bei Zins-, sondern auch bei Dividendenerträgen geprüft werden, und es sind entsprechende Vorschläge zu unterbreiten;
  - d. die Möglichkeiten zur Verbesserung des Sicherungscharakters sind vertiefter zu prüfen, und es sind Vorschläge zu unterbreiten.

19 BBI 2011, 6615.

20 BBI 2011, 4717.

21 AS 2012, 811.

22 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).

3. Die finanziellen Auswirkungen für den Bund sind genauer als in der vorliegenden Botschaft zu analysieren und darzulegen.
4. Eine Vernehmlassung zu den Änderungen ist durchzuführen.

Gleichzeitig beschloss der Nationalrat, wiederum auf Antrag seiner WAK, eine Sofortlösung für die Cocos. Um den systemkritischen Banken, die gemäss den Änderungen vom 30.9.2011 des BG über die Banken und Sparkassen (too big to fail-Regelung),<sup>23</sup> welche u. a. höhere Eigenkapitalanforderungen beinhalten, die entsprechenden fiskalischen Rahmenbedingungen möglichst schnell bieten zu können, sollen Cocos, vorerst auf 4 Jahre beschränkt, von der Verrechnungssteuer befreit werden. Um die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer nicht zu gefährden, sieht die Vorlage jedoch eine Verkaufsbeschränkung für inländische natürliche Personen vor. Darüber hinaus muss die Emission der Cocos in der Schweiz nach schweizerischem Recht erfolgen.

### 1.9 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe

Die ESTV 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.

Der Bundesrat hat von dieser Studie in der Zwischenzeit Kenntnis genommen und an einer Aussprache vom 30.11.2011 über steuerpolitische Prioritäten festgelegt, dass im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III<sup>24</sup> auch die Emissionsabgabe auf Eigenkapital eliminiert wird, an den übrigen Stempelabgaben (Umsatz- und

Versicherungsabgabe) aus finanzpolitischen Gründen jedoch festgehalten werden soll.<sup>25</sup>

Parallel zu den Vorarbeiten der ESTV und zu den Grundsatzentscheiden des Bundesrats hat die WAK des Nationalrats in Ausführung einer parlamentarischen Initiative zur schrittweisen Abschaffung der Stempelsteuer an ihrer Sitzung vom 10.1.2012 einen Vorentwurf für eine Revision des BG über die Stempelabgaben angenommen, mit dem in einem 1. Schritt die Emissionsabgabe abgeschafft werden soll. Den entsprechenden Vorentwurf hat sie mit einem erläuternden Bericht in die Vernehmlassung gegeben, die bis zum 10.5.2012 dauert.<sup>26</sup> Die entsprechenden Unterlagen können auf dem Website der Bundeskanzlei eingesehen werden.<sup>27</sup>

### 1.10 Teilrevision des Kollektivanlagen-gesetzes

Seit dem Inkrafttreten des BG über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) im Jahr 2007 haben sich nicht zuletzt auf Grund der Finanzkrise die Anforderungen im Bereich der kollektiven Anlagen geändert. Das KAG vermag den heutigen Anforderungen an Anlegerschutz und Wettbewerbsfähigkeit nicht mehr zu genügen. So dann weist es in den Bereichen der Verwaltung, der Verwahrung und des Vertriebs Regulierungslücken auf. Der Bundesrat verabschiedete deshalb am 2.3.2012 eine entsprechende Botschaft über die Änderung des Kollektivanlagengesetzes.<sup>28</sup>

In Anlehnung an die EU-Richtlinie über die Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFMD) vom 8.6.2011 werden im revidierten Kollektivanlagengesetz nunmehr zwingend auch die Vermögensverwalter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen dem Gesetz unterstellt. Die Anforderungen an die Schweizer Bewilligungsträger werden an internationale Standards, insbesondere denjenigen der EU, angeglichen. Neu hat auch die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) die Pflicht, eine Depotbank beizuziehen, deren Haftung allgemein angehoben wird. Die beiden Kategorien «Publikumsanleger» und «qualifizierte Anleger» werden konsequent auseinandergelassen. Der Schutz der qualifizierten Anleger wird zudem auch beim Vertrieb ausländischer kollektiver Kapitalanlagen verbessert.

In den EU-Mitgliedstaaten läuft die Frist für die Umsetzung der AIFMD in nationales Recht Mitte 2013 ab. Da-

23 AS 2012, 811.

24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 64 f.

25 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 67 f.

26 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 7.2.2012), [www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-02-07.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-n-2012-02-07.aspx).

27 S. [www.admin.ch/ch/d/gg/pc/pendent.html#EFD](http://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/pendent.html#EFD).

28 BBl 2012, 3639.

mit ab diesem Zeitpunkt schweizerische Vermögensverwalter kollektiver Kapitalanlagen weiterhin für europäische kollektive Kapitalanlagen tätig sein können, müssen sie den entsprechenden Anforderungen genügen und bis zu diesem Zeitpunkt über entsprechende Bewilligungen der FINMA verfügen. Die Vorlage soll deshalb noch in diesem Jahr im Parlament beraten werden und anfangs 2013 in Kraft treten.<sup>29</sup>

### 1.11 Anpassung des Verjährungsrechts der direkten Steuern an das Strafgesetzbuch

Der Bundesrat verabschiedete am 2.3.2012 die Botschaft zur Anpassung der BG über die direkte Bundessteuer (DBG) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) an den Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches.<sup>30</sup> Ziel der Revision ist es, DBG und StHG transparenter und lesbarer zu machen, womit die Rechtssicherheit erhöht werden kann.

Im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches (AT StGB) wurde die Verfolgungsverjährungsordnung vor einigen Jahren revidiert. Sie gilt seit dem 1.10.2002 auf Grund der Einföhrungsbestimmung von Art. 333 StGB auch für das DBG und das StHG. Wer sich über die Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht ins Bild setzen will, muss somit noch heute das StGB zu Rate ziehen. Im DBG und im StHG sollen deshalb die Regeln der Verfolgungsverjährung von Steuerdelikten nachträglich an den Art. 333 StGB angepasst werden.

Gleichzeitig sollen die Sanktionen der Tatbestände des Steuerbetrugs sowie der Veruntreuung von Quellensteuern den Bestimmungen des revidierten StGB angepasst werden. Zudem wird die Vollstreckungsverjährung von Bussen und Kosten aus einem Steuerstrafverfahren der Vollstreckungsverjährung der übrigen Steuerforderungen gleichgestellt. Überdies sollen Anpassungen, die auf Grund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts im Bereich der Justizorganisation notwendig geworden sind, im DBG und StHG vorgenommen werden. Schliesslich schlägt der Bundesrat in beiden Gesetzen weitere, rein formelle Bereinigungen vor.<sup>31</sup>

### 1.12 Mitarbeiterbeteiligungen – Pflichten zur Bescheinigung

Der Bundesrat beabsichtigt, zur Umsetzung des BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom

17.12.2010<sup>32</sup> eine Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen zu erlassen. Der Verordnungsentwurf, zu dem eine bis zum 2.3.2012 dauernde Anhörung durchgeführt wurde, listet auf, welche Angaben die Arbeitgeber bei Abgabe und Realisation von Mitarbeiterbeteiligungen den Arbeitnehmenden zu bescheinigen oder den Veranlagungsbehörden zu melden haben. Dabei handelt es sich um eine systematische Erfassung der Vorgänge, die sich aus der bisherigen Praxis herauskristallisiert haben und die für eine korrekte Veranlagung unerlässlich sind. Die Mitarbeiterbescheinigungsverordnung (MBV) soll damit eine wichtige Lücke schliessen und den Unternehmen helfen, ihre Bescheinigungen korrekt auszustellen. Sie soll zusammen mit dem Gesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen am 1.1.2013 in Kraft treten.<sup>33</sup>

### 1.13 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>34</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.

29 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43620](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43620).

30 BBl 2012, 2869.

31 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43621](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43621).

32 AS 2011, 3259; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/1, FStR 2011, 74 f.

33 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 28.12.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=d&msg-id=42849](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=d&msg-id=42849).

34 BBl 2011, 3799 und 3803.

### 1.14 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 Ergänzung 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>35</sup> Mit Verfügung vom 30.8.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.<sup>36</sup>

Der Bundesrat sprach sich an seiner Sitzung vom 15.2.2012 gegen diese Volksinitiative und damit gegen eine spezielle Förderung der Kinderselbstbetreuung aus. Nach Ansicht des Bundesrats würden mit einem zusätzlichen Abzug, wie ihn die Volksinitiative fordert, Zweiverdienerfamilien, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen, benachteiligt. Zweiverdienerfamilien in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen wie Einverdiener-Familien hätten durch die Kosten der Fremdbetreuung ein tieferes verfügbares Einkommen, dem mit einem Fremdbetreuungsabzug Rechnung getragen werde. Ein neuer Steuerabzug für Eigenbetreuungskosten würde erneut zu einer ungerechtfertigten Besserstellung der Einverdienerfamilien führen. Den allgemeinen Kinderkosten werde bereits mit dem Kinderabzug und bei der direkten Bundessteuer zusätzlich mit dem Elterntarif Rechnung getragen.

Das Steuerrecht soll sich nach Auffassung des Bundesrats gegenüber verschiedenen Familienmodellen möglichst neutral verhalten und nicht, wie in der Initiative gefordert, zur Förderung der traditionell organisierten Familien führen. Der Entscheid zwischen eigener Kinderbetreuung mit Verzicht auf Erwerbstätigkeit und Erwerbstätigkeit mit Fremdbetreuung der Kinder soll nicht steuerlich motiviert sein. Diese Stossrichtung wurde durch die Einführung des Fremdbetreuungsabzugs in der Familiensteuerreform 2009 eingeschlagen, und sie würde durch die Annahme der Initiative wieder rückgängig gemacht.

Der Bundesrat anerkennt in der Familienbesteuerung Handlungsbedarf, insbesondere bei der sog. Heiratsstrafe und den Belastungsrelationen zwischen Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren. Zur Lösung dieser Fragen ist eine

Vorlage in Ausarbeitung.<sup>37</sup> Der Bundesrat verzichtet deshalb darauf, einen Gegenentwurf zur Initiative vorzulegen. Das Eidg. Finanzdepartement ist beauftragt, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten.<sup>38</sup>

### 1.15 Eidg. Volksinitiative für eine Gleichstellung des Gastgewerbes mit dem Nahrungsmittelverkauf bei der Mehrwertsteuer

Am 21.9.2011 wurde die vom Verband GastroSuisse lancierte eidg. Volksinitiative «Schluss mit der MwSt-Diskriminierung des Gastgewerbes!» eingereicht. Sie ist in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst und verlangt die Ergänzung von Art. 130 BV mit einem neuen Abs. 1<sup>bis</sup>, nach dem gastgewerbliche Leistungen dem gleichen Steuersatz wie die Lieferung von Nahrungsmitteln unterliegen sollen, ausgenommen alkoholische Getränke, Tabak und andere Raucherwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden.<sup>39</sup> Mit Verfügung vom 13.10.2011 stellte die Bundeskanzlei das Zustandekommen dieser Volksinitiative fest.<sup>40</sup>

Mit dieser Volksinitiative will GastroSuisse erreichen, dass verzehrfertige Speisen und alkoholfreie Getränke unabhängig von ihrem Verzehrort gleich besteuert werden. Auf diese Weise könnte vermieden werden, dass auf Leistungen des Gastgewerbes ein höherer Mehrwertsteuersatz zur Anwendung gelangt als auf den Leistungen der Take-away-Betriebe und des Detailhandels.

An seiner Sitzung vom 2.3.2012 beschloss der Bundesrat indessen, dem Parlament zu empfehlen, die Initiative ohne direkten oder indirekten Gegenvorschlag abzulehnen. Er begründet seine Position damit, dass die Besteuerung von gastgewerblichen Leistungen zum reduzierten Steuersatz im heutigen System zu jährlichen Mindereinnahmen in der Höhe von Fr. 700 - 750 Mio. führen würde. Haushaltsneutral wäre diese Forderung nur zu erfüllen, wenn diese Mindereinnahmen durch eine generelle Anhebung des reduzierten Steuersatzes von heute 2,5 auf 3,8 % kompensiert oder wenn alle Nahrungsmittellieferungen zum Normalsatz besteuert würden.<sup>41</sup>

35 BBI 2010, 281.

36 BBI 2011, 6671.

37 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 69 f.

38 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 15.2.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43421](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43421).

39 BBI 2010, 2351.

40 BBI 2011, 7989.

41 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 2.3.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43622](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=43622).

### 1.16 Ökologische Steuerreform

Der Bundesrat will vertieft überprüfen, wie das Steuersystem umgebaut und mit einer ökologischen Steuerreform unerwünschte Erscheinungen wie Energieverbrauch und Umweltverschmutzung stärker belastet, erwünschte Aktivitäten wie Arbeit und Investitionen dagegen entlastet werden könnten. Dabei soll die Gesamtheit der 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 beauftragt, gemeinsam mit dem Eidg. Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation und dem Eidg. Departement des Inneren 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 aufgebürdet, wie CO<sub>2</sub>-Emissionen, Umweltverschmutzung und ungedeckte Unfallrisiken. 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 Steuerreform 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>42</sup>

42 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).

### 1.17 In der Frühjahrsession 2012 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

*angenommen:*

- eine Motion betr. Steuerinformationsabkommen mit Offshore-Finanzzentren;

*abgelehnt:*

- eine Motion betr. grösstmögliche Transparenz bei Steuerbefreiungen gemäss Art. 56 Bst. g DBG;
- eine Motion betr. Ausschluss der Steuerbefreiung für als gemeinnützige Organisationen getarnte Sport-Grosskonzerne;

*Folge gegeben:*

- einer parlamentarischen Initiative betr. Sofortabschreibungen ohne steuerliche Aufrechnungen;
- einer Standesinitiative betr. Neuverhandlung der Grenzgängervereinbarung mit Italien und Rückvergütung eines Grossteils der Quellensteuer-Ausgleichszahlungen an das Tessin;

*keine Folge gegeben:*

- einer parlamentarischen Initiative betr. Abschaffung des Schuldzinsenabzugs und des Eigenmietwerts auf selbstgenutztem Wohneigentum;
- einer Standesinitiative betr. direkte Besteuerung natürlicher Personen an der Quelle;
- einer Standesinitiative betr. Steuersystemreform Easy Swiss Tax.

Der Ständerat hat:

*abgelehnt:*

- eine Motion betr. Erhöhung des Versicherungsabzugs bei der direkten Bundessteuer;
- eine Motion betr. befristete Befreiung der Beherbergungsleistungen von der Mehrwertsteuer;

*keine Folge gegeben:*

- einer parlamentarischen Initiative betr. gerechte Besteuerung für Abgangsentschädigungen.

## 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 Steuer mindererträge 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>43</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 im Grossen Rat erfolgt voraussichtlich im Mai 2012.

## 2.2 Appenzell Ausserrhoden

Nachdem der Regierungsrat am 21.9.2011 eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben hatte,<sup>44</sup> verabschiedete er am 28.2.2012 die Vorlage zuhanden des Kantonsrats. Sie kann ab dem 9.5.2012 im

Internet eingesehen werden.<sup>45</sup> Der Kantonsrat wird die Teilrevision des Steuergesetzes an seiner Sitzung vom 4.6.2012 in 1. Lesung beraten.

Die Stimmberechtigten haben am 11.3.2012 sowohl die kantonale Volksinitiative «Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!» als auch den Gegenvorschlag des Kantonsrats angenommen. Bei der Stichfrage zogen die Stimmberechtigten die Volksinitiative vor.<sup>46</sup> Damit können ausländische Steuerpflichtige nach kantonalem Recht nicht mehr nach dem Aufwand besteuert werden, jedoch weiterhin nach Bundesrecht. Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 3.4.2012 die Anwendung der neuen Regelung per 1.1.2013 beschlossen.

## 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>47</sup> Neuregelung für konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;<sup>48</sup> Einführung eines Abzugs für Zuwendungen an politische Parteien;<sup>49</sup> Anpassung des Abzugs für die Fremdbetreuung von Kindern;<sup>50</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen<sup>51</sup>).

Die Landsgemeinde hat die Vorlage, welche per 1.1.2013 in Kraft treten soll, am 23.4.2012 angenommen.

## 2.4 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Mit der vorgeschlagenen Änderung sollen insbesondere verschiedene, auf Bundesebene bereits beschlossene und für die Kantone zwingende Bestimmungen des StHG umgesetzt werden. Es geht im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Senkung des Tarifs für grössere Kapitalleistungen aus Vorsorge (d. h. über Fr. 500 000), um die Standortat-

43 [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).

44 S. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 72; [www.ar.ch/politische-rechte/vernehmlassungen/abgeschlossene-vernehmlassungen/](http://www.ar.ch/politische-rechte/vernehmlassungen/abgeschlossene-vernehmlassungen/).

45 [www.ar.ch](http://www.ar.ch), Departement Finanzen, News.

46 Amtsblatt Nr. 11 vom 16.3.2012, 346, [www.ar.ch/fileadmin/user\\_upload/Volksrechte/Amtsblatt/2012/20120316.pdf](http://www.ar.ch/fileadmin/user_upload/Volksrechte/Amtsblatt/2012/20120316.pdf).

47 Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 19.12.2008), AS 2011, 725.

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

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

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

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

traktivität des Baselbiets im Vergleich zu den Nachbarkantonen zu verbessern;

- Optimierung des Rentnerinnen- und Rentnerabzugs, indem er als Sozialabzug an die Rentenentwicklung der AHV gekoppelt werden soll;
- verwaltungsorganisatorische Änderung bei der kantonalen Taxationskommission und beim Steuererlass, indem der Steuererlass in die Taxationskommission integriert werden soll;
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den elektronischen Zugriff von auskunftsberechtigten Amtsstellen und Gerichten auf die Daten der kantonalen Steuerverwaltung;
- Anpassungen an Bundesrecht: Anpassung des Abzugs für Kinderdrittbetreuungskosten;<sup>52</sup> Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien;<sup>53</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>54</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds;<sup>55</sup> Bahnreform 2.<sup>56</sup>

Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 13.4.2012. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>57</sup>

## 2.5 Basel-Stadt

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 20,5 % 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 Gewinnsteuersatz von 18 % erreicht ist. Mit Beschluss vom 14.3.2012 hat der Grosse Rat, gestützt auf den Bericht der Kommissionsmehrheit der Wirtschafts- und Abgabekommission, die Gesetzesvorlage des Regierungsrats unverändert übernommen.

Die Referendumsfrist läuft bis zum 28.4.2012. Mit einem Referendum ist zu rechnen. Die Gesetzesvorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>58</sup>

## 2.6 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>59</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 %.

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. Im Januar 2012 hat die vorberatende Kommission dem Grossen Rat empfohlen, die Untergrenze des steuerbaren Einkommens bei der Aufwandbesteuerung auf Fr. 200 000 festzusetzen

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

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

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

55 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

57 [www.baselland.ch/gesetzgebung-htm.288296.0.html](http://www.baselland.ch/gesetzgebung-htm.288296.0.html).

58 [www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm](http://www.steuer.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm).

59 S. Gesetzgebungs-Agenda 2010/4, FStR 2010, 318 f.



und auf eine Erhöhung der Einkommens- und Vermögenssteuern zu verzichten.

Am 29.3.2012 hat der Grosse Rat nun die Ablehnung der Initiative «Faire Steuern – Für Familien» beschlossen. Die Initiative wird mit der Empfehlung auf Annahme des Gegenvorschlags der Volksabstimmung unterbreitet. Der Grosse Rat hat den Gegenvorschlag der vorberatenden Kommission übernommen. Allerdings soll das minimale steuerbare Einkommen bei der Besteuerung nach dem Aufwand – wie von der Regierung vorgeschlagen – mind. Fr. 400 000 und nicht bloss Fr. 200 000 betragen. Die Abstimmung findet voraussichtlich am 23.9.2012 statt.

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 Kapitalleistungen aus Vorsorge bereits rechtskräftige Veranlagungen von Amtes wegen ergänzt werden können, wenn die kantonale Steuerverwaltung von weiteren Kapitalleistungen 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>60</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes;<sup>61</sup> Besteuerung von

Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>62</sup> Bahnreform 2;<sup>63</sup> Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.<sup>64</sup>

Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.<sup>65</sup> Die Vernehmlassung dauerte bis zum 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.

## 2.7 Genf

Der Regierungsrat hat am 21.2.2012 dem Grossen Rat das Gesetzesprojekt 10924 unterbreitet, das verschiedene kantonale Steuererlasse an das BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen<sup>66</sup> anpassen soll. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>67</sup>

## 2.8 Luzern

Die Stimmberechtigten haben am 11.3.2012 die Initiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre! Abschaffung der Pauschalbesteuerung» abgelehnt und den Gegenentwurf des Kantonsrats angenommen. 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. Das Inkrafttreten bestimmt der Regierungsrat.

Mit Botschaft vom 7.2.2012 beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat, die eingereichte Volksinitiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer» abzulehnen. Die Beratung der Initiative durch den Kantonsrat steht noch aus.

## 2.9 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat die Beratung der Teilrevision des Steuergesetzes<sup>68</sup> abgeschlossen. Dabei haben sich gegenüber der Kommissionsvorlage, abgesehen von einer

60 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand, BBl 2011, 6021.

61 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

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

64 [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).

65 [www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuer-gesetzrevision+2014](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuer-gesetzrevision+2014).

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

67 [www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL10924.pdf](http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/PL10924.pdf).

68 S. Gesetzgebungs-Agenda 2011/4, FStR 2011, 321, und Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 262.

kleineren formalen Anpassung, keine Änderungen ergeben. Die Referendumsfrist ist am 8.3.2012 unbenutzt abgelaufen. Der Regierungsrat hat die Gesetzesrevision rückwirkend auf den 1.1.2012 in Kraft gesetzt. Die Bestimmungen über die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen treten erst am 1.1.2013 in Kraft.

## 2.10 Schwyz

Der Hauseigentümerverband Kanton Schwyz lanciert unter dem Titel «für faire Liegenschaftssteuern» 2 Volksinitiativen. Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte sollen in Zukunft auf dem rechtlich noch zulässigen Minimum und nicht mehr mittels individueller Schätzung, sondern schematisch (formelmässig) festgelegt werden. Damit soll einer befürchteten generellen Anpassung der Alt-schätzungen, die noch auf der Wertbasis 2004 beruhen, der Boden entzogen werden. Schliesslich gehe es auch darum, mit der Abschaffung der individuellen Schätzung Kosten zu sparen, mit tieferen Eigenmiet- und Steuerwerten die Ablieferung an den eidg. Finanzausgleich zu verringern und für weniger bemittelte Eigentümer Kürzungen bei den Sozialleistungen (Prämienverbilligungen, Ergänzungsleistungen etc.) zu verhindern.

## 2.11 St.Gallen

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>69</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>70</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes;<sup>71</sup> Kinderbetreuungskostenabzug;<sup>72</sup> konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen;<sup>73</sup>
- Änderungen aufgrund von Bundesgerichtsurteilen: Steuerauscheidung (keine Rückbelastung von Verlusten und Aufwandüberschüssen; ausserdem Anpassung der kantonalen Normen an das DBG);<sup>74</sup> Halbsatzbesteuerung von Gewinnausschüttungen (Wegfall der Beschränkung auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz);<sup>75</sup> Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit

der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer;<sup>76</sup> Ausweitung der Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht;<sup>77</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 Vergünstigungssteuer.

Der Kantonsrat hat die Teilrevision des Steuergesetzes am 20.2.2012 in 1. Lesung beraten. Er ist der Regierung und der vorberatenden Kommission in allen Punkten gefolgt. Die Teilrevision soll am 1.1.2013 in Kraft treten. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>78</sup>

## 2.12 Tessin

Die Vorlage betr. eine Steueramnestie für natürliche und juristische Personen, mit einer entsprechenden Änderung des Steuergesetzes, wurde vom Parlament abgelehnt.

Das Parlament hat die Vorlage zur Umsetzung des Kinderdrittbetreuungsabzugs<sup>79</sup> gutgeheissen; der Abzug beträgt Fr. 10 000 bis zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80 000 und Fr. 5500 für höhere steuerbare Einkommen. Der betreffende Abzug ist per 1.1.2012 in Kraft getreten.

## 2.13 Thurgau

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);

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

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

71 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

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

74 BGE 131 I 249, 132 I 220 und 133 I 19.

75 BGE 136 I 49.

76 BGE 137 I 145.

77 BGER 2C\_308/2009 (14.10.2009).

78 www.ratsinfo.sg.ch, Geschäftssuche, Nr. 22.11.17.

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

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), AS 2012, 489.

- 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>

## 2.14 Wallis

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat den Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen in 3 Etappen, und zwar für gemeinsam steuerpflichtige Personen von Fr. 3950 auf Fr. 4800 im Steuerjahr, in welchem die Änderung in Kraft tritt (Jahr n), auf Fr. 6000 im Jahr n+1 und auf Fr. 7200 im Jahr n+2; für die übrigen Steuerpflichtigen Erhöhung des Abzugs von Fr. 1560 auf Fr. 2400 im Jahr n, auf Fr. 3000 im Jahr n+1 und auf Fr. 3600 im Jahr n+2. Der Abzug von Fr. 1090 für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person soll unverändert bleiben;
- Einführung eines neuen Sozialabzugs von Fr. 3000 für die freiwillige Pflege betagter Personen von mind. 65 Jahren zu Hause (Förderung des Verbleibs zu Hause, Vermeidung der Heimplatzierung);
- 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 Feuerwehrosolds;<sup>83</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen;<sup>84</sup> Anpassung der Regelung des gesetzlichen Pfandrechts an die ZGB-Revision;<sup>85</sup> Einführung neuer Regelungen betr. die Abzüge für Aus- und Weiterbildungskosten<sup>86</sup> (Ersatz des bisherigen entsprechenden Berufskostenabzugs durch einen allgemeinen Abzug bis Fr. 12 000).

Es ist vorgesehen, dass die Vorlage in der Mai-Session 2012 beraten wird. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2013 geplant.

82 [www.steuerverwaltung.tg.ch](http://www.steuerverwaltung.tg.ch).

83 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

85 Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 11.12.2009), AS 2011, 4637.

86 In Anlehnung an die Botschaft und den Entwurf zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (vom 4.3.2011), BBl 2011, 2607.

## 2.15 Zürich

Nachdem der Gemeinderat der Stadt Zürich gegen die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 zum Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes<sup>87</sup> – wegen der darin vorgesehenen Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer – ein Gemeindefeferendum ergriffen hatte und zudem ein Volksreferendum eingereicht worden war, wurde die Volksabstimmung ursprünglich für den 4.9.2011 vorgesehen. In der Folge wurde jedoch das kantonale Ergebnis der eidg. Volksabstimmung vom 24.2.2008 über das Unternehmenssteuerreformgesetz II des Bundes – wegen der im März 2011 bekannt gewordenen Steuerausfälle aus der Einführung des Kapitaleinlageprinzips – nachträglich beim Regierungsrat angefochten. Der Nichteintretensentscheid des Regierungsrats wurde an das Bundesgericht weitergezogen, weshalb sich dieser veranlasst sah, die für den 4.9.2011 vorgesehene kantonale Volksabstimmung auszusetzen. Nachdem das Bundesgericht am 20.12.2011 die Beschwerde gegen den Nichteintretensentscheid des Regierungsrats abgewiesen hat, wurde die Abstimmung über die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 auf den 17.6.2012 festgesetzt.

Weiter verabschiedete der Regierungsrat am 29.2.2012 eine Vorlage an den Kantonsrat zur Anpassung des Steuergesetzes an den Kinderdrittbetreuungskostenabzug des BG über die Entlastung von Familien mit Kindern.<sup>88</sup> Der Höchstbetrag, bis zu dem Betreuungskosten abgezogen werden können, soll Fr. 10 100 betragen; dies entspricht dem aktuellen Höchstbetrag für die direkte Bundessteuer (für 2012).

## 3 International

### 3.1 Informationsaustausch

Die Umsetzung der vom Bundesrat am 13.3.2009 beschlossenen Übernahme des internationalen Standards im Bereich der Amtshilfe wurde im 1. Quartal 2012 wie folgt weitergeführt:

Am 2.2.2012 konnten die Verhandlungen über die Revision des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens mit *Ungarn* und am 8.3.2012 jene mit *China* mit der Paraphierung je eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens abgeschlossen werden. Am 26.1.2012 erfolgte die Un-

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

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

terzeichnung eines Änderungsprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen mit *Irland*.<sup>89</sup> Am 8.2.2012 ist das Doppelbesteuerungsabkommen mit der *Türkei* in Kraft getreten.<sup>90</sup>

Im Bereich der bis anhin unter dieser Rubrik noch nicht behandelten sog. Abgeltungssteuerabkommen<sup>91</sup> wurde am 20.3.2012 ein Änderungsprotokoll zu dem am 6.10.2011 mit dem *Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland* unterzeichneten Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich unterzeichnet.<sup>92</sup> Am 5.4.2012 erfolgte sodann die Unterzeichnung eines Änderungsprotokolls zu dem am 21.9.2011 mit *Deutschland* unterzeichneten Abkommen über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt.<sup>93</sup> Beide Abkommen durchlaufen derzeit den Genehmigungsprozess in der Schweiz und den Partnerstaaten und sollen am 1.1.2013 in Kraft treten.

Schliesslich hat der Nationalrat in der Frühjahrsession über den Entwurf des *Steueramtshilfegesetzes* debattiert.<sup>94</sup>

### 3.2 Steueramtshilfegesetz

Der vom Bundesrat vorgelegte Entwurf für ein Steueramtshilfegesetz<sup>95</sup>, das die geltende Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen ersetzen würde, wurde im Nationalrat teils heftig diskutiert, hat aber schliesslich lediglich an zwei Stellen Änderungen erfahren. Die Streichung der Ziff. 1 und 2 in Art. 1 Abs. 1 Bst. a E-StAG hat keine materiellen Auswirkungen. Dagegen führt die Neufassung von Art. 4 Abs. 3 E-StAG zu einem erhöhten Prüfungsaufwand für die ESTV. Im Gegensatz zum Antrag des Bundesrats ist nämlich nicht nur die Übermittlung von Informationen über Personen, die offensichtlich nicht von der zu untersuchenden Angelegenheit betroffen sind, unzulässig, sondern über jede von der Angelegenheit nicht betroffene Person. Die ESTV müsste nach der vom Nationalrat beschlossenen Fassung daher vertiefte Abklärungen treffen, um die Übermittlung von Informationen über Personen, die von der Angelegenheit nicht betroffen sind, zu vermeiden.

### 3.3 Deutschland

Am 21.9.2011 wurde mit Deutschland ein Abkommen über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt unterzeichnet. Das Abkommen wird den eidg. Räten in der mit dem Protokoll vom 5.4.2012 geänderten Fassung zur Genehmigung unterbreitet.

Das Abkommen in der revidierten Form sieht für deutsche Kunden einerseits eine Regelung zur Bereinigung der bei schweizerischen Zahlstellen bestehenden Vermögenswerte und andererseits eine abgeltende Steuer für künftige Erträge und Gewinne aus beweglichem Kapitalvermögen bei schweizerischen Zahlstellen und für Erbschaftsfälle sowie Verbesserungen für den Zugang schweizerischer Zahlstellen zum deutschen Markt vor.

Betroffen von der Regelung sind in Deutschland ansässige natürliche Personen, die direkt oder indirekt über Sitzgesellschaften, Lebensversicherungsmäntel oder über andere natürliche Personen an Vermögenswerten bei einer schweizerischen Zahlstelle Nutzungsberechtigt im Sinn der schweizerischen Bestimmungen über die Sorgfaltspflicht sind. Als Zahlstellen gelten neben Banken und Wertpapierhändlern auch andere Personen, die regelmässig Vermögenswerte von Dritten entgegennehmen. Hinsichtlich der abgeltenden Steuer auf Kapitalerträgen und -gewinnen sowie Erbschaftsfällen können zudem auch Personen als Zahlstellen gelten, die Dividenden oder Zinsen direkt an Beteiligte oder Gläubiger bezahlen.

Für die Bereinigung der bestehenden Vermögenswerte kann eine betroffene Person, die am 1.1.2013 an Vermögenswerten bei einer schweizerischen Zahlstelle Nutzungsberechtigt ist, zwischen einer Einmalzahlung und der Meldung wählen. Äussert sich die betroffene Person nicht, so wird die Einmalzahlung erhoben. Die Höhe der Einmalzahlung wird nach einer pauschalierenden Formel festgelegt und führt, abhängig von den Umständen des Einzelfalls, zu einer Zahlung von zwischen 21 und 41 % des Kapitalbestands. Mit der Einmalzahlung sind sämtliche Steuerforderungen auf dem Kapitalbestand für die Jahre bis 2010 und je nach den Umständen auch für die Jahre 2011 und 2012 abgegolten. Alternativ zur Einmalzahlung kann die betroffene Person die Zahlstelle zur Meldung ermächtigen. Die Meldung umfasst neben dem Namen der betroffenen Person insbesondere den Kontostand am Ende jedes Kalenderjahres seit dem 31.12.2002. Führt die Meldung zur Ermittlung unversteuerter Einkünfte, so hat sie die Wirkung einer Selbstanzeige nach deutschem Recht. Sowohl die Einmalzahlung als auch Meldungen erfolgen von der Zahlstelle über die ESTV an die zuständige deutsche Behörde.

Teil der Bereinigung der bestehenden Vermögenswerte sind auch eine Vorauszahlung der schweizerischen

89 S. Abschn. 3.5.

90 S. Abschn. 3.6.

91 Siehe auch LISSI/BUKARA, Abkommen mit Deutschland und Grossbritannien über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, FStR 2012/1, 42 ff., und FStR 2012/2, 103 ff.

92 S. Abschn. 3.4.

93 S. Abschn. 3.3.

94 S. Abschn. 3.2.

95 Vgl. Gesetzgebungsagenda 2011/3, FStR 2011, 266.

Zahlstellen (die mit den vereinnahmten Einmalzahlungen verrechnet wird), eine Übermittlung von statistischen Daten von betroffenen Personen, die zwischen dem 21.9.2010 und dem 31.12.2012 ihr Konto oder Depot bei der schweizerischen Zahlstelle aufgelöst haben, und ein Verzicht auf die Verfolgung von Straftaten im Zusammenhang mit diesen Vermögenswerten. Betroffen von diesem Verfolgungsverzicht sind insbesondere Kundenberater und Kundenberaterinnen schweizerischer Zahlstellen, deren Kunden Vermögenswerte in der Vergangenheit steuerlich nicht ordnungsgemäss offengelegt haben, und Personen, die in den Ankauf steuererheblicher Bankkundendaten involviert waren, sofern es sich dabei nicht um Mitarbeitende einer Bank handelt.

Auf künftigen Kapitalerträgen und -gewinnen erheben die schweizerischen Zahlstellen eine abgeltende Steuer analog zur deutschen Abgeltungssteuer. Der Steuersatz beträgt 25 % zuzüglich des Solidaritätszuschlags von 5,5 % des Steuerbetrags. Sollte sich der Steuersatz im innerstaatlichen deutschen Recht ändern, so wäre er auch im Abkommen anzupassen. Zinserträge werden vom Abkommen nur erfasst, sofern sie nicht unter die Bestimmungen des EU-Zinsbesteuerungsabkommens fallen. Fallen sie unter das Zinsbesteuerungsabkommen, hat der Steuerrückbehalt nach diesem Abkommen abgeltende Wirkung. Die vom Zinsbesteuerungsabkommen erfassten Zinsen unterliegen daher einer abgeltenden Steuer zum Satz von 35 %.

Gleich wie für die Vergangenheit hat die betroffene Person die Möglichkeit, auch für künftige Kapitalerträge und -gewinne für die Meldung zu optieren. Die abgeltende Steuer wird in diesem Fall nicht erhoben.

Verstirbt eine betroffene Person, so haben die an den Vermögenswerten berechtigten Personen die Wahl zwischen der Erhebung einer abgeltenden Steuer von 50 % der Vermögenswerte und der Meldung des Erbschaftsfalls. Zur Sicherung der Besteuerung sind die Zahlstellen verpflichtet, die Vermögenswerte zu sperren, sobald sie vom Tod der betroffenen Person erfahren.

Aufgrund der abgeltenden Besteuerung der Erträge und Gewinne und der damit einhergehenden Anonymität gegenüber den deutschen Finanzbehörden besteht ein Risiko, dass steuerlich undeklarierte Einkünfte aus sog. Ersttaten in schweizerische Zahlstellen eingebracht werden und dort über die Verjährung reguliert werden. Um solche Fehlanreize zu verhindern, sieht das Abkommen eine vereinfachte Amtshilfe vor. Deutschland kann demnach ein Ersuchen stellen, sobald es einen plausiblen Anlass zur Prüfung hat und muss im Ersuchen lediglich die steuerpflichtige Person identifizieren. Die ESTV ist gehalten, auf das Ersuchen hin sämtliche Schweizer Banken hinsichtlich einer Konto- oder Depotverbindung der

steuerpflichtigen Person anzufragen. Wird eine Bankverbindung identifiziert, so übermittelt die ESTV den Namen der Bank und die Anzahl Konten und Depots an die zuständige deutsche Behörde. Vorbehalten bleiben Ausnahmen für Bankverbindungen, die für die Vergangenheit durch Einmalzahlung bereinigt wurden und bei denen seither keine steuererhebliche Veränderung eingetreten ist. Diese Form der Amtshilfe ist anzahlmässig beschränkt. In den Jahren 2013 und 2014 kann Deutschland unter diesem Titel insgesamt 900 - 1300 Ersuchen stellen. Die effektive Anzahl wird durch einen gemeinsamen Ausschuss festgelegt.

### 3.4 Grossbritannien

Am 6.10.2011 wurde mit Grossbritannien (Vereinigtes Königreich von Grossbritannien und Nordirland) ein Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich unterzeichnet. Das Abkommen wird in der mit dem Protokoll vom 20.3.2012 geänderten Fassung den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet.

Das Abkommen entspricht weitgehend dem entsprechenden Abkommen mit Deutschland. Unterschiedliche Regelungen im innerstaatlichen Recht Grossbritanniens wurden jedoch entsprechend berücksichtigt. Zu erwähnen sind insbesondere die besonderen Regeln im Zusammenhang mit der remittance based taxation.

Für die Bereinigung der Vergangenheit sieht das Abkommen Steuersätze von 19 - 34 % des Kapitalbestands vor. Die Schweiz hat Grossbritannien jedoch eine Option zur Gleichbehandlung mit Deutschland eingeräumt. Grossbritannien hat diese zwischenzeitlich ausgeübt; die Steuersätze von 21 - 41 % aus dem Abkommen mit Deutschland gelten daher auch gegenüber Grossbritannien.

Die abgeltende Steuer auf künftigen Kapitalerträgen und Kapitalgewinnen beträgt 40 % auf Dividenden, 27 % auf Veräußerungsgewinnen und 48 % auf Zinsen und sonstigen Einkünften. Nur teilweise vom Abkommen erfasst werden Zinsen, die dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen unterliegen. Auf diesen sind die schweizerischen Zahlstellen gehalten, lediglich eine Abgeltungszahlung in Höhe der Differenz zwischen dem Satz der abgeltenden Steuer und dem Steuerrückbehalt nach Zinsbesteuerungsabkommen zu erheben. Die Abgeltungszahlung beträgt daher derzeit 13 %.

Gleich wie im Abkommen mit Deutschland haben die berechtigten Personen im Fall des Todes der betroffenen Person zwischen einer abgeltenden Besteuerung und der Meldung des Erbschaftsfalls zu wählen. Die Steuer beträgt 40 % der Vermögenswerte.

Grossbritannien kann in den ersten 3 Jahren nach Inkrafttreten des Abkommens jährlich maximal 500 Amtshil-

feersuchen aufgrund der erleichterten Bedingungen stellen. Die effektive Anzahl wird durch einen gemeinsamen Ausschuss festgelegt.

### 3.5 Irland

Das geltende Abkommen aus dem Jahr 1966 enthält keine Bestimmung über den Informationsaustausch. Amtshilfe wird daher entsprechend der langjährigen Praxis der Schweiz nur für Informationen gewährt, die der Durchführung des Abkommens dienen. Das am 26.1.2012 unterzeichnete Änderungsprotokoll enthält nun eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach internationalem Standard.

Der geltende Artikel über Dividenden (Art. 9) sieht eine Unterscheidung zwischen Dividenden aus Irland und solchen aus der Schweiz vor. Nach der im Änderungsprotokoll enthaltenen beidseitigen Bestimmung können Dividenden neu im Quellenstaat mit höchstens 15 % besteuert werden. Wenn jedoch eine Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält, sind die Dividenden von der Quellensteuer befreit. Keine Quellensteuern sind ausserdem auf Dividenden an die Nationalbanken der beiden Staaten sowie an Vorsorgeeinrichtungen geschuldet.

Im Protokoll zum Abkommen wird der Kreis der ansässigen Personen präzisiert und festgehalten, dass die irischen common contractual funds nicht als ansässige Personen gelten.

Irland erhält ein Nachbesteuerungsrecht für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögen durch in Irland beheimatete Personen (domiciled persons), die in Irland ansässig waren, in der Schweiz ansässig wurden und innerhalb von 5 Jahren wieder nach Irland zurückkehren.

Schliesslich wurde festgelegt, dass Irland, sollte es nach der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls mit einem anderen Staat eine Schiedsklausel vereinbaren, baldmöglichst mit der Schweiz in Verhandlungen über die Aufnahme einer solchen Schiedsklausel in das Abkommen mit der Schweiz treten wird.

### 3.6 Türkei

Das DBA vom 18.6.2010<sup>96</sup> ist am 8.2.2012 in Kraft getreten und findet ab dem 1.1.2013 Anwendung.

---

96 Vgl. Gesetzgebungsagenda 2010/3, FStR 2010, 258.

---

*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:

---

