

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. ès sc. pol.  
Peter Baumgartner

**Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz**  
Überblick über aktuelle internationale Bestrebungen

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

**Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?**  
Analyse der Rechtslage in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen

Claudia Prendina Dutler,  
LL.M.

**Lizenzboxen in Europa**  
Ein Blick über die Grenze auf die europäischen Entwicklungen bei der  
Besteuerung von Immaterialgüterrechten

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

**Gesetzgebungs-Agenda 2013/2**

2013/2

---

---

## 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, Varnbühlstrasse 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](mailto:fstr-iff@unisg.ch)  
Website: [www.iff.unisg.ch](http://www.iff.unisg.ch)

### Redaktion

Leitung: Dr. iur. Markus Weidmann  
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  
Aus der Rechtsprechung: 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-Abonne-  
mente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte:  
CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwert-  
steuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.  
Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am  
Jahresanfang.

### Bestellungen

Beim Verlag

### Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

### Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

### Urheber- und Verlagsrechte

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

### Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

### Internet-Auftritt

[www.iff.unisg.ch](http://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**

**2013/2**

---

# Inhalt

|   |   |            |
|---|---|------------|
|   | <b>Artikel</b>  |            |
| Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner   | <b>Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz</b><br>Überblick über aktuelle internationale Bestrebungen            | <b>88</b>  |
| Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger                                       | <b>Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?</b><br>Analyse der Rechtslage in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen     | <b>110</b> |
|   | <b>Gesetzgebungs-Forum</b>  |            |
| Claudia Prendina Dutler, LL.M.  | <b>Lizenzboxen in Europa</b><br>Ein Blick über die Grenze auf die europäischen Entwicklungen bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten | <b>135</b> |
|   | <b>Gesetzgebungs-Agenda</b>   |            |
| Lic. iur. Rainer Zigerlig/<br>Lic. iur. Heinz Baumgartner/<br>Lic. iur. Pascal Duss | <b>Gesetzgebungs-Agenda 2013/2</b>  | <b>155</b> |

## Liebe Leserin, lieber Leser

Wie bereits in der letzten Ausgabe des «Forums» angekündigt, ist der Chefredaktor, Dr. Ruedi Baumann, per 30. April 2013 in den Ruhestand getreten und hat Dr. Markus Weidmann seine Nachfolge übernommen.

Dr. Ruedi Baumann war nicht nur Chefredaktor der ersten Stunde des «Forums», sondern er hat diese Zeitschrift von Beginn weg selbständig aufgebaut und in allen Bereichen in eigener Verantwortung betreut und zum Erfolg geführt. Als Mitglied der Direktion des IFF-HSG erfüllte er auch zusätzliche Aufgaben und widmete sich der Forschung im Steuerrecht, wo ihm die Beantwortung grundlegender Fragen der Steuerrechtsordnung sehr am Herzen lag. Er übte sämtliche Funktionen an unserem Institut mit grosser Zuverlässigkeit, Gründlichkeit und überdurchschnittlichem Engagement aus und brachte dabei sein sehr fundiertes Wissen im Steuerrecht und in den angrenzenden Gebieten ein.

Nach langjähriger, erfolgreicher Tätigkeit in der Steuerberatung und der Steuerjustiz (ehem. Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich) entschied sich Dr. Ruedi Baumann vor etwas mehr als zwölf Jahren, sich ganz der Tätigkeit am IFF-HSG zu widmen und kehrte damit gewissermassen zu seinen Wurzeln zurück. Er hatte in den Siebzigerjahren des letzten Jahrhunderts als Assistent von Prof. Dr. Ernst Höhn und Prof. Dr. Francis Cagianut gearbeitet und an unserer Universität seine mit höchster Auszeichnung bewertete Dissertation verfasst.

Das IFF-HSG und der Schreiber müssen einen hochgeschätzten Kollegen ziehen lassen. Seine Beiträge, namentlich im wissenschaftlichen Bereich, werden uns sehr fehlen.

Wir wünschen ihm einen angenehmen Ruhestand bei guter Gesundheit und geben unserer Hoffnung Ausdruck, dass er frei von jeglichen Verpflichtungen doch nicht ganz von seiner Passion, dem Steuerrecht, lassen kann und uns weiterhin – zumindest hin und wieder – mit wissenschaftlichen Beiträgen überraschen und bereichern wird.

Lieber Ruedi, im Namen des IFF, aber auch ganz persönlich, danke ich Dir für all das, was Du in den letzten gut zwölf Jahren für unser Institut getan hast, ganz herzlich!

Prof. Dr. Robert Waldburger

# Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz

Überblick über aktuelle internationale Bestrebungen

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner



*Dr. Peter Baumgartner;  
der Autor war bis Ende 2011  
Direktor von SwissHoldings,  
dem Verband der grossen  
international tätigen  
Konzerne in der Schweiz*

## Inhalt

|          |  |           |            |  |            |
|----------|--|-----------|------------|--|------------|
| <b>1</b> | <b>Einleitung: Fairer Steuerwettbewerb als Ziel. . . . .</b>                     | <b>89</b> | <b>3.4</b> | <b>Transparenz hinsichtlich länderweiser Steuerzahlungen. . . 98</b>   | <b>98</b>  |
| 1.1      | Transparenz als Schlüsselfaktor . . . . .  | 89        | 3.4.1      | Bekämpfung von Korruption und Steuervermeidung. . . 98   | 98         |
| 1.2      | Level Playing Field im Steuerbereich . . . . .                                   | 89        | 3.4.2      | Rohstoffkonzerne primär im Visier . . . . .  | 98         |
| <b>2</b> | <b>Globalisierung und Standortwettbewerb . . . . .</b>                           | <b>90</b> | 3.4.3      | Beurteilung und mögliche Auswirkungen<br>auf die Schweiz . . . . .   | 99         |
| 2.1      | Reaktionen auf den Standortwettbewerb . . . . .                                  | 90        | <b>3.5</b> | <b>OECD-Arbeiten zur Bekämpfung von Verkürzungen<br/>der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen<br/>(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) . . . . .</b> | <b>100</b> |
| 2.2      | Ambivalente Haltung im Steuerbereich . . . . .                                   | 90        | 3.5.1      | Unterstützung seitens der G20 . . . . .  | 100        |
| 2.3      | Finanzkrise und Ruf nach Regulierung . . . . .                                   | 91        | 3.5.2      | Stossrichtung der BEPS-Aktivitäten. . . . .  | 100        |
| 2.4      | Vertiefung der Zusammenarbeit der Steuerbehörden . . . 91                        | 91        | 3.5.3      | Bisherige OECD-Arbeiten mit Bezug zu BEPS. . . . .   | 101        |
| <b>3</b> | <b>Bestrebungen zur Einschränkung des Steuer-<br/>wettbewerbs . . . . .</b>      | <b>92</b> | 3.5.4      | Beurteilung und mögliche nächste Schritte . . . . .  | 101        |
| 3.1      | G7 und G20: Aufträge an die OECD . . . . .                                       | 92        | 3.5.5      | Mögliche Reaktionen der global tätigen Konzerne . . . 102  | 102        |
| 3.2      | OECD- und EU-Arbeiten gegen schädliche Steuer-<br>praktiken . . . . .            | 93        | 3.5.6      | Mögliche Auswirkungen auf den Steuer-<br>standort Schweiz . . . . .  | 103        |
| 3.2.1    | Beurteilungskriterien für Schädlichkeit . . . . .                                | 93        | <b>4</b>   | <b>Beurteilung der Bestrebungen und Lösungsansätze<br/>für die Schweiz . . . . .</b>   | <b>103</b> |
| 3.2.2    | Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken in<br>OECD- und EU-Staaten . . . . . | 94        | 4.1        | Gemeinsamkeiten der bisherigen Bestrebungen . . . . 103  | 103        |
| 3.2.3    | Schädliche Steuerpraktiken der Schweiz . . . . .                                 | 94        | 4.2        | Aktive Mitarbeit der Schweiz und Erhaltung des<br>Steuerwettbewerbs. . . . .   | 104        |
| 3.2.3.1  | Verpflichtungen im Rahmen der OECD . . . . .                                     | 94        | <b>4.3</b> | <b>Zukunftsgerichtete Lösungsansätze für die Schweiz. . . 104</b>  | <b>104</b> |
| 3.2.3.2  | Ungelöster Steuerdisput mit der EU . . . . .                                     | 95        | <b>5</b>   | <b>Zusammenfassung . . . . .</b>   | <b>105</b> |
| 3.3      | Globaler OECD-Amtshilfestandard in Steuersachen . . . . 96                       | 96        |            | Literatur. . . . .   | 106        |
| 3.3.1    | Bankkundendaten als primäres Ziel. . . . .                                       | 96        |            | Berichte, Dokumente und Datenbanken . . . . .  | 106        |
| 3.3.2    | Reaktionen der Schweiz. . . . .  | 96        |            | Rechtsquellen. . . . .   | 108        |
| 3.3.3    | Ausblick: Möglicher künftiger globaler Standard. . . . . 97                      | 97        |            | Praxisanweisungen . . . . .  | 108        |

## 1 Einleitung: Fairer Steuerwettbewerb als Ziel

Neben dem Finanzplatz steht seit bald 2 Jahrzehnten auch der Unternehmensstandort Schweiz aus steuerlichen Gründen unter internationalem Druck. Dieser richtet sich v. a. gegen gewisse steuerliche Eigenheiten, welche die Schweiz für international tätige Unternehmen als besonders attraktiv erscheinen lassen. Man kann dies bedauern. Es wäre unklug und für den Wirtschaftsstandort gefährlich, die sich abzeichnenden Entwicklungen zu unterschätzen.

Im vorliegenden Beitrag wird auf aktuelle internationale Bestrebungen im Steuerbereich eingegangen, mit denen die Rahmenbedingungen für einen fairen Steuerwettbewerb auf globaler Ebene verbessert werden sollen. Diese Bestrebungen betreffen die internationalen und zunehmend auch die nationalen Besteuerungsregeln sowohl für Privatpersonen (Fokus: Austausch von Bankkundendaten) als auch für international tätige Unternehmen (Fokus: Bekämpfung von «aggressiver» Steuerplanung). Dargestellt werden die Hintergründe für die genannten Entwicklungen, die massgeblichen Akteure sowie 4 für den Standort Schweiz wichtige Bestrebungen: Massnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken, die Umsetzung eines globalen Amtshilfestandards, Bestrebungen zur länderweisen Offenlegung der Steuerzahlungen der Unternehmen sowie die anlaufenden Arbeiten zur globalen Eindämmung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage (base erosion) und Gewinnverschiebungen (profit shifting) durch international tätige Unternehmen.<sup>1</sup> Dabei wird auf die Dynamik dieser eng miteinander verknüpften Entwicklungen sowie auf deren Bedeutung für den Steuerstandort Schweiz eingegangen.

Der Fokus wird auf die internationalen Arbeiten im Bereich der Unternehmensbesteuerung gerichtet. Neben der Darstellung der genannten Entwicklungen soll analysiert werden, wie die in Steuerfragen an sich souveränen Staaten zur Übernahme von Regeln verpflichtet werden konnten,<sup>2</sup> durch welche sie bisherige Standortvorteile aufgeben mussten. Dabei zeichnen sich interessante Muster ab. Die Entwicklungen machen auch deutlich, wie konsequent und zielstrebig die internationale Staatengemeinschaft ihr Vorhaben zur Schaffung eines «level playing field»<sup>3</sup> im Steuerbereich seit Jahren vorantreibt.

1 S. unten, Abschn. 3.

2 In der OECD und in der EU gilt für Steuerfragen das Einstimmigkeitsprinzip. Gegen den ausdrücklichen Willen eines Mitgliedstaats können keine rechtlich verbindlichen Beschlüsse gefasst werden.

3 Das bedeutet nicht, dass für alle Staaten die gleichen steuerlichen Bedingungen gelten sollen. Es geht bei den Bestrebungen im Steuerbereich vielmehr darum, die Rahmenbedingungen in gewissen Bereichen so zu verändern, dass schädliche

### 1.1 Transparenz als Schlüsselfaktor

Die Bestrebungen zur Schaffung von Transparenz bei grenzüberschreitenden Transaktionen gehen weit über die in der Schweiz heftig diskutierte Thematik des Austausches von Bankkundendaten hinaus. Der Anspruch richtet sich ebenso sehr an die international tätigen Unternehmen. Transparenz ist aus der Sicht weiter Kreise ein Schlüsselfaktor im Kampf gegen Kapitalflucht, Steuerrückziehung und Steuervermeidung. Transparenz allein genügt allerdings nicht. Unterschiedliche Rechtsordnungen und Steuersysteme sowie Differenzen bei den anwendbaren nationalen und internationalen Regeln haben zur Folge, dass es bei grenzüberschreitenden Transaktionen zu Mehrfach- oder Minderbesteuerungen oder zu Besteuerungslücken kommen kann.

Die in Paris ansässige, zwischenstaatliche OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)<sup>4</sup> spielt bei der Formulierung der internationalen Regeln im Steuerbereich seit Jahrzehnten eine Vorreiterrolle. Der Schwerpunkt lag und liegt dabei auf der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Seit rund 30 Jahren befasst sich die OECD aber zunehmend auch mit Fragen der Steuerverkürzung und Steuervermeidung, anfänglich v. a. im Zusammenhang mit den DBA,<sup>5</sup> danach aber auch in Bezug auf die Ausgestaltung der nationalen Besteuerungsregeln und das Zusammenspiel zwischen nationalem und internationalem Steuerrecht.<sup>6</sup> Ihr besonderes Augenmerk richtete die OECD in den letzten Jahren auf die Schaffung von Transparenz durch den Ausbau der steuerlichen Amtshilfe.

### 1.2 Level Playing Field im Steuerbereich

Beim internationalen Standortwettbewerb um Unternehmen, Fachkräfte und wohlhabende Privatpersonen<sup>7</sup> spielen die steuerlichen Rahmenbedingungen in vielen Fällen eine wichtige Rolle. Im Zug der rasch voranschreitenden Globalisierung ertönte Mitte der 1990er Jahre der Ruf, der Wettbewerb im Bereich der Besteuerung müsse in geordnete Bahnen gelenkt werden. Wenn gewisse von einem Staat erlassene Besteuerungsregeln von den anderen Staaten als «unfair» oder gar «schädlich» gebrandmarkt

Auswirkungen auf den (an sich erwünschten) Standortwettbewerb vermieden werden.

4 Der OECD gehören 34 Mitgliedsländer an («Industriestaaten»). Weitere Staaten sowie die EU und (für den Steuerbereich) neu auch die UNO haben Beobachterstatus.

5 Komm. OECD-MA, Art. 1 N 7 ff. – Improper use of the Convention. Bereits Anfang der 1980er Jahre befasste sich die OECD mit der missbräuchlichen Einschaltung von sog. Base Companies und Conduit Companies.

6 Eine gute Zusammenfassung findet sich im Annex D – Current and past OECD work related to Base Erosion and Profit Shifting des BEPS Report 2013.

7 Expatriates und High Net Worth Individuals.

werden, wie dies die OECD in ihrem 1998 erschienenen Bericht zum schädlichen Steuerwettbewerb getan hat,<sup>8</sup> und wenn gewisse Praktiken nicht mehr toleriert werden sollen, stellen sich verschiedene Fragen: Wo sind die Grenzen des internationalen Steuerwettbewerbs und welche Ausprägungen sollen noch toleriert werden? Wie kann Einfluss auf die von den Staaten gesetzten Regeln genommen werden und durch wen? Wo soll zur Erreichung der gesetzten Ziele angesetzt werden: bei den einzelnen Staaten, bei den Steuerpflichtigen, bei ihren Helfern (Berater, Finanzintermediäre) oder in zwischenstaatlichen Organisationen?

Derartige Fragen stehen im Raum, wenn die internationale Staatengemeinschaft und insb. die G20 sich für die Schaffung eines level playing field im Bereich der Besteuerung von grenzüberschreitenden Vorgängen stark machen. Die Schweiz stand und steht dabei als bedeutender Finanzplatz und als attraktiver Standort für international tätige Unternehmen immer wieder im «Schussfeld».<sup>9</sup> Aus der Sicht unseres Landes ist es wichtig, die Gründe für die genannten Entwicklungen und deren Bedeutung zu kennen, die künftigen Stossrichtungen abzuschätzen und, wo nötig, wirkungsvolle Massnahmen zur Erhaltung der Attraktivität des Standorts in die Wege zu leiten.

## 2 Globalisierung und Standortwettbewerb

Die nach dem Fall der Berliner Mauer in den 1990er Jahren einsetzende, intensiviertere Phase der internationalen Zusammenarbeit, gemeinhin als Globalisierung bezeichnet, eröffnete den international tätigen Unternehmen und namentlich den grossen Konzernen neue Möglichkeiten für die Organisation ihrer Geschäftstätigkeit. An die Stelle von auf einzelne Länder ausgerichteten Produktions- und Vertriebsstrukturen traten Regionen oder der globale Markt; internationale Wertschöpfungsketten ersetzten bisherige Organisationsformen. Wichtige Konzernfunktionen wie Finanzierung, Forschung und Entwicklung, Beschaffung oder Vertrieb wurden zentralisiert, Routinearbeiten ausgelagert oder im Auftragsverhältnis an konzerneigene Unternehmen vergeben. Offene Märkte erleichterten den grenzüberschreitenden Aus-

tausch von Waren, Dienstleistungen, Kapital, Know-how und Personen und begünstigten damit den Aufbau der neuen Strukturen.

### 2.1 Reaktionen auf den Standortwettbewerb

Eine wichtige Folge dieser Entwicklungen war eine Verstärkung des Standortwettbewerbs um Investitionen und wertschöpfungsintensive Konzernfunktionen. Staaten, die in der Lage waren, vorteilhafte Standortbedingungen anzubieten, konnten mit einem Zufluss von produktivem Kapital und der Schaffung von Arbeitsplätzen rechnen. Zu den wichtigen Standortfaktoren zählen etwa die geographische Lage, die Qualität der Infrastruktur, die Marktnähe oder das Potenzial an Arbeitskräften, aber auch «weiche» Faktoren wie Rechtssicherheit, politische Stabilität, eine effiziente Verwaltung oder die Sicherheit und Lebensqualität. Aus der Sicht der Unternehmen gehören idR auch die Steuern zu den bedeutsamen Standortfaktoren. Massgebend für einen Standortentscheid ist der richtige Mix aus günstigen Faktoren. Bezüglich der Steuern kommt der Höhe der auf dem Gewinn zu bezahlenden Steuern eine Signalfunktion zu. Die Unternehmen haben aber auch die Gesamtbelastung an Steuern und Abgaben sowohl für das Unternehmen als auch für die Mitarbeiter im Auge.<sup>10</sup>

Die Reaktionen der Staaten auf den verstärkten Standortwettbewerb fielen unterschiedlich aus. Zahlreiche Staaten verstanden die neue Ausgangslage als Chance, um sich stärker in die globale Arbeitsteilung einzubetten und von den Vorteilen der sich globalisierenden Wirtschaft zu profitieren. Dazu gehören die rasch aufstrebenden Schwellenländer<sup>11</sup> sowie zahlreiche der früheren Ostblockstaaten. Andere Staaten empfanden die neue Freiheit der Unternehmen eher als Bedrohung und versuchten, die eigenen Unternehmen vor ausländischer Konkurrenz zu schützen.

### 2.2 Ambivalente Haltung im Steuerbereich

Dass die Steuerbelastung für die Attraktivität eines Landes eine besondere Rolle spielt, wurde von der Politik rasch erkannt. Die Steuergesetze liessen sich einfach an die sich verändernden Umstände anpassen und aus Standortsicht attraktiv gestalten. Es setzte ein eigentlicher Wettbewerb bei der Absenkung der Gewinnsteuer-

8 Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, s. unten, Abschn. 3.2.

9 Erinnert sei an die Diskussionen, die in der Schweiz bereits Ende der 1950er Jahre über die Benutzung der schweizerischen DBA durch in der Schweiz ansässige Zwischengesellschaften geführt wurden und die 1962 zum BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes führten (BRB 1962).

10 S. Total Tax Contribution. Oder warum Schweizer Unternehmen eine zentrale Rolle als Steuerzahler und Steuereinzahler spielen; Corporate Tax Rates Table.

11 Im Vordergrund stehen die BRICS-Staaten (Brasilien, Russland, Indien, China und Südafrika), die im Steuerbereich z. T. eigenständige Wege gehen und ihre Ansichten prominent auch in die internationale Diskussion einbringen.



sätze für Unternehmen ein.<sup>12</sup> Hinzu kamen Spezialregelungen und Verwaltungspraktiken, die es ermöglichten, durch Verkleinerung der Steuerbasis eine tiefere effektive Belastung zu erreichen.<sup>13</sup> Die meisten Staaten rückten zudem von der Welteinkommensbesteuerung ab und gingen zu einer territorialen Besteuerung über, indem sie die im Ausland erzielten Gewinne von der inländischen Steuer befreiten.<sup>14</sup> Andere verzichteten bereits im nationalen Recht auf die Erhebung von Quellensteuern auf mobilen Erträgen wie Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, oder sie beseitigten diese in ihren DBA. Auch wurde von zahlreichen Staaten erkannt, dass Rechtssicherheit und ein attraktives Steuerklima gewichtige Standortvorteile darstellen können.

Hin und her gerissen zwischen den Vorteilen eines attraktiven steuerlichen Umfelds und den damit verbundenen Folgen für die eigenen Staatsfinanzen, sahen sich immer mehr Länder veranlasst, Massnahmen zum Schutz ihres eigenen Steuersubstrats zu treffen, und zwar sowohl in ihrem nationalen Recht<sup>15</sup> als auch in den DBA.<sup>16</sup> Dies hinderte gewisse Staaten aber nicht daran, den ausländischen Investoren attraktive steuerliche Sonderregelungen anzubieten und gleichzeitig das eigene Steuersubstrat zu schützen.<sup>17</sup> Andere wiederum ignorierten den Steuerwettbewerb weitgehend, weil sie über einen grossen Binnenmarkt verfügen (wie etwa die USA, Japan oder Brasilien) und auch ohne steuerliche Anreize für Direktinvestitionen attraktiv sind.

## 2.3 Finanzkrise und Ruf nach Regulierung

Die Finanzkrise von 2008 und die damit verbundenen Folgen veränderten die Ausgangslage für die Globalisierung (Verunsicherung, wirtschaftlicher Abschwung, Währungsturbulenzen, rekordhohe Staatsverschuldung etc.). Zwar hält der internationale Standortwettbewerb weiterhin an und wird durch den wirtschaftlichen Aufstieg der Schwellen- und zahlreicher Entwicklungsländer noch verstärkt. Die hohe Staatsverschuldung sowie die schwächelnde Wirtschaft haben aber zur Folge, dass zahlreiche Staaten ihre Prioritäten anders setzen müssen und dem Schutz des eigenen Steuersubstrats eine höhere Bedeutung beimessen. Sie nehmen dabei in Kauf, dass eine Verschlechterung des steuerlichen Umfelds zur Abwanderung von mobilen Unternehmen und Privatpersonen führen kann.<sup>18</sup>

## 2.4 Vertiefung der Zusammenarbeit der Steuerbehörden

Neben einseitigen ausensteuerrechtlichen Massnahmen zum Schutz des Steuersubstrats sowie Missbrauchsklauseln in den DBA versuchen die Staaten durch eine Intensivierung der internationalen Zusammenarbeit auf den Steuerwettbewerb einzuwirken. Die OECD und die EU boten sich als geeignete Gremien für derartige Bestrebungen an. Ein «Kartell» der Steuerbehörden sollte Abhilfe schaffen.<sup>19</sup> Im Mittelpunkt standen die Schaffung von Transparenz im Steuerbereich sowie die Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken. Nicht in Frage gestellt wurde hingegen der Steuerwettbewerb über die Höhe der Steuersätze sowie als Folge von unterschiedlichen Besteuerungssystemen. Das Interesse richtete sich vorerst auf die Ausgestaltung der steuerlichen Rahmenbedingungen durch die Staaten. Als Folge der Finanzkrise rückte jedoch das Verhalten der international tätigen Unternehmen sowohl in den Industrie- als auch in den Schwellen- und Entwicklungsländern stärker in den Fokus.<sup>20</sup> Eine wichtige Rolle spielt bei diesen Bestrebungen das Global

12 Zwischen 2000 und 2011 sanken die ordentlichen Gewinnsteuersätze in den OECD-Staaten von durchschnittlich 32,6 % auf 25,4 % (Quelle: OECD Tax Database).

13 Zu den Staaten, die diesen Weg einschlugen, gehörten z. B. Belgien, Luxemburg und die Niederlande, die alle relativ hohe ordentliche Gewinnsteuersätze aufweisen, vgl. Corporate Tax Rates Table.

14 Eine gewichtige Ausnahme bilden diesbezüglich immer noch die USA, welche die im Ausland erarbeiteten Gewinne bei der Rückführung zum ordentlichen Satz von 35 % (Bundessteuer) belasten und die im Ausland bezahlten Steuern an die US-Bundessteuer anrechnen. Dies führt in der Praxis dazu, dass US-Konzerne einen Grossteil ihrer Gewinne im Ausland weiterverwenden.

15 Seit einigen Jahren führen immer mehr Staaten derartige Klauseln in ihrem nationalen Aussensteuerrecht ein (allgemeine und spezielle Missbrauchsklauseln, Hinzurechnungsbesteuerung, Substanzanforderungen, Nachweispflichten, Wegzugssteuern, schwarze Listen etc.).

16 Um sich gegen treaty shopping zu wehren, wurden in die DBA immer häufiger Missbrauchsbestimmungen aufgenommen. Vgl. dazu die Musterklauseln im Komm. OECD-MA, Art. 1 N 15 ff.

17 In Fällen, in denen die attraktiven Bedingungen nur für ausländische Unternehmen oder ausländische Erträge vorgesehen sind, spricht man von «ring fencing»; s. unten, Abschn. 3.2.1.

18 Z. B. Frankreich. Einen anderen Weg schlug Irland ein. Das Land hielt trotz Pressionen von aussen und schmerzvoller Sanierungsmassnahmen an seinem international tiefen Gewinnsteuersatz von 12,5 % fest.

19 Der Ausdruck «Kartell» ist nicht wörtlich zu nehmen. Er verdeutlicht aber das Verhalten grosser OECD-Staaten wie Australien, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Italien, Japan, Kanada und USA, die alle zu den Ländern mit einem hohen Gewinnsteuersatz zählen. Sie sind die treibenden Kräfte hinter den Bestrebungen zur Einschränkung des steuerlichen Standortwettbewerbs.

20 Seit einigen Jahren fordern die Schwellen- und Entwicklungsländer ihren «fairen» Anteil am international generierten Gewinnsteuersubstrat. Es laufen zahlreiche internationale Programme, um die Steuerbehörden mit den international geltenden Regeln vertraut zu machen (u. a. OECD Task Force on Tax and Development).

Forum on Tax Administration, das 2002 im Rahmen der OECD gegründet wurde und in welchem sich die obersten Vertreter der Steuerbehörden von derzeit 43 Staaten mit vielfältigen Fragen zur Verbesserung der Erfassung und Erhebung der Steuern befassen.<sup>21</sup>

### 3 Bestrebungen zur Einschränkung des Steuerwettbewerbs

Die Bestrebungen zur Einschränkung des Steuerwettbewerbs sollen anhand der nachstehenden, aus schweizerischer Sicht besonders wichtigen Entwicklungen dargestellt werden, nämlich der Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken, der Durchsetzung eines globalen Amtshilfestandards, der Bestrebungen zur länderweisen Offenlegung der Steuerzahlungen von Unternehmen sowie der aktuellen Entwicklungen im Rahmen der OECD zur Bekämpfung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen.

#### 3.1 G7 und G20: Aufträge an die OECD

Im Jahr 1996, als die Vor- und Nachteile der Globalisierung und des intensivierten Standortwettbewerbs deutlicher wurden, beschlossen die Staaten der (damaligen) G7<sup>22</sup> eine Reihe von Massnahmen zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der globalisierten Wirtschaft und zur Verstärkung der multilateralen Zusammenarbeit. Stichworte sind: «Good Governance» seitens der Staaten, «Corporate Governance» seitens der Unternehmen, Bekämpfung der Kriminalität (v. a. Geldwäscherei, Korruption sowie Steuer- und Börsendelikte) sowie Schaffung von Transparenz, namentlich auch im Steuerbereich. Die OECD wurde von den G7-Staaten mit der Umsetzung entsprechender Massnahmen betraut.<sup>23</sup>

In der Folge erarbeitete der Fiskalausschuss der OECD den von den G7 und vom OECD-Ministerrat verlangten Bericht mit dem (aus heutiger Sicht geradezu programmatischen) Titel «Harmful Tax Competition. An Emerg-

ing Global Issue».<sup>24</sup> Der Bericht beginnt mit der Analyse des internationalen Umfelds. Er listet sodann die Faktoren zur Erkennung von Steuerparadiesen und von schädlichen Steuerregimes auf.<sup>25</sup> Er enthält Empfehlungen zur Ausgestaltung des internen Steuerrechts, der Besteuerungspraxis, der DBA und der internationalen Zusammenarbeit, und er bringt (erstmalig) die Idee von Sanktionen gegen nicht kooperative Staaten ins Spiel. Der vor 15 Jahren publizierte Bericht sollte weitreichende Folgen haben. Er bildet über weite Strecken auch heute noch die Richtschnur für die Schaffung eines fairen internationalen Steuerwettbewerbs und hatte einen direkten Einfluss auf die nachstehend beschriebenen Arbeiten.<sup>26</sup>

Die Lancierung der OECD-Bestrebungen erfolgte nicht isoliert, sondern in enger Abstimmung mit der EU (mit z. T. gleichen Mitgliedern und gleichen Interessen).<sup>27</sup> Im Rahmen eines von allen EU-Mitgliedstaaten vereinbarten Verhaltenskodexes zur Unternehmensbesteuerung<sup>28</sup> hatten sich die Staaten verpflichtet, Massnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb in Bezug auf den Binnenmarkt zu treffen. Mit der Umsetzung wurde die aus Vertretern der Mitgliedstaaten bestehende sog. Kodex-Gruppe betraut, wobei es in einer ersten Phase um die Festlegung entsprechender Kriterien und um die Identifikation potentiell schädlicher Praktiken ging und sodann um das Verbot der Schaffung von neuen («stand still») und die Beseitigung der als schädlich beurteilten Praktiken («roll back»). Die EU- und die OECD-Bestrebungen stimmten hinsichtlich Stossrichtung, Beurteilungskriterien, zeitlichem Ablauf sowie Vorgehen in weiten Teilen überein. Während sich die OECD im Prinzip auf international mobile Finanz- und Dienstleistungsaktivitäten beschränk-

21 Eine wichtige Signalfunktion hatte die Seoul Declaration vom 15.9.2006, in der sich die Steuerbehörden für eine engere Zusammenarbeit und zu einem härteren Vorgehen bei der Bekämpfung von «tax non-compliance» aussprachen.

22 Die Staats- bzw. Regierungschefs der 7 damals bedeutendsten Industrieländer (Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Italien, Japan, Kanada, USA). Mit der Aufnahme von Russland im Jahr 1998 wurde die G7 zur G8.

23 S. Gipfeltreffen der G7 von 1996 in Lyon: «... globalisation is creating new challenges in the field of tax policy. (...) We strongly urge the OECD to vigorously pressure its work in this field, aimed at establishing a multilateral approach under which countries could operate individually and collectively to limit the extent of these practices», Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, 7.

24 Der Bericht wurde vom OECD-Ministerrat am 9.4.1998 gutgeheissen: «Recommendation of the Council on Counteracting Harmful Tax Competition», zusammen mit einer Empfehlung für das weitere Vorgehen: «Recommendation and Guidelines for Dealing with Harmful Tax Practices», Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Annex I und Appendix zu Annex I.

25 Bezüglich der OECD- und der nicht als Steuerparadiese qualifizierten Nicht-OECD-Staaten ging es um «Harmful preferential regimes», bezüglich der Steuerparadiese um «Harmful tax practices in the form of tax havens», Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, 3.

26 S. unten, Abschn. 4.1.

27 Die EU-Bestrebungen richteten sich primär auf die Vertiefung des Binnenmarkts und waren Teil des sog. Dreierpakets, das die Umsetzung des EU-Verhaltenskodexes, den Erlass der RL über die Zinsbesteuerung (Zinsbesteuerungs-RL) sowie der RL über die Beseitigung von Quellensteuern auf konzerninternen Zins- und Lizenzzahlungen (Zinsen-/Lizenzgebühren-RL) vorsah.

28 ECOFIN-Beschluss vom 1.12.1997 über den Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung.

te,<sup>29</sup> umfassten die EU-Bestrebungen alle Arten von kommerziellen Tätigkeiten im EU-Binnenmarkt.

Im März 2009 setzte die G20 (19 bedeutende Industrie- und Schwellenländer sowie die EU)<sup>30</sup> einen weiteren Meilenstein, indem sie den OECD-Amtshilfestandard zum globalen Standard im Steuerbereich erklärte. Das OECD-Sekretariat wurde beauftragt, über das Global Forum on Transparency and Exchange of Information für dessen weltweite Respektierung zu sorgen.<sup>31</sup> Nachdem die Arbeiten zur Schaffung von Transparenz bezüglich des Verhaltens der Steuerpflichtigen (eine zentrale Rolle spielte die Durchbrechung des Bankkundengeheimnisses) erfolgreich in die Wege geleitet waren, wandte die OECD ihre Aufmerksamkeit wieder stärker der Besteuerung der international tätigen Unternehmen zu. Im Zentrum stand dabei die Frage, wie sichergestellt werden kann, dass die Unternehmen ihre Steuern dort entrichten, wo die Wertschöpfung stattfindet.<sup>32</sup> Die G20 ermunterte die OECD im Jahr 2012, die unter dem Titel «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS)<sup>33</sup> laufenden Arbeiten voranzutreiben. Die Arbeiten erhielten auch in der EU neuen Schwung: Die EU-Kommission publizierte im Dezember 2012 einen vom Ministerrat geforderten Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung sowie Empfehlungen zur Eindämmung von «aggressiver» Steuerplanung.<sup>34</sup>

### 3.2 OECD- und EU-Arbeiten gegen schädliche Steuerpraktiken

Die 1996 von den G7-Staaten angeregten und 1998 in der OECD und der EU konkretisierten Massnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken wurden bis 2004 über weite Strecken umgesetzt.<sup>35</sup> Die in der OECD und der EU ins Leben gerufenen Gremien sind heute immer noch aktiv.<sup>36</sup> Auch die damals erarbeiteten Beurteilungskriterien ha-

ben im Prinzip weiterhin Gültigkeit. Dies ist für die Einschätzung der derzeit laufenden Bestrebungen von Bedeutung.<sup>37</sup>

#### 3.2.1 Beurteilungskriterien für Schädlichkeit

Ausgangspunkt für die Beurteilung der Schädlichkeit einer steuerlichen Massnahme ist die Frage, ob deren Anwendung zu keiner oder einer vergleichsweise tiefen Besteuerung führt (sog. Gateway-Kriterium).<sup>38</sup> Trifft dies zu, werden die nachstehenden Kriterien geprüft: Abschottung gegenüber ordentlich besteuerten Unternehmen (sog. ring fencing),<sup>39</sup> fehlende Transparenz der Verwaltungspraxis oder der Anwendung der steuerlichen Regelung, Fehlen eines effektiven Austausches von Steuerinformationen.<sup>40</sup> Soweit das Gateway-Kriterium erfüllt ist, genügt das Vorhandensein eines der 3 angeführten Kriterien für die Qualifikation einer Massnahme als potenziell schädlich. Um in der Lage zu sein, die im OECD-Bericht festgelegten Kriterien auf die einzelnen Praktiken anzuwenden, wurden sog. Application Notes erarbeitet. Massgebend für die endgültige Beurteilung einer Massnahme ist eine Gesamtbetrachtung (overall assessment), die neben 7 weiteren Kriterien auch Verrechnungspreisaspekte beinhaltet.<sup>41</sup>

Im Rahmen des OECD-Berichts von 1998 wurde jedoch ausdrücklich anerkannt, dass der Steuerwettbewerb aufgrund von unterschiedlichen Steuersätzen oder einer unterschiedlichen Steuerstruktur nicht als schädlich gelten soll. Auch steuerliche Massnahmen zur Regionalentwicklung sind nicht per se als schädlich zu beurteilen.<sup>42</sup> Das Gleiche gilt für die Arbeiten im Rahmen des EU-Verhaltenskodexes.

29 Grundsätzlich erhob die OECD den Anspruch, dass ihre Standards für alle Staaten gelten sollten. Bezüglich der Nichtmitgliedstaaten beschränkte sie sich auf die Steuerparadiese. Diese sollten zu grösserer Transparenz und zur Übernahme gewisser Minimalstandards verpflichtet werden.

30 Die G20 entstand 1999 als informeller Zusammenschluss der wichtigsten Industrie- und Schwellenländer. Diese decken nach eigener Einschätzung rund 2/3 der Weltbevölkerung, 90 % des weltweiten BIP und 80 % des Welthandels ab.

31 Zu den Details s. unten, Abschn. 3.3.

32 Wichtige Vorarbeiten wurden im Rahmen des Forum on Tax Administration (FTA) geleistet (Website des FTA: [www.oecd.org/site/ctpfta/abouttheforum.htm](http://www.oecd.org/site/ctpfta/abouttheforum.htm)).

33 Website: [www.oecd.org/ctp/beps.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps.htm).

34 Zu den Details s. unten, Abschn. 3.5.

35 Die OECD-Empfehlungen von 1998 hatten einen Umsetzungszeitraum von 5 Jahren vorgesehen.

36 Im Rahmen der OECD wurde 1998 das Forum on Harmful Tax Practices ins Leben gerufen. In der EU ist die sog. High-Level Group der Mitgliedstaaten (Kodex-Gruppe) mit der Umsetzung betraut.

37 S. unten, Abschn. 3.2.1.

38 Was als «low effective tax rate» gelten soll, wurde im Rahmen der OECD nicht betragsmässig definiert. Der entsprechende Wert muss im Verhältnis zu den im jeweiligen Land geltenden ordentlichen Gewinnsteuersätzen gesehen werden.

39 «Ring fencing» ist ein Thema, mit dem die OECD lange gerungen hat. Es geht über die rechtliche Bevorzugung von ausländischen Unternehmen und Erträgen hinaus und soll auch Sachverhalte abdecken, bei denen im Endergebnis (implizit) eine günstige Besteuerung resultiert; vgl. Consolidated Application Note – 1998 Preferential Tax Regimes Report, Kap. III.

40 Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Box II, 27. Zu den Kriterien für Steuerparadiese s. Box I, 23. Bei den Steuerparadiesen wurde (anstelle von ring fencing) das Fehlen einer effektiven Geschäftstätigkeit als schädlich erachtet. Letzteres wurde im Rahmen der Konkretisierung der Kriterien in der Consolidated Application Note – 1998 Preferential Tax Regimes Report auf Druck der USA im Jahr 2001 fallen gelassen.

41 Consolidated Application Note – 1998 Preferential Tax Regimes Report, Kap. IV.

42 Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Tz 26 und 27.

### 3.2.2 Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken in OECD- und EU-Staaten<sup>43</sup>

Es erstaunt nicht, dass die Frage, welche Steuerpraktiken gestützt auf die im Vorfeld festgelegten Kriterien als schädlich zu beurteilen waren und damit beseitigt werden mussten, sowohl in der EU als auch in der OECD zu heftigen Diskussionen führte. In den vom EU-Verhaltenskodex erfassten Gebieten (Mitgliedstaaten sowie abhängige und assoziierte Gebiete) wurden bis 2003 insgesamt 66 Regimes und Praktiken beseitigt,<sup>44</sup> wobei einzelnen Mitgliedstaaten Übergangsfristen von 5 Jahren und, für bereits gewährte Steuervorteile, in Ausnahmefällen bis 2010/11 zugestanden wurden.<sup>45</sup> Während für die Arbeiten im Rahmen der Kodex-Gruppe die EU-Mitgliedstaaten zuständig waren, verfügte die EU-Kommission ihrerseits, gestützt auf die Wettbewerbsregeln des EU-Vertrags<sup>46</sup>, über eine starke Waffe zur Bekämpfung von sog. unzulässigen staatlichen Beihilfen. Sie machte davon seit Mitte der 1990er Jahre ausgiebig Gebrauch, indem sie die Steuerpraktiken der Mitgliedstaaten systematisch daraufhin überprüfte, ob sie einen Verstoss gegen das Verbot von unzulässigen Beihilfen darstellen.<sup>47</sup> Dieser Hebel war umso stärker, als die EU-Kommission diejenigen Staaten, die nicht bereit waren, ihre Einschätzung zu akzeptieren, vor den Europäischen Gerichtshof ziehen konnte.<sup>48</sup> Die EU-Staaten waren sich dessen bei ihren Arbeiten in der Kodex-Gruppe sehr wohl bewusst.

In der OECD einigten sich die Mitgliedstaaten Mitte 2004 auf die Liste der «harmful preferential regimes». Von den 47 im Jahr 2002 als potenziell schädlich identifizierten Praktiken in den OECD-Staaten wurden einzelne als nicht schädlich beurteilt; ein Grossteil wurde beseitigt und andere wurden im Sinn der OECD-Vorgaben modifiziert. Dazu gehörten auch 2 Massnahmen der Schweiz.<sup>49</sup> 33 Nicht-OECD-Staaten (sog. Participating Partners, idR Steuerparadiese) erklärten sich grundsätz-

lich zur Übernahme der OECD-Standards in Sachen Informationsaustausch und Transparenz bereit.<sup>50</sup> Der Progress Report 2004 enthält auch eine Liste von möglichen Sanktionen sowie Grundsätze und Bedingungen für den Einsatz von koordinierten Gegenmassnahmen (sog. defensive measures).<sup>51</sup> Nach 2004 wurden die Arbeiten im OECD-Forum gegen schädliche Steuerpraktiken im Sinne eines Monitoring weitergeführt. Seit 2011 prüft das Forum wiederum eine Anzahl von allenfalls schädlichen Steuerpraktiken in den Mitgliedstaaten. Darunter finden sich auch 5 steuerliche Massnahmen der Schweiz.<sup>52</sup> Neben den 3 kantonalen Regimes<sup>53</sup> dürften auch die internationale Gewinnausscheidung für Prinzipalgesellschaften<sup>54</sup> sowie gewisse steuerliche Vergünstigungen bei der Regionalförderung darunter sein.<sup>55</sup>

### 3.2.3 Schädliche Steuerpraktiken der Schweiz

#### 3.2.3.1 Verpflichtungen im Rahmen der OECD

Für die Schweiz bedeuteten die im Rahmen des OECD-Berichts von 1998 (Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue) für die Schädlichkeit einer Massnahme festgelegten Kriterien, dass alle steuerlichen Vorzugsregimes und vorteilhaften Verwaltungspraktiken wegen Fehlens eines dem OECD-Standard entsprechenden Informationsaustausches<sup>56</sup> als schädlich qualifiziert werden konnten. Auch die im Art. 28 des Steuerharmonisierungsgesetzes vorgesehenen kantonalen Regimes für Holding-,<sup>57</sup> Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften waren als potenziell schädlich beurteilt worden. Als sich die USA im Jahr 2003 jedoch weigerten, die OECD-Kriterien auf Steuerpraktiken der US-Gliedstaaten anzuwenden, bestand auch die Schweiz darauf, dass die kantonalen Steuerregimes nicht weiter geprüft würden. Im Zug der Einigung mit der OECD über die schädlichen Steuerpraktiken erklärte sich die Schweiz im Juni 2004 bereit, das

43 Vgl. zur Umsetzung der im Bericht von 1998 vorgesehenen Massnahmen: PETER BAUMGARTNER, Harmful Tax Practices. Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz.

44 S. zum Verhaltenskodex und zu staatlichen Beihilfen: ec.europa.eu/taxation\_customs/taxation/company\_tax/Harmful\_tax\_practices/index\_de.htm.

45 Übergangsfristen für gewisse Regimes wurden u. a. Belgien, Irland, Luxemburg, Holland und Portugal gewährt; ECOFIN-Beschluss vom 21.1.2003 Ziff. 10 (register.consilium.europa.eu/pdf/de/03/st05/st05566.de03.pdf) und Verlautbarungen der EU-Kommission.

46 Art. 107 ff. AEUV.

47 Konkretisierung der Regeln: Mitteilung der EU-Kommission – Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung.

48 Der EuGH kann nicht nur die Beseitigung unzulässiger Steuervorteile verlangen, sondern auch deren Rückerstattung durch die Unternehmen.

49 Harmful Tax Practices Report 2004, Part II. Zur Schweiz s. unten, Abschn. 3.2.3.1.

50 Harmful Tax Practices Report 2004, Part III; in Bezug auf den Informationsaustausch jedoch nur unter der Bedingung, dass auch alle OECD-Staaten die gleichen Kriterien erfüllen (was erst im März 2009 effektiv geschah).

51 Harmful Tax Practices Report 2004, Part IV.

52 Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, 36.

53 Art. 28 StHG.

54 KS Principal-Gesellschaften.

55 Vgl. Art. 12 BG über Regionalpolitik, Art. 23 Abs. 3 StHG.

56 Die Schweiz war bis dahin nicht bereit, in ihren DBA-Amtshilfeklauseln Auskünfte zur Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staats zu gewähren.

57 Die OECD tat sich schwer mit den Holdinggesellschaften. Im Harmful Tax Practices Report 2004 kam sie zum Schluss, dass die untersuchten Holding-Regimes in verschiedenen Staaten grundsätzlich nicht schädlich seien. Die Schweiz erklärte sich trotzdem bereit, bei Holdinggesellschaften (Art. 28 Abs. 2 StHG) ihre DBA mit OECD-Staaten iSd OECD-MA anzupassen und damit auch Auskünfte zur Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staats auszutauschen; Harmful Tax Practices Report 2004, 10.



KS Dienstleistungsgesellschaften (pauschale Gewinnaufschläge) sowie, nach weiteren Prüfungen, das KS Ausland-Ausland-Geschäfte (pauschaler Abzug von 50 % der Aufwendungen) anzupassen.<sup>58</sup>

### 3.2.3.2 Ungelöster Steuerdisput mit der EU<sup>59</sup>

Die Freude darüber, dass die kantonalen Steuerregimes im Rahmen der OECD-Bestrebungen von 2004 nicht beurteilt werden konnten, war von kurzer Dauer. Bereits im Jahr 2005 begann sich die EU-Kommission für diese Regimes zu interessieren und verlangte von der Schweiz nähere Auskünfte über die Besteuerungsmodalitäten. Sie wollte prüfen, ob die Besteuerung mit den im Freihandelsabkommen von 1972 zwischen der EWG und der Schweiz (FHA) enthaltenen Bestimmungen zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen vereinbar sei. Nach entsprechenden Gesprächen und dem Austausch von schriftlichen Stellungnahmen kam die EU-Kommission im Februar 2007 formell zum Schluss, dass es sich bei den Steuervorteilen um mit den Wettbewerbsregeln des FHA nicht vereinbare Staatsbeihilfen handle.<sup>60</sup> Der EU-Ministerrat forderte im Mai 2007 von der Schweiz die Aufnahme von Verhandlungen zur Beseitigung oder Anpassung der kantonalen Regimes.<sup>61</sup> In dieser Frage ist es bis heute noch zu keiner Einigung gekommen.

Der Bundesrat lehnte die Interpretation der EU ab.<sup>62</sup> Er erklärte sich lediglich zu einem «Dialog» bereit, d. h. zu Gesprächen auf Expertenebene. Im Dezember 2008 informierte er die EU-Kommission über eine Reihe von Massnahmen, welche die Schweiz im Rahmen einer umfassenden Unternehmenssteuerreform autonom umsetzen wolle,<sup>63</sup> nämlich die Beseitigung der Domizilgesellschaften (Verwaltungsgesellschaften, Art. 28 Abs. 3 StHG) sowie das Verbot jeglicher Geschäftstätigkeit für Gesellschaften mit dem Holdingstatus (Art. 28 Abs. 2 StHG). Die EU-Kommission begrüßte diese Absichten, erklärte aber zugleich, dass die Massnahmen aus ihrer Sicht klar ungenügend seien. Im Rahmen des Dialogprozesses besprachen die Schweiz und die EU-Kommission in der Folge die Möglichkeit eines Kompromisses, gemäss wel-

chem für die bis anhin privilegierten Erträge von Holding- und gemischten Gesellschaften eine Mindest-Besteuerungsquote vorgesehen worden wäre. Dieser Vorschlag, der es der Schweiz erlaubt hätte, die beiden Regimes zu behalten, scheiterte im Juni 2010 im Ministerrat der EU (aktenkundig ist, dass sich Italien dagegen aussprach). Der Ministerrat beauftragte daraufhin die EU-Kommission abzuklären, ob die Schweiz zu einem Dialog über die Anwendung des EU-Verhaltenskodexes bereit wäre. Inhaltlich geht der Kodex deutlich über die bisher von der EU bemängelten kantonalen Steuerregimes hinaus. Er schliesst im Bereich der Unternehmensbesteuerung alle steuerlichen Massnahmen ein, die für den Binnenmarkt standortrelevant sind oder sein können.<sup>64</sup>

Da die EU in der Folge die Frage der künftigen bilateralen Beziehungen mit der Schweiz ganz generell zur Sprache bringen wollte, sah sich der Bundesrat gezwungen, den Steuerdisput in einen weiteren Kontext zu stellen. Er sprach sich im August 2010 für einen gesamtheitlichen und koordinierten Ansatz für künftige Verhandlungen mit der EU aus. Die Gespräche über mögliche Eckwerte einer Einigung im Steuerdossier gingen auf Expertenebene weiter.<sup>65</sup> Im Juli 2012 verabschiedete der Bundesrat, nach vorgängiger Konsultation der Kantone, ein Verhandlungsmandat zur Lösung der strittigen Steuerfragen. Entsprechende Verhandlungen wurden in der Folge aufgenommen.<sup>66</sup> Der EU-Ministerrat machte Ende 2012 deutlich, dass die EU bis Mitte 2013 konkrete Fortschritte im Steuerdossier erwarte. Sowohl die Kodex-Gruppe als auch die EU-Kommission bekräftigten in den letzten Jahren immer wieder ihre Absicht, Drittstaaten, mit denen besondere Beziehungen bestehen, zur Einhaltung der im Steuerbereich geltenden EU-Standards zu veranlassen.<sup>67</sup>

58 Harmful Tax Practices Report 2004, Part II, wobei sich die OECD bzgl. der 50/50-Praxis eine weitere Prüfung vorbehielt; s. Fn 4 des Berichts sowie die revidierten KS Dienstleistungsgesellschaften und KS Ausland-Ausland-Geschäfte.

59 Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, 36.

60 Eine wesentliche Rolle spielt dabei die Frage, ob die Wettbewerbsregeln statisch oder, im Sinn der EU, dynamisch ausgelegt werden müssen.

61 Zur Vorgeschichte und den rechtlichen Argumenten s. THOMAS COTTIER/RÉNÉ MATTEOTTI, Der Steuerstreit Schweiz-EG: Rechtslage und Perspektiven.

62 Art. 23 Abs. 1 Ziff. iii FHA. Das Abkommen bezieht sich auf den Warenverkehr mit Industriegütern.

63 Diese Unternehmenssteuerreform III lässt immer noch auf sich warten.

64 EU-Verhaltenskodex Abschn. M. Die Mitgliedstaaten verpflichten sich darin ausdrücklich, die Annahme der Grundsätze in Drittstaaten zu fördern.

65 Evaluation der schweizerischen Europapolitik. Bericht des Bundesrates (vom 17.9.2010), 36 f.

66 Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, 36.

67 Vgl. Aktionsplan der EU-Kommission – Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Massnahme Nr. 10, sowie die Empfehlung der EU-Kommission – Aggressive Steuerplanung. Diese enthalten u. a. die Kriterien für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich gemäss der Mitteilung der EU-Kommission – Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich sowie eine lange Liste von Massnahmen gegenüber Drittstaaten, die sich nicht an die Mindeststandards halten.

### 3.3 Globaler OECD-Amtshilfestandard in Steuersachen<sup>68</sup>

#### 3.3.1 Bankkundendaten als primäres Ziel

Die Schaffung von Transparenz, insb. durch das Mittel eines weltweit geltenden Standards für den Austausch von steuerlichen Informationen, stand von Anfang an im Zentrum der von der G7 im Jahr 1996 angestossenen Bestrebungen. Der Fokus richtete sich zum einen auf die sog. Steuerparadiese<sup>69</sup> und zum anderen auf OECD-Mitgliedstaaten, die – wie die Schweiz – nicht bereit waren, den OECD-Standard gemäss Art. 26 OECD-MA (Informationsaustausch) integral zu übernehmen.<sup>70</sup> Mit dem Angebot von Unterstützung durch das OECD-Sekretariat und der Androhung von Sanktionen seitens der Mitgliedstaaten wurden die Steuerparadiese (abgesehen von wenigen Ausnahmen) dazu gebracht, sich grundsätzlich zur Übernahme des vorgesehenen neuen OECD-Amtshilfestandards bereit zu erklären. Sie taten dies jedoch unter der Bedingung, dass dieser gleichermassen auch für alle OECD-Mitgliedstaaten gelten müsse.<sup>71</sup> Die OECD erarbeitete ein spezielles Musterabkommen, das sich auf den Austausch von Steuerinformationen beschränkt.<sup>72</sup> Die darin enthaltenen Neuerungen bildeten die Grundlage für die Revision von Art. 26 OECD-MA.<sup>73</sup> Als Folge dieser Revision sieht der OECD-Amtshilfestandard seit 2005 vor, dass Bankkundendaten und Informationen über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften ausgetauscht werden müssen, auch wenn sie gemäss internem Recht des ersuchten Staats den eigenen Steuerbehörden nicht zugänglich sind.

#### 3.3.2 Reaktionen der Schweiz

Im Frühling 2009 machte die G20 deutlich, dass der OECD-Amtshilfestandard künftig von allen Staaten befolgt werden müsse. Staaten, die dazu nicht bereit waren, wurden auf eine «graue» Liste gesetzt und mit Sanktionen bedroht. Der Bundesrat erklärte am 13.3.2009, dass die Schweiz den Standard übernehmen und in ihren bilateralen Abkommen festschreiben werde.<sup>74</sup> Für die Schweiz bedeutet dies, dass sie künftig unter einem Abkommen<sup>75</sup> auch Informationen zur Anwendung des internen Steuerrechts des ersuchenden Staats<sup>76</sup> sowie Informationen über Bankbeziehungen und Eigentumsverhältnisse austauschen muss.<sup>77</sup> Damit wurde die bisherige Position der Schweiz, nach der Bankkundendaten unter einem Abkommen nur für Steuerbetrug, nicht aber für Steuerhinterziehung ausgetauscht werden konnten, hin-fällig.<sup>78</sup>

Das bereits im Jahr 2001 von der OECD ins Leben gerufene und im Jahr 2009 neu organisierte Global Forum on Transparency and Exchange of Information<sup>79</sup> wurde mit der Aufgabe betraut, dafür zu sorgen, dass möglichst viele Staaten untereinander entsprechende Abkommen abschliessen und dass gestützt darauf ein Austausch von Steuerinformationen auch tatsächlich erfolgt. Dem Forum gehörten Anfang 2013 gegen 120 Staaten an.<sup>80</sup> Es verfügt über ein eigenständiges, bei der OECD angesiedeltes Sekretariat und arbeitet auf Konsensbasis. Die Prüfung der einzelnen Länder im Rahmen von sog. Peer Reviews erfolgt in einem 2-stufigen Verfahren (Phase I: Prüfung der Rechtsgrundlagen, und Phase II: Prüfung der effektiven Anwendung der Amtshilfebestimmungen). Während Ende 2012 zahlreiche Staaten die Phase I und z. T. auch die Phase II erfolgreich abgeschlossen hatten, ringt die Schweiz immer noch mit der Erfüllung der

68 Im Rahmen dieses Beitrages kann nicht eingehend auf die komplexe Thematik eingegangen werden. Es soll aber u. a. aufgezeigt werden, wie es gelungen ist, einen globalen Standard zu schaffen und für dessen weltweite Umsetzung zu sorgen. S. dazu: ROBERT WALDBURGER, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick.

69 Gestützt auf die in Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue festgehaltenen Kriterien, Box I, 23.

70 Die Schweiz hatte sich bei der Verabschiedung der OECD-Massnahmen im Frühling 1998 der Stimme enthalten und in einer Erklärung ihre Gründe dafür dargelegt; s. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Anhang II, 76 ff. Das Gleiche tat auch Luxemburg.

71 Konkret forderte die OECD von den Steuerparadiesen, dass sie bis spätestens Ende 2005 die notwendigen Massnahmen treffen, um den Steuerbehörden der anderen Staaten bei kriminellen und zivilen Steuervergehen Bankkundendaten zur Verfügung zu stellen; Harmful Tax Practices Report 2004, 11 f.

72 OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (TIE-MA).

73 Art. 26 OECD-MA wurde im Juli 2005 aktualisiert und um die Abs. 4 und 5 ergänzt. Diese stellen klar, dass ein Staat die Amtshilfe nicht allein deshalb ablehnen darf, weil er kein eigenes steuerliches Interesse an den erbetenen Informationen hat (Abs. 4) oder weil die Information bei einer Bank oder einem anderen Intermediär liegt (Abs. 5); s. 2012 Update to the Model Tax Convention.

74 In der Folge erklärten sich faktisch alle bisher als nicht kooperativ bezeichneten Steuerparadiese zur Übernahme des globalen Standards bereit.

75 Anfänglich wollte sich die Schweiz auf DBA beschränken, musste aber unter dem Druck der OECD-Arbeiten zustimmen, künftig auch bilaterale Steuerinformationsabkommen (TIEA) abzuschliessen.

76 Art. 26 Abs. 1 OECD-MA.

77 Art. 26 Abs. 5 OECD-MA.

78 Die Unterscheidung zwischen Steuerbetrug (amtshilfefähig) und Steuerhinterziehung (nicht amtshilfefähig) findet sich bereits im ersten DBA mit den USA vom 24.5.1951 (AS 1951, 892). Ab 2003 wurden entsprechende Klauseln auch in die DBA mit anderen OECD-Mitgliedstaaten aufgenommen, nachdem die Schweiz der OECD im Rahmen des im April 2000 verabschiedeten Berichts «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes» ein entsprechendes Zugeständnis gemacht hatte.

79 Website: [www.oecd.org/tax/transparency/#d.en.206920](http://www.oecd.org/tax/transparency/#d.en.206920).

80 Hinzu kommen die EU sowie eine Reihe von internationalen Organisationen und Staaten mit Beobachterstatus; s. Tax Transparency 2012. Report on Progress.

Bedingungen bezüglich der rechtlichen Grundlagen.<sup>81</sup> Die Ergebnisse der Phase II sollen in einem Länder-Ranking festgehalten werden.

Obwohl sich der Bundesrat 2009 zur Übernahme des OECD-Amtshilfestandards bereit erklärt hatte, musste die Schweiz ihre Position in dieser Frage seither verschiedentlich anpassen, um den Forderungen der OECD gerecht zu werden. Dies betraf zum einen die Frage, ob die Schweiz in einem ausländischen Amtshilfeersuchen auf der Nennung des Namens des betroffenen Steuerpflichtigen bestehen konnte, was seitens des Forums als zu einschränkend beurteilt wurde. Es genügt somit, dass ein Steuerpflichtiger eindeutig identifiziert werden kann. Ein zweiter wichtiger Punkt betraf die Erweiterung des OECD-Standards durch die Zulassung von sog. Gruppenanfragen, d. h. Amtshilfebegehren, die sich nicht auf einen bestimmten Steuerpflichtigen, sondern auf ein bestimmtes, klar umschriebenes Verhaltensmuster beziehen. Nachdem der OECD-Fiskalausschuss im Juni 2012 diese Erweiterung im Kommentar zu Art. 26 OECD-MA einstimmig gutgeheissen hatte,<sup>82</sup> wurde die Gruppenanfrage (implizit) auch ins neue Amtshilfegesetz der Schweiz aufgenommen.<sup>83</sup>

### 3.3.3 Ausblick: Möglicher künftiger globaler Standard

Die Frage, wohin die Reise bezüglich des Austausches von Steuerinformationen gehen wird, ist von erheblicher Bedeutung. Bisher hat die Politik in unserem Land alles daran gesetzt, um den automatischen Austausch von Bankkundendaten zu vermeiden. Die von der Schweiz bereits abgeschlossenen und noch beabsichtigten Abgeltungssteuerabkommen<sup>84</sup> werden als Alternative zum automatischen Informationsaustausch gesehen und gegenüber dem Ausland auch so dargestellt. Unter einem solchen Abkommen kann der im anderen Land ansässige Kontoinhaber seiner Steuerpflicht durch Abzug eines bestimmten Steuerbetrags (Abgeltung der Vergangenheit) und einer Quellensteuer auf künftigen Erträgen über seine Bank in der Schweiz nachkommen. Er bleibt in diesem Fall gegenüber den eigenen Steuerbehörden anonym. Ob ein solches Modell mit Blick auf die künftigen Rege-

lungen für den Austausch von Bankinformationen Bestand haben wird, ist offen. Es eignet sich aber für die Beseitigung der bei den Schweizer Banken liegenden «Altlasten», etwa aus den EU-Staaten. In der EU entwickelt sich die Amtshilfe zügig in Richtung eines automatischen Austausches von Steuerinformationen.<sup>85</sup> Auch der von den USA im Rahmen des FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) eingeschlagene Weg hat der Idee eines automatischen Austausches von Bankinformationen kräftigen Schub verliehen.<sup>86</sup> Dass im Rahmen der OECD seit Jahren bereits intensiv an der technischen Umsetzung des automatischen Informationsaustausches gearbeitet wird, sei hier nur am Rande erwähnt.<sup>87</sup>

Zudem wird dem spontanen Austausch von gewissen Steuerinformationen in Zukunft grössere Bedeutung zukommen. Es geht dabei um Informationen, die für die Sicherstellung einer korrekten Besteuerung in einem anderen Staat zweckdienlich sein können. Eine solche Verpflichtung findet sich in der Amtshilfe-RL der EU sowie in der gemeinsam von OECD und Europarat erarbeiteten und im Jahr 2010 revidierten multilateralen Amtshilfekonvention.<sup>88</sup> Die Staaten der G20 unterstützen die Amtshilfekonvention ausdrücklich. Der spontane Austausch könnte zu einem wichtigen Baustein bei der Bekämpfung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen (BEPS) werden.<sup>89</sup> Nicht auszuschliessen ist ferner, dass im Rahmen der BEPS-Arbei-

81 Handlungsbedarf besteht aus der Sicht des Forums bzgl. der Zahl Abkommen mit dem OECD-Standard, des Eigentümersnachweises für Gesellschaften mit Inhaberaktien, der Einschränkung des rechtlichen Gehörs in Ausnahmefällen. S. die Ergebnisse für 88 Staaten in Tax Transparency 2012. Report on Progress, Annex 2.

82 S. 2012 Update to the Model Tax Convention.

83 Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAHiG (seit 1.2.2013 in Kraft).

84 Derartige Quellensteuerabkommen wurden mit Grossbritannien und Österreich abgeschlossen (in Kraft seit 1.1.2013); mit anderen Staaten laufen Verhandlungen. S. Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, 33 ff.

85 Zinsbesteuerungs-RL, wobei Belgien, Luxemburg und Österreich Ausnahmen zugestanden wurden (Steuerrückbehalt). Art. 8 der revidierten Amtshilfe-RL enthält Vorgaben für den automatischen Informationsaustausch für weitere Ertragsarten (Löhne, Pensionen, Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungszahlungen, unbewegliches Vermögen und Einkünfte daraus) ab Anfang 2014, jedoch nur, soweit entsprechende Meldungen im jeweiligen Staat auch für Inländer vorgeschrieben sind. Die Richtlinie enthält ferner einen konkreten Zeitplan für die weiteren Ausbauschritte.

86 Eine wichtige Rolle könnten Luxemburg und Österreich spielen, die den automatischen Informationsaustausch unter der Zinsbesteuerungs-RL bisher abgelehnt haben. Durch eine in der Amtshilfe-RL enthaltene Meistbegünstigungsklausel (Art. 19) muss jeder EU-Staat, der gegenüber Drittstaaten weiter geht als die Richtlinie, den anderen Mitgliedstaaten auf Wunsch die gleichen Informationen zukommen lassen wie dem Drittstaat. Der FATCA führt faktisch zur automatischen Lieferung der entsprechenden Kundendaten an die USA. Luxemburg wird auf den 1.1.2015 im Rahmen der EU zum automatischen Informationsaustausch übergehen.

87 Derzeit auch zwecks Umsetzung des FATCA. S. den Tool Kit on Automatic Exchange of Information der OECD, [www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/toolkitonautomaticexchangeofinformation.htm](http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/toolkitonautomaticexchangeofinformation.htm).

88 Art. 7 Amtshilfekonvention. Der spontane Austausch von Steuerinformationen ist in Art. 26 OECD-MA als Möglichkeit vorgesehen. Er ist gemäss Art. 9 Amtshilfe-RL in den Mitgliedstaaten ab dem 1.1.2013 in Kraft zu setzen und bezieht sich auf alle Fälle von Steuerverkürzung, Steuerverlagerung oder Steuerrückziehung, insb. auch zwischen verbundenen Unternehmen.

89 Zu BEPS s. unten, Abschn. 3.5.

ten auch der Austausch von Informationen über die Höhe der von einem Unternehmen entrichteten Gewinnsteuer als «voraussichtlich erheblich» (foreseeably relevant) beurteilt werden könnte. Damit könnte wenigstens die Vertraulichkeit dieser aus der Sicht von Unternehmen und Behörden sensiblen Daten gewahrt bleiben.<sup>90</sup> Der geltende Wortlaut von Art. 26 OECD-MA lässt sowohl den automatischen als auch den spontanen Austausch zu.<sup>91</sup>

### 3.4 **Transparenz hinsichtlich länderweiser Steuerzahlungen**<sup>92</sup>

#### 3.4.1 **Bekämpfung von Korruption und Steuer- vermeidung**

Dass die Forderung nach Transparenz weit über den Steuerbereich hinausgeht, wurde vor rund 10 Jahren deutlich. NRO-Kreise<sup>93</sup> traten mit der Forderung an die Öffentlichkeit, die Unternehmen müssten alle ihre Zahlungen an die Staaten und staatlichen Stellen offenlegen. Damit soll in erster Linie verhindert werden, dass sich Unternehmen durch entsprechende Zahlungen unrechtmässige Vorteile verschaffen. Neben der Bekämpfung von Korruption und ähnlichen Praktiken sollte namentlich die Offenlegung der Steuerzahlungen auch dazu dienen, das steuerliche Verhalten der multinationalen Konzerne besser kontrollieren zu können.<sup>94</sup> Gewisse NRO verlangen zudem die Offenlegung von umfangreichen Informationen über die jeweilige Geschäftstätigkeit und die daraus resultierenden Einnahmen.<sup>95</sup> Die Argumente für und gegen derartige Offenlegungspflichten wurden in einer von der Task Force on Tax and Development der OECD<sup>96</sup> in Auftrag gegebenen Studie analysiert.<sup>97</sup>

#### 3.4.2 **Rohstoffkonzerne primär im Visier**

Die Bestrebungen zur Schaffung von Transparenz hinsichtlich der länderweisen Zahlungen richten sich zurzeit primär auf Unternehmen, die im Rohstoffabbau tätig sind (extractive industries).<sup>98</sup> Da dieser Bereich in der öffentlichen Wahrnehmung als wenig transparent gilt,<sup>99</sup> stiess die Forderung nach Offenlegung von Steuer- und anderen Zahlungen in der Politik auf fruchtbaren Boden. Der Abbau von Bodenschätzen erfolgt in vielen Fällen in Entwicklungsländern, in denen die staatlichen Institutionen noch wenig gefestigt sind. Es besteht zudem ein breiter internationaler Konsens, dass die Entwicklungsländer beim Aufbau von rechtsstaatlichen Strukturen und namentlich auch bei der Erschliessung der eigenen Steuerquellen aktiv unterstützt werden müssen.<sup>100</sup>

Durch Öffentlichkeitsarbeit und Lobbying von NRO fand die Idee eines sog. country-by-country reporting von Steuer- und anderen Zahlungen innerhalb weniger Jahre politische Akzeptanz. Schrittmacherdienste leistete die NRO-Koalition «Publish What You Pay» (PWYP), die 2002 ihre Initiative zur Verbesserung der Transparenz im Rohstoffsektor lanciert hatte.<sup>101</sup> Im Herbst 2002 wurde am World Summit on Sustainable Development in Johannesburg eine gemeinsame Initiative von Regierungen, Zivilgesellschaft und Unternehmen vorgestellt, die sog. Extractive Industries Transparency Initiative (EITI).<sup>102</sup> Entschliesst sich ein (idR rohstoffreiches) Land dazu, bei EITI mitzumachen, so gelten die Transparenzverpflichtungen für alle Unternehmen, die im betreffenden Staat in der Förderung von Bodenschätzen tätig sind. Sie müssen sämtliche Zahlungen an die Regierung auf konsolidierter Basis an eine neutrale Stelle melden. Die Angaben werden in einem öffentlich zugänglichen Bericht festgehalten und mit den von der Regierung publizierten Einkünften verglichen. Differenzen müssen begründet wer-

90 Zu Frage der Offenlegung von Steuerzahlungen sowie der damit verbundenen Risiken s. unten, Abschn. 3.4.

91 Die Schweiz müsste für derartige Erweiterungen der in ihren DBA vorgesehenen Amtshilferegeln eine interne Rechtsgrundlage schaffen, z. B. im Steueramtshilfegesetz, und, wo nötig, ihre DAB anpassen.

92 Auch für diesen Bereich werden nur die wichtigsten aktuellen Entwicklungen und deren mögliche Bedeutung für die Schweiz dargestellt. Vgl. Tax Transparency and Country-by-Country Reporting. An Overview and Comparison of the Transparency Initiatives; Rohstoffe. Das gefährlichste Geschäft der Schweiz, Kap. 14.

93 NRO sehen sich als Vertreter der Zivilgesellschaft.

94 Die Frage wird auch in der Task Force on Tax and Development der OECD intensiv diskutiert. Angesichts der bereits sehr weit gehenden Offenlegungspflichten für die im Rohstoffabbau tätigen Unternehmen dürfte die Thematik gerade auch unter Entwicklungsaspekten in Diskussion bleiben.

95 «Publish what you earn»: Dies wird z. B. durch das Tax Justice Network sowie die Task Force for Financial Integrity gefordert.

96 Website: [www.oecd.org/ctp/globalrelationsintaxation/taxanddevelopment.htm](http://www.oecd.org/ctp/globalrelationsintaxation/taxanddevelopment.htm).

97 Transparency in reporting of financial data by multinational corporations.

98 Abbau bzw. Förderung von Bodenschätzen wie Metalle, Erden, Energieträger. Im Visier der EU sind aber auch der Holzschlag sowie – neu – auch die Banken.

99 Die Rechte zur Förderung von Bodenschätzen werden vielfach durch Konzessions-Verträge zwischen den Unternehmen und den zuständigen Regierungsstellen gewährt; sie sind idR vertraulich.

100 Entsprechende Bestrebungen laufen in der UNO: «Financing for Development» (Website: [www.un.org/esa/ffd/overview/](http://www.un.org/esa/ffd/overview/)) sowie in anderen internationalen Organisationen, wie Weltbank, Internationaler Währungsfonds und seit Anfang 2010 im Rahmen der OECD Task Force on Tax and Development (Website: [www.oecd.org/ctp/globalrelationsintaxation/taxanddevelopment.htm](http://www.oecd.org/ctp/globalrelationsintaxation/taxanddevelopment.htm)).

101 Der Allianz gehören über 600 Organisationen in mehr als 50 Ländern an, Website: [www.publishwhatyoupay.org/](http://www.publishwhatyoupay.org/).

102 Gegen 20 rohstoffreiche Länder gelten als «EITI Compliant» und erfüllen die geforderten Standards; andere Staaten haben den Status eines «EITI Candidate». Die Organisation hat ihren Sitz in Oslo. Sie wird u. a. auch von der Schweiz unterstützt («Supporter»); Website: [www.eiti.org/](http://www.eiti.org/).



den. Der für die Staaten freiwillige Charakter der EITI sowie das Fehlen von griffigen Sanktionen werden namentlich von NRO-Seite immer wieder kritisiert. Derzeit laufen Bestrebungen zur Anpassung der Regeln.<sup>103</sup>

Neben der freiwilligen, auf einzelne Länder bezogenen EITI gibt es in den USA und künftig auch in der EU und anderen Staaten Bestrebungen mit viel weiter gehenden Pflichten für die Rohstofffirmen. In dem im Juli 2010 vom US-Kongress verabschiedeten Dodd-Frank Act, einem vielschichtigen Regelwerk zur Finanzmarktreform, sind umfangreiche Offenlegungspflichten für die im Bergbau sowie in der Öl- und Gasförderung tätigen Unternehmen vorgesehen. Alle an einer US-Börse kotierten in- und ausländischen Rohstofffirmen müssen ihre Zahlungen an staatliche Stellen in den Ländern, in denen sie tätig sind, offenlegen, aufgeschlüsselt nach Sparten und Projekten. Die mit der Ausarbeitung der Regeln betraute US-Börsenaufsichtsbehörde hat am 22.8.2012 die (komplexen) Ausführungsvorschriften erlassen.<sup>104</sup> Offengelegt werden müssen die einzelnen Zahlungen ab einem (Gesamt-)Betrag von USD 100 000, die von der kotierten oder jeder von ihr beherrschten Gesellschaft getätigt werden. Die Verpflichtung gilt für die Steuerjahre, die nach dem 30.9.2013 beginnen.<sup>105</sup>

Als Reaktion auf das Vorgehen der USA und den starken politischen Druck von NRO-Kreisen sah sich auch die EU veranlasst, Vorschriften zur Verbesserung der Transparenz bezüglich der im Rohstoffabbau tätigen Firmen vorzulegen. Gemäss den am 15.10.2011 veröffentlichten Vorschlägen der EU-Kommission<sup>106</sup> müssen Unternehmen, die im Bergbau, in der Öl- und Gasförderung oder in der holzschlagenden Industrie tätig sind, künftig in einem jährlichen Bericht offenlegen, welche Zahlungen sie an die Staaten, in denen sie aktiv sind, geleistet haben. Die vorgesehene Offenlegung betrifft nicht nur Unternehmen, die an einer Börse in der EU kotiert sind (Änderung der Transparenz-RL), sondern (im Gegensatz zu den US-Vorschriften) auch grosse Unternehmen, die 2 von 3

Schwellenwerten (EUR 40 Mio. Bilanzsumme, EUR 20 Mio. Nettoumsatzerlös, 250 Beschäftigte) überschreiten (Änderung der Buchführungs-Richtlinien).<sup>107</sup> Die Vorschläge der EU-Kommission werden zurzeit im Rat und im Parlament beraten.<sup>108</sup>

### 3.4.3 Beurteilung und mögliche Auswirkungen auf die Schweiz

Die Wirkung der genannten Initiativen zur Schaffung von Transparenz bezüglich der im Rohstoffabbau tätigen Unternehmen sollte nicht unterschätzt werden. Sind die Zahlen einmal öffentlich verfügbar, können sie leicht zum Spielball politischer und anderer Interessengruppen werden. Die Höhe der effektiv bezahlten Gewinnsteuern hängt von verschiedenen, idR nur von den Steuerbehörden nachvollziehbaren Faktoren ab.<sup>109</sup> Sie kann aber auch Aufschluss über die Geschäftsmodelle und -strukturen sowie über die Rentabilität der jeweiligen Aktivitäten geben. Dabei besteht die Gefahr, dass das bisher international hoch gehaltene Steuergeheimnis geschwächt wird.<sup>110</sup>

Es muss aufgrund der bisherigen Entwicklungen jedoch damit gerechnet werden, dass die für Unternehmen im Rohstoffsektor geltenden Standards zur länderweisen Offenlegung der Zahlungen an Regierungsstellen über kurz oder lang als verbindliche Regeln (oder auch bloss als «Best Practices») für sämtliche international tätigen Konzerne Wirkung entfalten können.<sup>111</sup> Transparenz wird von der Politik und zahlreichen NRO als Schlüssel gesehen, mit dem man nicht nur Korruption, sondern auch die Kapital- und Steuerflucht bekämpfen kann. Die Stossrichtung stimmt somit auch mit den OECD-Arbeiten zur Bekämpfung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen überein sowie mit den breiten internationalen Anstrengungen, die darauf abzielen, die Entwicklungsländer in ihrem Kampf gegen die genannten Phänomene zu stärken.

Inwieweit die Schweiz von den Bestrebungen betroffen sein wird, ist noch offen. Eine im Herbst 2012 in den eidgenössischen Räten eingereichte Motion «Transparenz der Zahlungsströme von Rohstoff-Unternehmen» wurde

103 Diskutiert werden etwa, neben Fragen der Umsetzung und der Kontrolle, die Ausweitung der Verpflichtungen auf weitere Sektoren und auf weitere Glieder in der Wertschöpfungskette sowie der Zugang und die Verbesserung der Qualität der von den Ländern veröffentlichten Berichte, s. die SWG terms of reference, eiti.org/files/SWG\_TORs.pdf.

104 S. Pressemitteilung der SEC – SEC Adopts Rules Requiring Payments Disclosures by Resource Extraction Issuers.

105 Bezüglich der unter die Bestimmung fallenden Arten von Zahlungen lehnt sich die SEC an die im Rahmen der EITI relevanten Kategorien an. Die Offenlegung betrifft aber nur Zahlungen, die mit der Erschliessung oder dem Abbau von Bodenschätzen zusammenhängen.

106 Vorschlag der EU-Kommission – RL des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen.

107 4. und 7. Buchführungs-RL.

108 Pressemitteilung der EU-Kommission – Verantwortungsvolle Unternehmen können dem Wachstum in Europa einen Schub geben.

109 Dies wird bei den Pressekampagnen über die von Unternehmen und Konzernen bezahlten Steuern deutlich. Die angeführten Argumente sind in vielen Fällen unvollständig oder schlicht falsch.

110 Die Vertraulichkeit wäre gewahrt, wenn die Informationen auf dem Weg der DBA-Amtshilferegeln ausgetauscht würden.

111 Diese Frage wurde bei der Überarbeitung der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen im Jahr 2011 intensiv diskutiert.

vom Bundesrat in seiner Antwort vom 30.11.2012 als verfrüht bezeichnet und deshalb zur Ablehnung empfohlen.<sup>112</sup> Er verwies auf die Veröffentlichung eines Berichts über den Rohstoffsektor in der Schweiz, die am 27.3.2013 erfolgt ist.<sup>113</sup> Der eigentliche Rohstoffabbau ist in der Schweiz von geringer Bedeutung. Andererseits haben verschiedene grosse, weltweit tätige Konzerne aus dem Rohstoff- und Energiebereich ihren Sitz in der Schweiz. Von sehr grosser volkswirtschaftlicher Bedeutung ist der internationale Rohstoffhandel in der Schweiz, der von den bisherigen Initiativen (noch) nicht direkt erfasst wurde.<sup>114</sup> Sollten die Entwicklungen dahin gehen, dass künftig gar alle international tätigen Konzerne von der Offenlegung der länderweisen Steuer- und anderen Zahlungen betroffen wären, könnte dies weitreichende Folgen für den Standort Schweiz haben.

### 3.5 OECD-Arbeiten zur Bekämpfung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)

#### 3.5.1 Unterstützung seitens der G20

Am Gipfeltreffen der G20 vom Juni 2012<sup>115</sup> sowie dem Treffen der Finanzminister vom November 2012 unterstützte die G20 die in der OECD unter dem Titel «Base Erosion and Profit Shifting» laufenden Arbeiten ausdrücklich. Die G20 beauftragte die OECD, bis Anfang 2013 einen Zwischenbericht über die laufenden Arbeiten und das weitere Vorgehen vorzulegen.<sup>116</sup> Die OECD kam

dieser Aufforderung mit dem am 12.2.2013 vorgestellten Bericht «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» nach.<sup>117</sup> Der Bericht sieht vor, zuhanden des OECD-Fiskalausschusses bis im Juni 2013 einen konkreten und umfassenden globalen Aktionsplan auszuarbeiten, der sodann der G20 vorgelegt werden soll.<sup>118</sup>

Wie seinerzeit bei den OECD-Arbeiten gegen schädliche Steuerpraktiken<sup>119</sup> zeichnet sich eine enge Kooperation mit der EU ab. Insbesondere Deutschland, Grossbritannien und Frankreich messen der Thematik eine grosse Bedeutung bei. Die EU-Kommission hatte bereits im Dezember 2012 in ihrem Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung eine härtere Gangart gegenüber gewissen Steuerpraktiken von Unternehmen angekündigt und sich (neben einer Vielzahl von anderen Massnahmen) explizit auch für die Bekämpfung von «aggressiver» Steuerplanung ausgesprochen.<sup>120</sup>

#### 3.5.2 Stossrichtung der BEPS-Aktivitäten

Der genannte Bericht der OECD (BEPS Report 2013) umschreibt die Bedeutung des Problems und versucht, die finanziellen Auswirkungen von BEPS abzuschätzen. Er stellt die globalen Geschäftsmodelle und das internationale Umfeld für die Konzerne dar, befasst sich mit den derzeitigen Besteuerungsprinzipien und geht auf die Notwendigkeit zur Lösung des Problems und auf die nächsten Schritte ein. In verschiedenen Anhängen werden neuere Studien zu BEPS sowie typische steuerplanerische Strukturen dargestellt.<sup>121</sup> Sodann werden die bisherigen Arbeiten der OECD aufgelistet, die einen Bezug zu BEPS haben. Dabei verweist die OECD auf ihre fachliche Kompetenz zur Behandlung der genannten Probleme. Wie bereits 1998 und 2009<sup>122</sup> strebt sie die ausdrückliche Unterstützung ihrer Bemühungen durch die G20 an. Mit dem Argument, es gehe um ein globales Problem, das auf globaler Ebene bekämpft werden müsse, und dem Verweis auf die verschiedenen im Steuerbereich etablierten und

112 Motion 12.3773, Transparenz der Zahlungsströme von Rohstoff-Unternehmen (eingereicht am 24.9.2012 von NR Hildegard Fässler-Osterwalder). Der Bundesrat begrüsst zwar das Anliegen der Motion und verwies auf seine Unterstützung für die EITI, wollte aber die Ergebnisse seiner interdepartementalen Arbeitsgruppe zum Rohstoffbereich abwarten.

113 Grundlagenbericht Rohstoffe. Bericht der interdepartementalen Plattform Rohstoffe an den Bundesrat. Er geht auf die Bedeutung der Rohstoffbranche für die Schweiz ein, beschreibt die Herausforderungen für den Standort, die Aspekte Regulierung, Aufsicht und Besteuerung, die Verantwortlichkeiten der Unternehmen und des Staates sowie die Rechtslage im grenzüberschreitenden Kontext. Die Arbeitsgruppe empfiehlt dem Bundesrat u. a., die OECD-Diskussionen zu BEPS aktiv zu unterstützen (Empfehlung 5) sowie das Engagement der Schweiz im Rahmen der EITI zu verstärken (Empfehlung 7). Sie regt ferner an, die Auswirkungen der Transparenzbestrebungen der USA und der EU auf den Schweizer Rohstoffsektor abzuklären und die Ausarbeitung einer Transparenzvorlage zu prüfen. Die Schweiz soll sich zudem international für einen globalen Standard einsetzen, der für alle im Rohstoffabbau tätigen Unternehmen dieselben, klar verständlichen Transparenzbestimmungen vorsieht (Empfehlung 9).

114 Erfasst werden aber die Handelsgesellschaften der jeweiligen Rohstoffkonzerne.

115 S. G20 Leaders Declaration, Los Cabos, Mexiko, 18./19.6.2012.

116 S. Final Communiqué of Finance Ministers and Central Bank Governors vom 5./6.11.2012: «We also welcome the work that the OECD is undertaking into the problem of Base Erosion and

Profit Shifting and look forward to a report about progress of the work at our next meeting.»

117 BEPS Report 2013.

118 BEPS Report 2013: «In order to address Base Erosion and Profit Shifting, which is fundamentally due to a large number of interacting factors, a comprehensive action plan should be developed quickly. The main purpose of that plan would be to provide countries with instruments, domestic and international, aiming at better aligning rights to tax with real economic activity», 8.

119 S. oben, Abschn. 3.2.

120 Aktionsplan der EU-Kommission – Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Ziff. 7 - 10, sowie Empfehlung der EU-Kommission – Aggressive Steuerplanung, mit konkreten Empfehlungen an die Mitgliedstaaten.

121 BEPS Report 2013, Kap. 3 und Annex C.

122 Schaffung eines globalen Amtshilfestandards, s. oben, Abschn. 3.3.

bei der OECD angesiedelten globalen Foren dürfte die OECD das Terrain vorbereiten, um gestützt auf einen konkreten Auftrag der G20 künftig eine oder mehrere Initiativen zur Bekämpfung von BEPS zu lancieren. Das Modell dafür könnte das Global Forum on Transparency and Exchange of Information darstellen.<sup>123</sup>

Die BEPS-Initiative richtet sich gegen steuerplanerische Massnahmen der international tätigen Unternehmen, d. h. um Massnahmen, die darauf abzielen, den steuerbaren Gewinn zu verkleinern, indem die Bemessungsgrundlage verkürzt wird (base erosion) und/oder die Gewinne in Länder mit einer tieferen Steuerbelastung verschoben werden (profit shifting). Möglichkeiten dafür bieten sich im Prinzip in 3 Bereichen: den Differenzen zwischen den nationalen Rechtsordnungen oder den DBA, den konzerninternen Verrechnungspreisen sowie dem Steuergfälle zwischen den einzelnen Staaten. Die Unternehmen bewegen sich dabei im Rahmen des geltenden Rechts, legen dieses aber z. T. extensiv aus<sup>124</sup> und verschaffen sich durch geeignete Strukturierung der Transaktionen sowie die Wahl der Geschäftsmodelle und Gesellschaftsformen steuerliche Vorteile.

Es geht bei der Bekämpfung derartiger Praktiken aus der Sicht der OECD im Prinzip darum, dass die Steuern dort anfallen sollen, wo die eigentliche Wertschöpfung stattfindet. Der gewählte Ansatz ist eine logische Fortsetzung der bisherigen Arbeiten, die auf die Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken abzielten. Mit der zwischenstaatlichen Amtshilfe verfügen die Staaten inzwischen über ein Instrument, um an die notwendigen Informationen heranzukommen. Begründet wird der Schritt mit den Steuerausfällen für die Staaten,<sup>125</sup> mit der Notwendigkeit, den Steuerwettbewerb in geordnete Bahnen zu lenken,<sup>126</sup> sowie mit neuen globalen Geschäftsmodellen und -praktiken, denen mit den bisherigen Regeln nicht oder nur ungenügend Rechnung getragen werden könne.<sup>127</sup> Auf dem Spiel stehen gemäss dem BEPS Report 2013 die Integrität der bisherigen Besteuerung der Unternehmen im innerstaatlichen Verhältnis (z. B. Gleichbehandlung) sowie wichtige, in den DBA festgehaltene Grundsätze (wie: An-

knüpfungspunkte für die Besteuerung, Drittvergleich für Verrechnungspreise, Pflicht zur Beseitigung der Doppelbesteuerung).

### 3.5.3 Bisherige OECD-Arbeiten mit Bezug zu BEPS

Die OECD-Initiative baut auf einer Vielzahl von Elementen auf, die in den letzten Jahren im Rahmen der OECD entwickelt worden sind oder an denen derzeit noch gearbeitet wird. Eine nicht abschliessende Liste umfasst etwa folgende Themen:<sup>128</sup>

- Vermeidung von Missbräuchen (DBA und internes Steuerrecht);
- Verhinderung von Gewinnverschiebungen im Bereich der Verrechnungspreise (u. a. Behandlung der immateriellen Werte, sog. intangibles);
- Schaffung von Transparenz durch den Austausch von Steuerinformationen;
- Offenlegung von länderweisen Steuerzahlungen;
- Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken;
- Identifizierung von «aggressiver» Steuerplanung;
- Zusammenarbeit der Steuerbehörden (simultane und gemeinsame Prüfungen);
- Offenlegung von Steuerrisiken;
- vertiefte Interaktion zwischen Konzernen und Steuerbehörden (enhanced relationship);
- Steuern und Corporate Governance («tax in the boardroom»);
- Unterstützung der Entwicklungsländer («Tax and Development»).

### 3.5.4 Beurteilung und mögliche nächste Schritte

Die OECD hat im Laufe der letzten Jahrzehnte ein imposantes Arsenal von Massnahmen erarbeitet, die, richtig kombiniert und gepaart mit dem politischen Willen zur Umsetzung, eine ganz erhebliche Durchschlagskraft entfalten. Angesichts der Akteure, die hinter dem Projekt stehen (neben der EU und den erwähnten europäischen Staaten auch die derzeitige US-Administration,<sup>129</sup> die Schwellen- und Entwicklungsländer und NRO-Kreise), darf die Bedeutung des BEPS-Projekts nicht unterschätzt werden. Hinzu kommen die wirtschaftliche Situation und insb. die hohe Staatsverschuldung in zahlreichen wichtigen OECD-Staaten. Sie lässt es angesichts der ausgabenseitigen Sanierungsmassnahmen auch politisch als opportun erscheinen, die Möglichkeiten der global tätigen

123 Es handelt sich bei der Bekämpfung von BEPS inhaltlich um eine viel anspruchsvollere und vielschichtiger Aufgabe als die Implementierung des globalen Amtshilfestandards.

124 Die Staaten der OECD sind sich einig, dass nicht nur auf den Wortlaut einer steuerlichen Bestimmung («letter»), sondern auch auf die Absicht des Gesetzgebers («spirit») abgestellt werden muss. S. dazu auch: OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2011, Kap. XI.

125 BEPS Report 2013, Kap. 2 und Annex B, wobei auf die Schwierigkeiten bei der Messung der effektiven Steuerbelastung und der möglichen Ausfälle für die Staaten als Folge von BEPS hingewiesen wird.

126 Wie bereits im Bericht Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, s. oben, Abschn. 3.2.

127 BEPS Report 2013, 47.

128 BEPS Report 2013, Aufzählung der bisherigen OECD-Arbeiten mit einem BEPS-Bezug im Annex D.

129 S. The President's Framework for Business Tax Reform. A Joint Report by The White House and the Department of the Treasury (2012).

Unternehmen zur Minimierung ihrer Steuern einzuschränken. Nicht zuletzt trägt auch das im Steuerbereich z. T. als «aggressiv» einzustufende Verhalten einzelner Konzerne dazu bei, den politischen Druck zur Entschärfung des Problems zu erhöhen.<sup>130</sup> Die EU wiederum verfolgt mit der Schaffung eines echten Binnenmarkts und dem Projekt einer EU-weiten Gruppenbesteuerung der Konzerne z. T. Ziele, die noch weiter gehen.<sup>131</sup> Die Entwicklungsländer erhoffen sich einen höheren Anteil am weltweiten Gewinnsteuersubstrat. Für die interessierten NRO-Kreise (mit z. T. ganz verschiedenen Zielsetzungen) ist das BEPS-Projekt eine einmalige Chance in ihrem Kampf für mehr «Gerechtigkeit» in der Steuerwelt, wobei viele von ihnen die anzustrebende Lösung in einer formelbasierten Aufteilung der Konzerngewinne sehen.

Auf der anderen Seite darf nicht übersehen werden, dass am Grundsatz des Wettbewerbs über die Steuersätze im Prinzip nicht gerüttelt werden soll.<sup>132</sup> Es erscheint aus heutiger Sicht auch als aussichtslos, die nationalen Besteuerungsregeln weltweit zu vereinheitlichen oder etwa den in allen DBA vereinbarten Grundsatz des Drittvergleichs für die Prüfung der Verrechnungspreise über Bord zu werfen. Die Erfahrung zeigt zudem, dass die Anpassung der in den bilateralen DBA enthaltenen Regeln schwerfällig und zeitaufwändig ist. Hinzu kommt, dass die Interessengegensätze nur schon zwischen den in der G20 vertretenen Staaten sehr erheblich sind. Es dürfte entsprechend schwierig sein, sich auf fundamental andere Regeln zur wirkungsvollen Bekämpfung von BEPS zu einigen, auch wenn im BEPS Report 2013 immer wieder von innovativen Lösungsansätzen die Rede ist.<sup>133</sup>

Die Massnahmen zur Einschränkung von BEPS dürften sich deshalb (vorerst) auf Bereiche beschränken, in denen die offensichtlichsten Missstände bestehen.<sup>134</sup> Der BEPS-Bericht listet denn auch die folgenden Punkte auf, in denen ein akuter Handlungsbedarf besteht:

In addition to a clear need for increased transparency on effective tax rates of MNEs, key pressure areas include those related to:

- International mismatches in entity and instrument characterization including hybrid mismatch arrangements and arbitrage;
- Application of treaty concepts to profits derived from the delivery of digital goods and services;
- The tax treatment of related party debt-financing, captive insurance and other intra-group financial transactions;
- Transfer pricing, in particular in relation to the shifting of risks and intangibles, the artificial splitting of ownership of assets between legal entities within a group, and transactions between such entities that would rarely take place between independents;
- The effectiveness of anti-avoidance measures, in particular GAARs, CFC regimes, thin capitalisation rules and rules to prevent tax treaty abuse; and
- The availability of harmful preferential regimes.<sup>135</sup>

Der auf den Sommer 2013 versprochene Aktionsplan zu BEPS dürfte näheren Aufschluss darüber bringen, was gemäss dem OECD-Fahrplan in den darauf folgenden 12 Monaten angestrebt werden soll. Am ehesten denkbar ist eine Art Toolbox, die es den interessierten Staaten erlauben soll, die für sie geeigneten Massnahmen zur Bekämpfung von BEPS zu treffen. Längerfristig könnte das Projekt aber durchaus weitere Folgen haben. Die Erfahrungen mit dem globalen Amtshilfestandard zeigen, dass politisch motivierte Bestrebungen eine hohe Eigendynamik entfalten können.<sup>136</sup>

### 3.5.5 Mögliche Reaktionen der global tätigen Konzerne

Die OECD-Arbeiten zur Einschränkung von BEPS sind gegen steuerlich motivierte Strukturen der international tätigen Konzerne gerichtet. Diese haben deshalb ein Interesse daran, die laufenden Arbeiten in der OECD aktiv zu begleiten und ihre Sicht der Dinge einzubringen.<sup>137</sup> Eine angemessene Steuerplanung ist für grosse Unternehmen angesichts der Komplexität der jeweiligen Strukturen eine Notwendigkeit. Die gesetzlichen Vorgaben bildeten dabei bisher den Rahmen der zulässigen Steuerplanung. Verantwortungsvoll handelnde Unternehmen wa-

130 S. die parlamentarischen Hearings in Grossbritannien vom November 2012 zum Verhalten von Starbucks, Google und Amazon (Tax avoidance by multinational companies, [www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm](http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm)) sowie weltweite Pressekampagnen über andere (idR US-)Konzerne, die verbreitet keine oder sehr tiefe Steuern bezahlen.

131 Vorschlag der EU-Kommission – RL des Rates zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Besteuerungsgrundlage. Dabei würde innerhalb der EU eine Aufteilung des jeweiligen Gruppengewinns aufgrund von standardisierten Faktoren erfolgen, wobei der Steuerwettbewerb auf die Anwendung der jeweiligen nationalen Steuersätze beschränkt wäre.

132 Sowohl die OECD als auch die EU sind dem Grundsatz des Wettbewerbs verpflichtet. Da die Finanzbedürfnisse der einzelnen Staaten unterschiedlich sind, dürfte am Wettbewerb über die Steuersätze offiziell nicht gerüttelt werden. Es dürfte den Staaten aber unbenommen bleiben, in ihrem Aussensteuerrecht Mindestbelastungen für ausländische Erträge zu verlangen.

133 Hinzu kommt ein weiterer Aspekt: Bis heute profitieren von den geltenden Regeln v. a. die Herkunftsländer der international tätigen Konzerne. Es ist schwer vorstellbar, dass die grossen Länder im Rahmen von «innovativen» neuen Lösungen auf substantielle Steuereinnahmen verzichten werden.

134 Geradezu unverstänglich ist angesichts der Komplexität möglicher Lösungen der hohe Zeitdruck, unter den sich die OECD selbst gesetzt hat. Er lässt sich vermutlich nur damit erklären, dass die Politik auf baldige Ergebnisse drängt.

135 BEPS Report 2013, 6.

136 Die Ausgangslage ist aber insofern eine andere, als dass bei der Verwirklichung des globalen Amtshilfestandards alle Staaten grundsätzlich ein Interesse an der korrekten Besteuerung ihrer Steuerpflichtigen hatten.

137 Im OECD-Bericht wird die Notwendigkeit des aktiven Einbezugs aller interessierten Kreise immer wieder betont (BEPS Report 2013, 9).



ren sich dieser Tatsache bewusst und idR bereit, ihre Strukturen und Steuerrisiken gegenüber den eigenen Steuerbehörden offenzulegen.<sup>138</sup> Mit den OECD-Arbeiten zu BEPS hat sich die Situation markant verändert. Eine erste Konsequenz ist die daraus folgende Rechtsunsicherheit. Was steuerplanerisch als «akzeptabel» gilt und was allenfalls als «aggressiv» beurteilt wird, lässt sich nicht länger aufgrund der gesetzlichen Vorgaben bestimmen, sondern dürfte zu einem «moving target» werden, wobei die Steuerbehörden einzeln oder im globalen Verbund Vorgaben über die künftig nicht mehr tolerierten Praktiken machen werden. Die Schaffung von Rechtssicherheit dürfte an oberster Stelle auf der Prioritätenliste der Konzerne stehen. Von grosser Bedeutung sind für ihre z. T. hoch integrierten Strukturen zudem global akzeptierte Regeln im Bereich der Verrechnungspreise. Die OECD arbeitet derzeit intensiv an dieser Frage, v. a. mit Blick auf die Behandlung der Immaterialgüter. Einheitliche Anknüpfungspunkte gilt es ferner für die Besteuerung der immer wichtiger werdenden Dienstleistungen zu finden sowie, soweit die heutigen Regeln als ungenügend betrachtet werden, im Bereich des elektronischen Handels (E-Commerce). In all diesen Fragen gibt es unterschiedliche Vorstellungen zwischen den wichtigen Staaten, und es dürfte im Rahmen der BEPS-Arbeiten deshalb nicht einfach sein, sich auf neue Regeln zu einigen. In Bereichen, in denen es gelingt, global akzeptierte Regeln zur Vermeidung von Missbräuchen zu finden, werden sich die Konzerne anpassen.

### 3.5.6 Mögliche Auswirkungen auf den Steuerstandort Schweiz

Sieht man die im BEPS Report 2013 dargestellten Massnahmen zur Eindämmung von BEPS an, wird deutlich, dass die Bestrebungen alle Staaten tangieren, die sich durch besonders attraktive Steuerbedingungen für Konzerne und Konzernstrukturen auszeichnen. Dazu gehört auch die Schweiz, neben zahlreichen anderen, idR kleineren Staaten.<sup>139</sup> Unser Land erscheint jedoch wegen des immer noch ungelösten Steuerdisputes mit der EU über die kantonalen Steuerregimes und andere Praktiken sowie der «Altlasten» (kantonale Regimes, Prinzipalgesellschaften, evtl. Regionalförderung) in der OECD zusätzlich exponiert.

Hinzu kommen weitere Elemente, die es aus der Sicht der Schweiz als ratsam erscheinen lassen, die Entwicklungen

genau zu verfolgen und wo nötig rasch zu reagieren. Die Schweiz ist ein attraktiver Standort für die Ansiedlung von Konzernfunktionen, was immer wieder zum Wegzug von Unternehmen aus anderen Staaten und entsprechenden politischen Reaktionen führt. Die auch ohne besondere Praktiken vergleichsweise niedrigen Gewinnsteuersätze in verschiedenen Kantonen begünstigen die Tendenz, steuerbare Gewinne in der Schweiz anfallen zu lassen. Die Schweiz ist zudem ein Kleinstaat, der – im Gegensatz zu vergleichbaren kleineren EU-Mitgliedstaaten – bei der Wahrung seiner Interessen auf sich allein gestellt ist. Zudem besteht, aufgrund der Erfahrungen aus der Vergangenheit, das Risiko, dass nicht alle Staaten mit der gleichen Elle gemessen werden.<sup>140</sup>

## 4 Beurteilung der Bestrebungen und Lösungsansätze für die Schweiz

### 4.1 Gemeinsamkeiten der bisherigen Bestrebungen

Bei der Analyse der dargestellten internationalen Bestrebungen zur Einschränkung des steuerlichen Standortwettbewerbs lassen sich einige interessante Gemeinsamkeiten erkennen. Diese sind nicht zuletzt für den Umgang der Schweiz mit den sich stellenden Herausforderungen von Interesse.

Sowohl bei den von der G7 bzw. G20 inspirierten Arbeiten im Rahmen der OECD als auch bei der Suche nach Lösungen in der EU kommt eine ganze Palette von Mechanismen zur Anwendung, die von Überzeugungsarbeit, Selbstverpflichtung, peer pressure bis zur Androhung von einzelstaatlichen und kollektiven Sanktionen reichen. Die Schweiz musste dies bei der Beseitigung von schädlichen Praktiken in der OECD und bei der Schaffung eines globalen Standards zur steuerlichen Amtshilfe erfahren.<sup>141</sup> Bemerkenswert ist auch, wie sich die OECD und die EU bei der Verfolgung der angestrebten Ziele unterstützen und z. T. abwechseln. Exemplarisch lässt sich dies beim Kampf gegen die schädlichen Steuerpraktiken aufzeigen. Nachdem die kantonalen Steuerregimes im Rahmen der OECD-Arbeiten nicht endgültig beurteilt werden konnten, sprang die EU in die Bresche und beanstandete die Regimes unter dem FHA von 1972. Seit 2011 ist die Frage auch wieder im OECD-Forum gegen schädliche Steuerpraktiken aktuell. Etwas Ähnliches zeigt sich bei den schweizerischen Besteuerungsregeln für die Prinzipalgesellschaften.

138 S. auch die im Rahmen der OECD geförderten Bestrebungen zu einer «enhanced relationship», Enhanced Relationship draft working paper.

139 Zu denken ist etwa an die Benelux-Länder, Irland, Malta, Zypern, aber auch andere, kleinere Staaten in der Karibik und in anderen Regionen.

140 So richtete sich beispielsweise der Druck zur Übernahme des OECD-Amtshilfestandards gezielt auf die Schweiz.

141 S. oben, Abschn. 3.3.

Feststellbar ist auch, dass sich einzelne Staaten zu Vorreitern bei der Erreichung der gemeinsamen Ziele gemacht haben. In diesem Zusammenhang seien hier nur die folgenden Beispiele angeführt: Im Vorfeld der Schaffung des globalen Amtshilfestandards haben Frankreich und Deutschland mit der Androhung von schmerzhaften Sanktionen gegen den Finanz- und insb. den Werkplatz Schweiz das Terrain für den Meinungsumschwung in unserem Land vorbereitet.<sup>142</sup> Ähnliches gilt seit 2002 für Italien bezüglich seiner Sanktionen gegen die Schweiz.<sup>143</sup> Die USA leisteten Vorreiterdienste, indem sie im Fall UBS<sup>144</sup> die Herausgabe von Daten gestützt auf eine Gruppenanfrage erzwangen und damit den Weg zur Anpassung des OECD-Amtshilfestandards öffneten. Eine wichtige Rolle dürften sie aufgrund der Notwendigkeit zur weltweiten Umsetzung der FATCA-Vorgaben beim automatischen Austausch von Finanzinformationen spielen. Ähnliches gilt für die Bestrebungen zur Offenlegung von Steuer- und anderen Zahlungen für die im Rohstoffabbau tätigen Konzerne. In Bezug auf die OECD-Bestrebungen gegen BEPS setzten sich Grossbritannien und Deutschland, unter Mithilfe von Frankreich, für die ausdrückliche Unterstützung durch die G20 ein. Gemeinsam ist den beschriebenen Bestrebungen im Rahmen der OECD auch der aktive Einbezug der Nicht-OECD-Staaten zwecks Schaffung von weltweit anerkannten Regeln.

#### 4.2 Aktive Mitarbeit der Schweiz und Erhaltung des Steuerwettbewerbs

Weil die beschriebenen Bestrebungen von der Idee der Schaffung eines level playing field im Steuerbereich ausgehen und gegen gewisse Formen des als unfair bezeichneten Steuerwettbewerbs gerichtet sind, hat die Schweiz als internationaler Wirtschaftsstandort alles Interesse daran, sich aktiv in die laufenden Diskussionen einzubringen. Dies ist eine der Lehren aus den Erfahrungen mit den 1998 angelaufenen Diskussionen über schädliche Steuerpraktiken und dem internationalen Druck auf den Austausch von Bankkundendaten.<sup>145</sup> Wie der Steuerdis-

put mit der EU ausgehen wird, ist derzeit noch offen, doch besteht dabei die Gefahr, dass unser Land die geforderten Massnahmen schliesslich unter erheblichem Druck seitens der EU und neu auch der OECD verwirklichen muss. Nicht unterschätzt werden sollten auch die Dynamik der Entwicklungen und eine mögliche Kumulation von Massnahmen, die sich gegen bedeutende Wirtschaftssektoren unseres Landes richten könnten (Vermögensverwaltung, Holding- und Hauptsitzstandort, Rohstoffhandel, Standort für wichtige Konzernfunktionen wie Forschung und Entwicklung, Lieferkettenmanagement [supply chain management], Vertrieb, Finanzierung, Versicherung etc.).

Die Schweiz sollte sich im Rahmen der OECD, und soweit möglich auch der G20, speziell dafür einsetzen, dass am Grundsatz des Steuerwettbewerbs nicht gerüttelt und dass insb. Bestrebungen zur Festlegung einer betragsmässigen Mindestbesteuerung keine Folge geleistet wird. Es gilt auch sicherzustellen, dass grundsätzliche Unterschiede bei der Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme, wie zum Beispiel weltweite Besteuerung oder territoriales System, weiterhin respektiert werden. Unser Land hat zudem ein Interesse daran, dass im Bereich der Verrechnungspreise am Grundsatz des Drittvergleichs festgehalten wird und dass Bestrebungen zu einer formelmässigen Aufteilung des Gruppengewinns international nicht Folge geleistet wird.<sup>146</sup> Ferner sollte sich die Schweiz dafür einsetzen, dass im Interesse der Rechtssicherheit (für alle Beteiligten) weiterhin eine klare Unterscheidung zwischen legitimer Steueroptimierung und illegaler Steuervermeidung gemacht wird. Schliesslich gilt es dafür zu sorgen, dass in den DBA an den bewährten Anknüpfungspunkten für die Besteuerung festgehalten wird und dass die Besteuerung dort erfolgt, wo die Wertschöpfung stattgefunden hat. Eine grosse Bedeutung kommt schliesslich der effektiven Gleichbehandlung aller Staaten zu, für die sich die Schweiz bei den Arbeiten zur Verwirklichung des globalen Amtshilfestandards im Jahr 2009 speziell eingesetzt hat.

#### 4.3 Zukunftsgerichtete Lösungsansätze für die Schweiz

Auf der anderen Seite muss unser Land, gerade auch aufgrund der bisherigen Erfahrungen, vorausschauend auf die sich abzeichnenden Entwicklungen eingehen und seine Kräfte dort einsetzen, wo dies für die Zukunft des

142 Deutsches Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (vom 29.7.2009).

143 Italien kennt verschiedene schwarze Listen und wendet diese gegenüber der Schweiz an. So wird u. a. die im Zinsbesteuerungsabkommen vorgesehene Quellensteuerbefreiung für konzerninterne Zins- und Lizenzerträge (Art. 15 ZBStA) den Gesellschaften mit einem kantonalen Steuerstatus verweigert. Vgl. SIEGFRIED MAYR, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz. Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen.

144 Zum Fall UBS s. MARKUS REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats.

145 Die Schweiz beschränkte sich anfänglich auf die Rolle eines Beobachters. Sie wagte es in der Folge auch nicht, sich den OECD-Beschlüssen zu widersetzen, und übte Stimmhaltung.

146 Derartige Formeln beziehen sich, wie etwa im EU-Vorschlag zur Gruppenbesteuerung (Vorschlag der EU-Kommission – RL des Rates zur Einführung der gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage), auf Faktoren wie Lohnsummen, Kapital und Verkäufe und dürften damit tendenziell die grossen Staaten begünstigen.

Standorts gewinnbringend ist. Dies bedingt eine realistische Einschätzung der Situation, Vertrauen in die eigenen Stärken sowie mutige Entscheide. Die Schweiz muss wissen, wohin sie will. Gefragt sind Führungsstärke, ein selbstbewusstes Auftreten gegen aussen und gezielte Anstrengungen zur Verbesserung des in gewissen Bereichen angeschlagenen Images unseres Landes. Bei der Frage der steuerlichen Amtshilfe wird die Schweiz nicht darum herumkommen, sich auf die sich abzeichnenden Veränderungen einzustellen und weiterhin dafür besorgt zu sein, dass für alle Staaten die gleichen Bedingungen gelten. Die Entwicklung geht in Richtung eines verstärkten internationalen Austausches von steuerlich relevanten Informationen sowohl von Privatpersonen als auch von Unternehmen. Ähnliches gilt für die Bestrebungen zur Schaffung von Transparenz hinsichtlich der in jedem Land entrichteten Steuern. Bei der Frage der schädlichen Steuerpraktiken im Bereich der Unternehmensbesteuerung wird es darum gehen, nach den seit mehr als 10 Jahren bekannten Regeln zu spielen und dafür zu sorgen, dass vorteilhafte Steuerpraktiken für alle Unternehmen und sowohl für inländische als auch für ausländische Einkünfte Anwendung finden. Ob Lösungen, bei denen für gewisse Erträge die Bemessungsgrundlage willkürlich abgesenkt wird (wie bei den sog. Lizenz-Boxen),<sup>147</sup> nachhaltig sein werden, dürfte sich im Laufe der BEPS-Bestrebungen zeigen. Andere Praktiken, bei denen ganz klar auf die Ausnutzung von Qualifikationskonflikten gesetzt wird, müssen künftig vermutlich aufgegeben werden. Ob die Schweiz dabei eher pro-aktiv oder re-aktiv handeln soll, muss der Bundesrat entscheiden. Von grösster Bedeutung wird aber sein, dass sich unser Land aktiv um die Erhaltung seines guten Rufs als Rechtsstaat mit klaren und für alle Steuerpflichtigen gleichermassen anwendbaren Besteuerungsregeln kümmert. Was die Schweiz zudem im Inland unbedingt bewahren sollte, sind ein gesunder Wettbewerb zwischen den Kantonen sowie ein möglichst grosser Freiraum bei der Ausgestaltung der eigenen steuerlichen Bedingungen. Als Nicht-EU-Mitglied sollte sich die Schweiz dem EU-Verhaltenskodex nicht unterwerfen.

In der Schweiz ansässige Unternehmen, aber auch Beraterkreise sollten sich der Bedeutung der sich abzeichnenden internationalen Veränderungen bewusst sein. Je schneller sie sich auf die neuen Realitäten einstellen, desto besser. Rein steuerplanerisch motivierte Strukturen und Gesellschaften ohne Substanz oder mit nur vorgegebenen Funktionen dürften in der neuen Steuerrealität

nicht überleben können. Dies gilt in der Schweiz und im Ausland.

Zu den bekannten Forderungen zur Aufwertung des Steuerstandorts Schweiz gehören international attraktive allgemeine Gewinnsteuersätze, der Verzicht auf ein restriktives Aussensteuerrecht, die Beseitigung von Kapital- und Stempelsteuern. Ferner sollten international akzeptierte Besteuerungsmodelle wie eine attraktive Gruppenbesteuerung, eine zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung und die gezielte steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung realisiert werden. Wenn es gelingt, die genannten Reformen zu verwirklichen, wird die Schweiz auch in einer durch die aktuellen Initiativen in der OECD und der EU veränderten Steuerwelt ein attraktiver Unternehmensstandort bleiben. Dies v. a. auch deshalb, weil unser Land weitere Standorttrümpfe aufzuweisen hat, wie etwa politische Stabilität, geordnete Staatsfinanzen, Rechtssicherheit, eine intakte Infrastruktur, gut ausgebildetes Personal sowie effiziente und wirtschaftsfreundliche Steuerbehörden.

## 5 Zusammenfassung

Unter der Führung der G20 ist die internationale Staatengemeinschaft seit mehreren Jahren daran, die Spielregeln für den steuerlichen Standortwettbewerb zu verändern. Das Ziel besteht in der Schaffung von steuerlicher Transparenz bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen von Privatpersonen und Unternehmen sowie in der Sicherstellung einer angemessenen Besteuerung in demjenigen Staat, in welchem die effektive Wertschöpfung erfolgt oder dem die Besteuerung gemäss den anwendbaren DBA-Regeln zusteht. Die bisherigen Erfahrungen haben gezeigt, dass sich die Schweiz derartigen Bestrebungen längerfristig nicht widersetzen kann. Die derzeit in der OECD anlaufenden Arbeiten zur Bekämpfung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen (BEPS) sind ernst zu nehmen, auch wenn noch nicht klar ist, wie weit diese schliesslich gehen werden. Der dabei verfolgte Ansatz ist umfassend und setzt an verschiedenen Stellen an. Bereits heute bestehen in der OECD zahlreiche Instrumente zum Schutz vor BEPS. Wenn diese richtig kombiniert und eingesetzt werden, könnten sie rasche Wirkungen entfalten. Die Schweiz ist aufs Engste mit der Weltwirtschaft vernetzt und, wie die bisherigen Erfahrungen deutlich gemacht haben, auch verletzlich. Die Bestrebungen zur Bekämpfung von BEPS richten sich nicht nur, aber auch, gegen unser Land, wobei die Schweiz als besonders exponiert erscheint. Es gilt deshalb, mittels zielgerichteter Reformen die Attraktivität des Steuerstandorts in dem sich abzeichnenden, veränderten internationalen Umfeld sicherzustellen.

147 Vgl. PASCAL HINNY, Lizenzboxen des Kantons Nidwalden. Richterliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts.

len. Dies bedingt Führungsstärke und den Mut, sich von überholten Modellen abzuwenden. Der notwendige Kraftakt kann zudem nur gelingen, wenn sich alle massgeblichen Kräfte für die Erhaltung eines wettbewerbsfähigen Unternehmensstandorts in unserem Land einsetzen.

## Literatur

- BAUMGARTNER PETER, Harmful Tax Practices. Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz, FStR 2003, 109
- COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, Der Steuerstreit Schweiz-EG: Rechtslage und Perspektiven, in: Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2006/2007, Bern u. a. 2008, 211
- HINNY PASCAL, Lizenzboxen des Kantons Nidwalden. Richterliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts, FStR 2011, 138
- MAYR SIEGFRIED, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz. Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen, FStR 2010, 132
- OBERSON XAVIER, La nouvelle politique de la Suisse en matière de renseignements fiscaux. « Un an après », FStR 2010, 94
- REICH MARKUS, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, FStR 2010, 111
- WALDBURGER ROBERT, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, FStR 2010, 80

## Berichte, Dokumente und Datenbanken

- 2012 Update to the Model Tax Convention, Update to Article 26 of the Model Tax Convention and its Commentary (approved by the OECD Council on 7-17-2012), OECD, Paris 2012, [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/)
- Aktionsplan der EU-Kommission – Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (vom 6.12.2012), COM(2012) 722 final
- Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report, OECD, Paris 2004

BEPS Report 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD, Paris 2013, [www.oecd.org/tax/beps.htm](http://www.oecd.org/tax/beps.htm)

Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, EFD/Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Januar 2013, [www.efd.admin.ch/dokumentation/00737/00782/02690/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/00737/00782/02690/index.html?lang=de)

Consolidated Application Note – 1998 Preferential Tax Regimes Report, The OECD's Project on Harmful Tax Practices – Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, OECD, Paris 2004, [www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf)

Corporate Tax Rates Table, KPMG, [www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx](http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx)

Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OECD, Paris 2012, [www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf](http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf)

E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation, Tax Policy Studies No. 10, OECD, Paris 2005

Empfehlung der EU-Kommission – Aggressive Steuerplanung (vom 6.12.2012), C(2012) 8806 final

Enhanced Relationship draft working paper, Tax Intermediaries Study. Working Paper 6 – The Enhanced Relationship, draft working paper, OECD, Paris 2007, [www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf)

Enhanced Relationship, Tax Intermediaries Study, Working Paper 6: The Enhanced Relationship, OECD, Paris 2007

Evaluation der schweizerischen Europapolitik. Bericht des Bundesrates (vom 17.9.2010), BBl 2010, 7239

Final Communiqué of Finance Ministers and Central Bank Governors, G20, Mexiko-Stadt, 4./5.11.2012

Final Seoul Declaration, Forum on Tax Administration, Final Seoul Declaration, 14./15.9.2006, Paris 2006, [www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf)

G20 Leaders Declaration, Los Cabos, Mexiko, 18./19.6.2012

Global Effective Tax Rates, PricewaterhouseCoopers LLP, New York 2011, [http://businessroundtable.org/uploads/studies-reports/downloads/Effective\\_Tax\\_Rate\\_Study.pdf](http://businessroundtable.org/uploads/studies-reports/downloads/Effective_Tax_Rate_Study.pdf)

Grundlagenbericht Rohstoffe. Bericht der interdepartementalen Plattform Rohstoffe an den Bundesrat



- (vom 27.3.2013), Bern 2013, [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/30133.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/30133.pdf)
- Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, OECD, Paris 1998, [www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf)
- Harmful Tax Practices Report 2004, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, OECD, Paris, [www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf)
- Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, OECD, Paris 2012, [www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf)
- Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD, Paris 2000, [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf)
- 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)
- Mitteilung der EU-Kommission – Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, AB1 1998 C 384, 3
- Mitteilung der EU-Kommission – Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich (vom 28.4.2009), KOM(2009) 201 endgültig
- OECD Tax Database, [www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-tax-database.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-tax-database.htm)
- OECD-MA 2010, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2012, M-5, [dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en](https://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en)
- OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris 2010, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010\\_9789264125483-de](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de)
- OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2011, OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen. Neufassung 2011, Paris 2011, [www.oecd.org/daf/inv/mne/48808708.pdf](http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48808708.pdf)
- Pressemitteilung der EU-Kommission – Verantwortungsvollere Unternehmen können dem Wachstum in Europa einen Schub geben, IP/11/1238 (vom 25.10.2011)
- Pressemitteilung der SEC – SEC Adopts Rules Requiring Payments Disclosures by Resource Extraction Issuers, Pressemitteilung 2012-164 (vom 22.8.2012), [www.sec.gov/news/press/2012/2012-164.htm](http://www.sec.gov/news/press/2012/2012-164.htm)
- Rohstoffe. Das gefährlichste Geschäft der Schweiz, Erklärung von Bern (Hrsg.), 2. A., Zürich 2012
- Tax Transparency 2012. Report on Progress, OECD, Paris 2012, [www.oecd.org/tax/transparency/](http://www.oecd.org/tax/transparency/)
- Tax Transparency and Country-by-Country Reporting. An Overview and Comparison of the Transparency Initiatives, PwC, 2012, [www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/publications/assets/pwc-tax-transparency.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/publications/assets/pwc-tax-transparency.pdf)
- The President's Framework for Business Tax Reform. A Joint Report by The White House and the Department of the Treasury, Washington, D. C., 2012, [www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf](http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf)
- TIE Manual, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, OECD, Paris 2006, [www.oecd.org/ctp/eoi/manual](http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual)
- TIE-MA, TIE-Musterabkommen, Tax Information Exchange Model Agreement, in: Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, OECD, Paris 2002, [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf)
- Total Tax Contribution. Oder warum Schweizer Unternehmen eine zentrale Rolle als Steuerzahler und Steuereinzahler spielen, PwC/economiesuisse, Zürich 2012
- Transparency in reporting of financial data by multinational corporations, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2011, [www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/reports/Transparency\\_reporting\\_multinationals\\_july2011.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/reports/Transparency_reporting_multinationals_july2011.pdf)
- UNO-MA, UNO-Musterabkommen, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (2011 update), [www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm)
- Vorschlag der EU-Kommission – RL des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen (vom 25.10.2011), KOM(2011) 684 endg.
- Vorschlag der EU-Kommission – RL des Rates zur Einführung der gemeinsamen konsolidierten Be-

messungsgrundlage (vom 1.6.2011), KOM(2011) 121 endg.

## Rechtsquellen

4. Buchführungs-RL, RL 78/660/EWG des Rates aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (vom 25.7.1978), ABl 1978 L 222, 11

7. Buchführungs-RL, RL 83/349/EWG des Rates aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (vom 13.6.1983), ABl 1983 L 193, 1

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 13.12.2007), konsolidierte Version, ABl 2010 C 83, 47

Amtshilfekonvention, Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (vom 25.1.1988/1.6.2011) (OECD/Europarat), [conventions.coe.int/Treaty/ger/Treaties/Html/127.htm](http://conventions.coe.int/Treaty/ger/Treaties/Html/127.htm)

Amtshilfe-RL, RL 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG (vom 15.2.2011), ABl 2011 L 64, 1

BG über Regionalpolitik (vom 6.10.2006), SR 901.0

BRB 1962, BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers, Securities and Exchange Commission (SEC), Final Rule (Release No. 34-67717; File No. S7-42-10), [www.sec.gov/rules/final/2012/34-67717.pdf](http://www.sec.gov/rules/final/2012/34-67717.pdf)

Dodd-Frank Act, Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act (PL 111-203) (vom 21.7.2010), [www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ203/pdf/PLAW-111publ203.pdf](http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ203/pdf/PLAW-111publ203.pdf)

ECOFIN-Beschluss vom 21.1.2003, [www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/de/ecofin/74293.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/de/ecofin/74293.pdf)

FATCA, Foreign Account Tax Compliance Act (Title V Subtitle A des Hiring Incentives to Restore Employment Act [PL 111-147]) (vom 19.3.2010), [www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf](http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf)

FHA, Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Euro-

päischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401

StAhiG, Steueramtshilfegesetz, BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (vom 28.9.2012), SR 672.5

Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, (dt.) Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (vom 29.7.2009), BGBl 2009 I, 2302

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Transparenz-RL, RL 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der RL 2001/34/EG (vom 15.12.2004), ABl 2004 L 390, 38

Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung, Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (vom 1.12.1997), ABl 1998 C 2, 2

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 0.641.926.81 sowie ABl 2004 L 385, 30

Zinsbesteuerungs-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABl 2003 L 157, 38

Zinsen-/Lizenzgebühren-RL, RL 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (vom 3.6.2003), ABl 2003 L 157, 49

## Praxisanweisungen

KS Ausland-Ausland-Geschäfte, KS Nr. 9 (1-009-DV-2005-d) der ESTV – Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften (vom 22.6.2005)

KS Dienstleistungsgesellschaften, KS Nr. 4 der ESTV (1-004-DV-2004-d) – Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften (vom 19.3.2004)

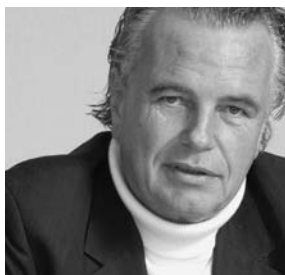
KS Principal-Gesellschaften, KS Nr. 8 (W02-008D)  
der ESTV – Internationale Steuerauscheidung von  
Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001)

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (BRB  
1962/KS 1999), KS der ESTV – Massnahmen gegen  
die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Dop-  
pelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962/  
KS 1999) (vom 17.12.1998 [inkl. Ergänzung vom  
Dez. 2001])

# Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?

Analyse der Rechtslage in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen

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



Prof. Dr. iur. et lic. oec.  
Robert Waldburger, Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St. Gallen; Konsulent Bär & Karrer AG, Zürich

## Inhalt\*

|       |  |     |       |  |     |
|-------|--|-----|-------|--|-----|
| 1     | Ausgangslage und Gegenstand dieses Beitrags . . . . .  | 111 | 5     | Sind Gruppensuchen gemäss den schweizerischen DBA-Amtshilfebestimmungen zulässig? . . . . .  | 118 |
| 2     | Unterschiede zwischen den Protokollen zu den DBA-Amtshilfebestimmungen und Art. 26 OECD-MA . . . . . | 112 | 5.1   | Position und Begründungsansätze der Bundesbehörden . . . . .                                 | 118 |
| 3     | Grundsätzliches zu den DBA-Amtshilfebestimmungen . . . . .   | 113 | 5.1.1 | Grundposition . . . . .  | 118 |
| 4     | Gruppensuchen: Rechtliche Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA . . . . .                             | 114 | 5.1.2 | Parlamentarisches Verfahren zum Steueramtshilfegesetz . . . . .                              | 118 |
| 4.1   | Allgemeines . . . . .  | 114 | 5.1.3 | Anpassung der Amtshilfebestimmungen an den Standard des Global Forum (Peer Review) . . . . . | 119 |
| 4.2   | Inhalt und Kurzwürdigung der Neukommentierung betr. Gruppensuchen . . . . .                          | 114 | 5.1.4 | Zusatzbericht des Bundesrats zur Ergänzung des DBA-US . . . . .                              | 119 |
| 4.2.1 | Inhalt . . . . .   | 114 | 5.2   | Würdigung der Argumentation der Bundesbehörden . . . . .                                     | 120 |
| 4.2.2 | Kurzwürdigung . . . . .  | 115 | 5.2.1 | Protokollbestimmungen zu den dem OECD-Standard angepassten Amtshilfebestimmungen . . . . .   | 120 |
| 4.3   | Kein Level Playing Field bei Zulässigkeit von Gruppensuchen gemäss Art. 26 OECD-MA . . . . .         | 115 | 5.2.2 | Vermischung von OECD- und TIE-Standard . . . . .   | 120 |
| 4.4   | Bedeutung der Neukommentierung betr. Gruppensuchen gemäss Auffassung der Bundesbehörden . . . . .    | 115 | 5.2.3 | Erfordernis der Angabe der Identität der betroffenen Person . . . . .                        | 120 |
| 4.5   | Analyse der Position des Bundesrats zur Neukommentierung betr. Gruppensuchen . . . . .               | 116 | 5.3   | Fazit: Unzulässigkeit von Gruppensuchen nach den DBA-Amtshilfebestimmungen . . . . .         | 121 |
| 4.5.1 | Zur Problematik der rückwirkenden Anwendung von Neukommentierungen des OECD-MA . . . . .             | 116 | 6     | Einfluss des Steueramtshilfegesetzes auf Zulässigkeit von Gruppensuchen . . . . .            | 121 |
| 4.5.2 | OECD-Kommentar kann kein Gesetzgebungsauftrag sein . . . . .   | 117 | 6.1   | Allgemeines . . . . .  | 121 |
| 4.5.3 | Gruppensuchen sind kein Standard des Global Forum . . . . .  | 117 | 6.2   | Kein absoluter Vorrang der DBA-Amtshilfebestimmungen . . . . .                               | 121 |
|       |  |     | 6.3   | Vorrang der DBA-Amtshilfebestimmungen gemäss Steueramtshilfegesetz . . . . .                 | 121 |
|       |  |     | 6.4   | Ziel der Zulässigkeit von Gruppensuchen im Steueramtshilfegesetz verfehlt . . . . .          | 122 |
|       |  |     | 6.5   | Handlungsbedarf für den Bundesgesetzgeber . . . . .  | 122 |

\* Der Autor dankt Herrn Marco Rostetter, M.A. HSG, für seine wertvolle Mitarbeit.

|   |            |   |            |
|---|------------|---|------------|
| <b>7 Gruppensuchen: Sonderfall USA</b> . . . . .  | <b>123</b> | <b>7.6 Ergebnis der Auslegung</b> . . . . .                         | <b>130</b> |
| <b>7.1 Allgemeines</b> . . . . .  | <b>123</b> | <b>7.7 Handlungsbedarf</b> . . . . .                                | <b>131</b> |
| <b>7.2 Interpretation der Amtshilfebestimmungen durch die USA und die Schweiz</b> . . . . .                         | <b>124</b> | <b>7.8 Informationsaustauschklausel im FATCA-Abkommen</b> . . . . . | <b>131</b> |
| 7.2.1 Eingeschränkte Bedeutung von Botschaften und ähnlichen Dokumenten bei Staatsverträgen . . . . .               | 124        | <b>8 Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse</b> . . . . .     | <b>131</b> |
| 7.2.2 Botschaft zum Protokoll 2009 DBA-US . . . . .   | 124        | Literatur . . . . .   | 132        |
| 7.2.3 Technical Explanaton des Protokolls 2009 DBA-US; Genehmigungsverfahren im zuständigen Senatskomitee . . . . . | 124        | Dokumente, Berichte und Handbücher . . . . .                        | 132        |
| 7.2.4 Ergebnis . . . . .  | 125        | Rechtsquellen . . . . .   | 133        |
| <b>7.3 Kehrtwende des Bundesrats im Zusatzbericht zur Ergänzung des DBA-US</b> . . . . .                            | <b>126</b> | Materialien . . . . .   | 134        |
| <b>7.4 Erlass des Bundesbeschlusses über eine Ergänzung des DBA-US</b> . . . . .                                    | <b>126</b> |   |            |
| <b>7.5 Auslegung von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i des Protokolls 2009 zum DBA-US</b> . . . . .                           | <b>127</b> |   |            |
| 7.5.1 Sinn und Zweck . . . . .  | 128        |   |            |
| 7.5.2 Entstehungsgeschichte . . . . .   | 128        |   |            |
| 7.5.3 Normumfeld . . . . .  | 129        |   |            |

## 1 Ausgangslage und Gegenstand dieses Beitrags

Am 1.2.2013 ist das Steueramtshilfegesetz vom 28.9.2012 (StAhiG) in Kraft getreten. Gleichzeitig hat der Bundesrat die Verordnung über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen (VzStAhiG) erlassen. Diese Verordnung enthält nur zwei Artikel. Art. 1 enthält zwei Absätze. Abs. 1 bestimmt, dass Ersuchen nach internationalen Steuerabkommen, welche die betroffenen Personen anhand eines Verhaltensmusters bestimmen, für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit ab Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes betreffen, zulässig sind. Abs. 2 hält fest, dass die abweichenden Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten bleiben. Art. 2 bestimmt einzig das Inkrafttreten dieser Verordnung per 1.2.2013.

In seiner Medienmitteilung zu diesen beiden Erlassen<sup>1</sup> führte der Bundesrat aus, dass ab Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes auch Gruppensuchen gemäss internationalem Standard zulässig seien. Solche Ersuchen erforderten einen Beschrieb der Vorgehensweise der Bankkunden zur Vermeidung der Besteuerung und müssten klar von sog. fishing expeditions (Beweisforschungen aufs Geratewohl, also Ersuchen ohne klare Anhaltspunkte) abgegrenzt sein. Der Bundesrat geht somit, gleich wie dies die Vorsteherin des EFD im parlamentarischen Genehmigungsverfahren des Steueramts-

hilfegesetzes im Nationalrat getan hat,<sup>2</sup> weiterhin davon aus, dass das Steueramtshilfegesetz die sog. Gruppensuchen ermögliche und dass auch die gemäss dem OECD-Standard<sup>3</sup> revidierten bzw. neu abgeschlossenen Amtshilfeklauseln in den DBA und die zugehörigen Protokollbestimmungen diesen Gruppensuchen nicht entgegenständen.

Die Verordnung zum Steueramtshilfegesetz regelt demgemäss nicht die Zulässigkeit der Gruppensuchen an sich, sondern bestimmt einzig den Zeitraum, für den solche Gruppensuchen zulässig sind.

Im vorliegenden Beitrag wird analysiert, ob die Position des Bundesrats, wonach gemäss heutiger Rechtslage Gruppensuchen ohne Anpassungen der Amtshilfeklauseln in den DBA bzw. der zugehörigen Protokollbestimmungen zulässig seien, rechtlich zutreffend ist. Am Schluss des Beitrags wird zusätzlich der Sonderfall USA behandelt.

1 Bundesrat setzt Steueramtshilfegesetz in Kraft, Medienmitteilung des Bundesrats (vom 18.1.2013), [www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=47479](http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=47479).

2 Dabei erwähnte BR Widmer-Schlumpf auch, einzelne DBA müssten angepasst werden, weil deren Vertragstext die Wendung «Gesuch im Einzelfall» enthalte (AB N - 12.9.2012 Nr. 11.044, 1349 f.). Das ist unzutreffend. Gemäss Auskunft des SIF (vom 30.1.2013) beruht diese Aussage auf einem Missverständnis.

3 Der Begriff «OECD-Standard» wird hier als Oberbegriff für den Standard gemäss Art. 26 OECD-MA und jenen gemäss TIE-MA verwendet, obwohl letzteres nicht von der OECD allein, sondern von der OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, in dem auch eine grosse Zahl von Nicht-OECD-Mitgliedstaaten vertreten sind, entwickelt worden ist (s. TIE-MA, Introduction N 2).



Anlass zur vorliegenden Analyse ist die Sorge des Autors, dass die Schweiz als Staat im internationalen Umfeld an verschiedenen Fronten, sowohl im bilateralen Verhältnis als auch in den internationalen Gremien, auf Schwierigkeiten stossen wird, wenn es sich erweist, dass die Zusage, wonach die Schweiz Gruppensuchen entgegennehmen und bearbeiten könne, einer gerichtlichen Überprüfung nicht standhält. Bei einem solchen Szenario könnten überdies auch schweizerische Informationsinhaber, namentlich Banken, in eine sehr schwierige Situation geraten. Um dies abzuwenden, wird hier für gesetzgeberische Massnahmen plädiert, soweit sich aus der nachfolgenden Analyse ein entsprechender Handlungsbedarf ergibt.

## 2 Unterschiede zwischen den Protokollen zu den DBA-Amtshilfeb Bestimmungen und Art. 26 OECD-MA

Alle gemäss dem OECD-Standard revidierten oder neu abgeschlossenen Amtshilfeb Bestimmungen in den schweizerischen DBA werden durch eine Protokollbestimmung konkretisiert, welche die Anforderungen festhält, die ein Amtshilfeersuchen erfüllen muss, damit der ersuchte Staat verpflichtet (und berechtigt) ist, dieses entgegenzunehmen und zu bearbeiten.

Im Zusammenhang mit der Frage der Zulässigkeit von Gruppensuchen lautet die einschlägige, in diesen Protokollbestimmungen enthaltene Formulierung, dass der ersuchende Staat in seinem Ersuchen u. a. hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person machen muss, damit die Schweiz verpflichtet ist, ein Amtshilfeersuchen entgegenzunehmen und zu bearbeiten.<sup>4</sup> Diese Formulierung – für sich allein betrachtet – lässt keinen andern rechtlichen Schluss zu, als dass Gruppensuchen, wie sie in der seit dem 17.7.2012 neu gefassten N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 MA beschrieben werden,<sup>5</sup> unzulässig sind. Der ersuchende Staat verlangt in einem Gruppensuchen nicht Informationen über eine Person, sondern über eine Mehrzahl von Personen, und – was das wesentliche Hindernis für die Zulässigkeit von Gruppensuchen ist<sup>6</sup> – er kennt die Identität der dieser Gruppe zugehörigen Personen nicht.

Die Auffassung, wonach das Erfordernis der Bezeichnung der Identität in Amtshilfeersuchen dem Instrument der Gruppensuchen entgegensteht, wurde auch vom Bundesrat in seiner Botschaft Protokoll 2009 DBA-US in aller Klarheit vertreten.<sup>7</sup> Im Übrigen handelt es sich bezüglich der Zulässigkeit von Gruppensuchen bei den USA um einen Sonderfall, der nachfolgend ausgeklammert bleibt und in Abschn. 7 gesondert dargestellt und analysiert wird.

Trotz dieser aufgrund des Wortlauts der einschlägigen Protokollbestimmungen klaren Unzulässigkeit von Gruppensuchen vertreten die Bundesbehörden heute – mit unterschiedlichen Begründungen<sup>8</sup> – die Auffassung, dass seit der Neufassung von N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 MA solche Gruppensuchen auch gemäss den von der Schweiz gemäss dem OECD-Standard revidierten oder neu vereinbarten Amtshilfeb Bestimmungen zulässig seien.

Bereits hier wird darauf hingewiesen, dass die Kommentierung zu Art. 26 OECD-MA nicht unbesehen auf die schweizerischen DBA übertragen werden kann, weil Art. 26 OECD-MA – anders als die Protokollbestimmungen der schweizerischen DBA – keine detaillierten Bestimmungen über den notwendigen Inhalt eines Amtshilfeersuchens enthält. Abkommensrechtliche Schranke im hier relevanten Bereich ist einzig die in Art. 26 Abs. 1 OECD-MA enthaltene Voraussetzung, wonach die vom ersuchten Staat verlangten Informationen im ersuchenden Staat für die Besteuerung «voraussichtlich erheblich» (foreseeably relevant) sein müssen. Damit besteht diesbezüglich ein wesentlicher Unterschied zu den erwähnten Amtshilfeb Bestimmungen in den schweizerischen DBA. Die einschlägigen Protokollbestimmungen zu diesen DBA sind dem Musterabkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIE-MA) der OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information nachgebildet.<sup>9</sup> Anders als das OECD-MA regelt das TIE-MA die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen

4 Nur die DBA mit Kanada, Kasachstan, Mexiko, Polen und Rumänien verlangen nicht bloss die Identität, sondern den Namen und die Adresse der betroffenen Person. Dies ändert jedoch am Ergebnis der nachfolgenden Ausführungen nichts, weil die Anforderungen in diesen Abkommen restriktiver sind als in den hier behandelten.

5 S. 2012 Update to the Model Tax Convention.

6 Aus diesem Grund ändert sich auch für die DBA mit Dänemark, Finnland, Grossbritannien, Indien, Katar, Südkorea, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Polen, Rumänien, Schweden, Singapur, Slowakei, Türkei, Uruguay, Kasachstan, welche nicht Angaben über die Identität «einer Person», sondern «von Personen» verlangen, nichts am Befund, dass der Wortlaut der Abkommen den Gruppensuchen entgegensteht.

7 S. Abschn. 7.2.2.

8 S. Abschn. 5.1.

9 Diese Übereinstimmung entspricht den Vorgaben des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, das mit seinem Peer Review erst Anlass zur Anpassung der Protokollbestimmungen in den schweizerischen DBA an den TIE-MA-Standard gab; s. Botschaft Ergänzung DBA, 3755 ff.

chen ausdrücklich in Art. 5 Abs. 5, und zwar in praktisch mit den Protokollbestimmungen zu den Amtshilfeklauseln in den schweizerischen DBA identischer Weise.

### 3 Grundsätzliches zu den DBA-Amtshilfebestimmungen

Zwar stellen die Amtshilfebestimmungen in den völkerrechtlichen Verträgen, inkl. der einen integrierenden Bestandteil dieser Verträge bildenden Protokollbestimmungen,<sup>10</sup> gegenseitige Verpflichtungen der Vertragsstaaten dar. Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass es der schweizerische Gesetzgeber (oder allenfalls gar der Bundesrat) einfach in der Hand habe, im nationalen Recht Amtshilfe vorzusehen, welche weitergeht, als dies die internationalen Verpflichtungen vorsehen.

Vielmehr ist zu beachten, dass die völkerrechtlichen Grundlagen nicht nur eine Verpflichtung der Vertragsstaaten enthalten, sondern auch völkerrechtlich legitimierte Eingriffe in die Rechtsstellung der Informationsinhaber und der betroffenen Personen darstellen. Sie heben verschiedene Geheimnisnormen – wie das gesetzlich verankerte Steuergeheimnis (Art. 43 Abs. 2 StHG; Art. 127 Abs. 2 DBG), wenn es um Bankinformationen geht: das Bankgeheimnis (Art. 47 BankG)<sup>11</sup>, den verfassungsmässig geschützten Anspruch auf die Achtung der Privatsphäre (Art. 13 BV), das Verbot der Handlungen für einen fremden Staat (Art. 271 StGB) und das Verbot des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes (Art. 273 StGB) – punktuell auf.

Solche Eingriffe sind nur zulässig, wenn die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind. Insoweit als die völkerrechtlichen Verträge solche punktuellen Aufhebungen von Geheimnisnormen nicht vorsehen, bilden diese eine grundsätzlich vom schweizerischen Gesetzgeber zu beachtende Schranke. Diese Schranke kann vom Bundesrat oder von einer andern Behörde in keinem Fall überschritten werden, und der Bundesgesetzgeber kann dies nur dann tun, wenn die Voraussetzungen für ein Unterlaufen von Abkommensbestimmungen (sog. treaty override) gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung

gegeben sind. Massgeblich hierfür ist die sog. Schubert-Praxis des Bundesgerichts.<sup>12</sup> Gemäss dieser Rechtsprechung geht ein Bundesgesetz zuvor abgeschlossenem Völkerrecht vor, wenn der Bundesgesetzgeber dies bewusst und ausdrücklich anordnen wollte.

Im schweizerischen internationalen Steuerrecht ist anerkannt – und es gibt bis heute keine Ausnahme von diesem Grundsatz –, dass die Normen in DBA als *leges speciales* dem späteren Bundessteuerrecht auch dann vorgehen, wenn das Bundessteuerrecht weitergehende schweizerische Besteuerungsrechte enthält, als dies die DBA vorsehen.<sup>13</sup> Was für die rechtliche Stellung der DBA gilt, muss auch für die Bestimmungen in übrigen völkerrechtlichen Verträgen mit steuerlichen Bestimmungen, wie z. B. das EU-Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA), die internationalen (Quellen-)Steuerabkommen (bisher mit Grossbritannien [StA-GB] und Österreich [StA-A] abgeschlossen), das Schengener Durchführungsübereinkommen (SDÜ) oder das EU-Betrugsabkommen, Geltung haben.

*Zwischenfazit:* Die völkerrechtlich festgelegten Normen über die Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe enthalten nicht nur völkerrechtliche Verpflichtungen für die schweizerischen Behörden, Amtshilfe zu gewähren, sondern sie setzen auch die völkerrechtlich verbindlichen Grenzen für schweizerische Behörden und den schweizerischen Gesetzgeber, in den Amtshilfeverfahren in den Geheimnisbereich der Informationsinhaber und der betroffenen Personen einzugreifen und die Normen des StGB zum Schutz der schweizerischen Souveränität (Art. 271 und 273 StGB) punktuell aufzuheben.

Will der schweizerische (Bundes-)Gesetzgeber über diesen völkerrechtlichen Rahmen hinausgehen, kann er dies tun, aber nur dann, wenn er – in Beachtung der Schubert-Praxis des Bundesgerichts – im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens die Absicht, gegen das zuvor ergangene Völkerrecht zu verstossen, klar und unmissverständlich kundtut.<sup>14</sup>

10 Die Protokolle bilden dann integralen Bestandteil von völkerrechtlichen Verträgen, wenn sie vom Parlament – gleich wie die Verträge selbst – formell genehmigt worden sind. In diesem Fall stehen die Protokollbestimmungen auf der gleichen Stufe in der Normhierarchie wie die Abkommen, d. h., sie haben die gleiche hierarchische Stellung wie Bundesgesetze. S. auch unten, Fn 12.

11 Art. 47 Abs. 5 BankG hebt die Strafbarkeit für jene Fälle auf, in denen kantonale oder bundesrechtliche Vorschriften den von Art. 47 BankG erfassten Personenkreis zur Offenlegung von Bankkundeninformationen verpflichten.

12 BGE 99 Ib 39 E 4. Allerdings relativierte das BGer diese Rechtsprechung, namentlich im Hinblick auf Menschenrechte: BGE 136 II 241 E 16.1 = Pra 2010 Nr. 124; bestätigte sie aber auch: BGE 136 III 168. Vgl. mwH HÄFELIN/HALLER/KELLER, N 1926 ff.

13 Es ist z. B. noch keine Steuerbehörde und noch keine Steuerjustizbehörde auf die Idee gekommen, nach dem Erlass des DBG per 1.1.1995 davon auszugehen, dass sämtliche Bestimmungen über die dort festgehaltenen Steuerpflichten den vor 1995 abgeschlossenen DBA vorgehen. Vielmehr ist hier der Grundsatz, wonach die DBA-Normen als spezielle Gesetzesbestimmungen dem DBG vorgehen, konsequent umgesetzt worden.

14 Zur Frage, ob der Bundesgesetzgeber dies in Art. 4 Abs. 2 StAHiG getan hat, s. unten, Abschn. 5.

Dieser Erkenntnis kann auch nicht das bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen von der Rechtsprechung entwickelte «Günstigkeitsprinzip» entgegengehalten werden. Dieses Prinzip besagt namentlich, dass die Rechtshilfe gemäss dem IRSG auch dann gewährt werden kann, wenn ein anwendbarer bilateraler Rechtshilfevertrag einen im IRSG vorgesehenen Rechtshilfetatbestand nicht enthält.<sup>15</sup> Das Günstigkeitsprinzip bei der Rechtshilfe verhindert, dass ein Staat, mit dem die Schweiz einen Rechtshilfevertrag abgeschlossen hat, schlechter gestellt wird als ein anderer Staat, für den ausschliesslich das IRSG, welches die unilaterale Gewährung von Rechtshilfe anordnet, gilt.<sup>16</sup>

Bei der Amtshilfe in Steuersachen ist die Rechtslage grundlegend anders als bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen. Hier besteht keine Rechtsquelle, welche – vergleichbar mit dem IRSG – die unilaterale Gewährung von internationaler Kooperation anordnet. Die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Gewährung der Amtshilfe in Steuersachen sind nicht im StAhiG, sondern einzig in den völkerrechtlichen Verträgen, namentlich in den DBA, künftig möglicherweise auch in TIEA, enthalten.<sup>17</sup> Das StAhiG regelt einzig «den organisatorischen Vollzug der Amtshilfe». <sup>18</sup> Deshalb ist es im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ausgeschlossen, dass aufgrund des unilateralen schweizerischen Rechts einem Staat Amtshilfe gewährt wird, die er aufgrund eines Staatsvertrags nicht erhalten könnte. Da keine Fälle von potentieller Schlechterstellung durch einen Staatsvertrag bestehen, gibt es auch keinen Raum, eine Schlechterstellung durch die Anwendung des Günstigkeitsprinzips auszugleichen, wie dies im Verhältnis zwischen dem IRSG und den Rechtshilfeverträgen möglich ist.

Der Vorrang der staatsvertraglichen Bestimmungen geht auch aus Art. 1 StAhiG deutlich expliziter hervor als aus Art. 1 Abs. 1 Ingress IRSG. Letztere Bestimmung enthält nur einen allgemeinen Verweis auf andere Gesetze oder internationale Vereinbarungen, während Art. 1 StAhiG in Abs. 1 besagt, dass das StAhiG (lediglich) den Vollzug der Amtshilfe, welche aufgrund von DBA und andern internationalen Verträgen vereinbart worden ist, regle und in Abs. 2 klar festhält, dass «abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens» vorbehalten seien. Es wäre deshalb auch mit Art. 1 StAhiG nicht vereinbar, den Bestimmungen über die An-

forderungen, die ein ausländisches Amtshilfeersuchen gemäss diesem Gesetz enthalten muss, unter dem Titel eines irgendwie gearteten Günstigkeitsprinzips den Vorrang vor den in den DBA verankerten Bestimmungen über die gleiche Materie zu geben.

## 4 Gruppensuchen: Rechtliche Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA

### 4.1 Allgemeines

Der Bundesrat misst der Neukommentierung von Art. 26 OECD-MA bei der Beurteilung der Zulässigkeit von Gruppensuchen eine sehr grosse Bedeutung zu; einerseits, was den Handlungsbedarf des Bundesgesetzgebers betrifft, andererseits aber auch bei der Anwendung der von der Schweiz im Rahmen ihrer neuen Amtshilfepolitik revidierten DBA und zugehörigen Protokollbestimmungen. Um die Bedeutung, welche der Bundesrat und die übrigen Bundesbehörden dieser Neukommentierung geben, einzuordnen, befasst sich dieser Abschnitt mit dieser Neukommentierung, bevor dann in Abschn. 5 die Position der Bundesbehörden zur Zulässigkeit der Gruppensuchen behandelt wird.

### 4.2 Inhalt und Kurzwürdigung der Neukommentierung betr. Gruppensuchen

#### 4.2.1 Inhalt

Massgebliche Passage ist N 5.2 des per 17.7.2012 neu gefassten Kommentars zum OECD-MA (OECD-Komm.) zu Art. 26. Dort wird zunächst ausgeführt, dass die Gruppenanfragen grundsätzlich (unzulässige) fishing expeditions darstellen, weil der ersuchende Staat die Identität der betroffenen Personen nicht kennt. Sodann werden Bedingungen genannt, die kumulativ erfüllt sein müssen, damit dennoch Gruppensuchen gestellt werden können. Diese sind:

1. die Gruppe von betroffenen Personen muss genau beschrieben werden;
2. es müssen detailliert die besonderen Umstände und Tatsachen, die zu diesem (Gruppen-)Ersuchen geführt haben, beschrieben werden;
3. es muss das anwendbare Recht (welche das Gruppenersuchen erlaubt) beschrieben werden;
4. es muss klar beschrieben und mit Fakten unterlegt werden, weshalb es vernünftige oder plausible Gründe für die Annahme gibt («there is reason to believe»), dass die Gruppenangehörigen gegen das Gesetz verstossen haben.

15 BGE 132 II 178 E 2.1; BGE 120 Ib 120 E 1a (je mwH).

16 S. zum Ganzen: ZIMMERMANN, N 229 und 640.

17 Bestrebungen im Parlament, dem StAhiG einen andern Charakter zu geben und auch die Gewährung von unilateraler Amtshilfe vorzusehen, bestanden, wurden jedoch zurückgewiesen. (S. AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 80 ff.)

18 Botschaft StAhiG, 6202.



(Sodann folgt ein Erfordernis, das unklar ist und gar keinen Sinn ergibt. Es ist wie folgt umschrieben: «It further requires a showing that the requested information would assist in determining compliance by the taxpayers in the group». Es ist nicht denkbar, dass die verlangten Informationen, welche ja nur dann übermittelt werden, wenn der ersuchende Staat einen Gesetzesverstoss glaubhaft machen kann, nicht zur Ahndung der betroffenen Steuerpflichtigen führen werden. Sollte dies der Inhalt dieses Erfordernisses sein, wäre es überflüssig. Eine andere Bedeutung dieses Satzes vermag der Verfasser nicht zu erkennen.)

Schliesslich führt der Kommentar sinngemäss aus, dass wenn die Bedingungen 1 - 4 erfüllt sind und somit ein Gruppensuchen zulässig ist, üblicherweise – aber nicht notwendigerweise – eine Drittpartei aktiv zu den Gesetzesverstössen der Gruppe, für die das Ersuchen gestellt werden kann, beigetragen hat. Hat eine Drittpartei mitgewirkt, ist auch dies im Ersuchen zu beschreiben.

#### 4.2.2 Kurzwürdigung

Die Umschreibung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit von Gruppensuchen ist somit recht vage gefasst. Auch die beiden Beispiele in N 8 Bst. h (Gruppensuchen zulässig) und N 8.1 Bst. a (Gruppensuchen nicht zulässig) zeigen auf, dass im OECD-Komm. ein weites Verständnis der Zulässigkeit von Gruppensuchen vertreten wird.

Eine besondere Brisanz kommt dieser weiten Umschreibung dadurch zu, dass N 5 OECD-Komm. in ihrer ebenfalls per 17.7.2012 erweiterten Fassung wohl so gelesen werden muss, dass der ersuchte Staat – nach entsprechenden Konsultationen mit dem ersuchenden Staat – gar nicht mehr entscheiden kann, dass er ein Amtshilfeersuchen wegen des Nichtvorliegens der Voraussetzungen nicht behandle. Massgeblich soll letztlich einzig die Auffassung des ersuchenden Staats sein. Nur ganz klassische fishing expeditions, die in der Praxis kaum vorkommen, sollen von diesem Prinzip ausgenommen bleiben.

Aus schweizerischer Sicht ist festzustellen, dass die Kommentarstelle, gemäss der nicht in jedem Fall ein aktives Mitwirken einer Drittpartei vorliegen muss (N 5.2 zweitletzter Satz), über das hinausgeht, was das Parlament im BB Ergänzung DBA-US legiferiert hat. Dort wird in Art. 1 Abs. 2 noch festgehalten, dass ein Gruppensuchen nur dann zulässig sei, «wenn der Informationsinhaber oder seine Mitarbeiter in erheblicher Weise zu solchem Verhalten beigetragen haben.» Vor dem Hintergrund dieses Bundesbeschlusses ist es ungewöhnlich, dass die schweizerische OECD-Delegation nicht zumindest eine Bemerkung (observation) zu dieser Kommentarstelle angebracht hat. Im Zeitpunkt der Genehmigung

des neu gefassten Kommentars zu Art. 26 OECD-MA, d. h. am 17.7.2012, war der BB Ergänzung DBA-US (vom 16. März des gleichen Jahres) längst bekannt. Mit der vorbehaltlosen Akzeptanz von N 5.5 hat sich somit die schweizerische OECD-Delegation über den Willen des Parlaments hinweggesetzt.

#### 4.3 Kein Level Playing Field bei Zulässigkeit von Gruppensuchen gemäss Art. 26 OECD-MA

Die von der OECD interpretativ beschlossene Zulässigkeit von Gruppensuchen durch die Neufassung von N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 (mit den Bsp. h in N 8 und a in N 8.1) wirft das folgende politische Problem auf: Unter dem Aspekt der Schaffung eines weltweiten level playing field, d. h. dem Bestreben nach gleich langen Spiessen für alle massgeblichen Finanzzentren, hätte im Vorfeld der Kommentaränderungen sichergestellt werden müssen, dass auch das TIE-MA so geändert wird, dass es Gruppensuchen zulässt. Die geltende Fassung des TIE-MA schliesst nämlich Gruppensuchen durch die Definition der Anforderungen an die Amtshilfeersuchen in Art. 5 Abs. 5 TIE-MA aus. Dort wird u. a. die Nennung der Identität der in eine Untersuchung oder Prüfung einbezogenen Person durch den ersuchenden Staat verlangt. Dieses Erfordernis schliesst Gruppensuchen aus, weil Gruppensuchen nicht eine, sondern mehrere Personen betreffen und weil der ersuchende Staat deren Identität gerade nicht kennt. Mit diesem Vorpreschen hat die OECD hingenommen, dass bezüglich des Instruments der Gruppensuchen kein level playing field zwischen den OECD-Staaten und den übrigen Mitgliedstaaten des Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch in Steuerfragen besteht.

#### 4.4 Bedeutung der Neukommentierung betr. Gruppensuchen gemäss Auffassung der Bundesbehörden

Der Bundesrat und das EFD haben sich verschiedentlich zu ihrer Auffassung über die Bedeutung der Zulässigkeit von Gruppensuchen in der Neukommentierung des OECD-Fiskalausschusses (neue N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 MA<sup>19</sup>) geäussert. Soweit ersichtlich, ist dies erstmals in der Botschaft StAhiG geschehen, wo der Bundesrat angekündigt hat, dass damit zu rechnen sei, dass die Gruppensuchen in naher Zukunft zum OECD-Standard werden, und dass anschliessend eine Ergänzung des StAhiG vorgeschlagen werde.<sup>20</sup>

19 Mit den Beispielen h in N 8 und a in N 8.1.

20 Botschaft StAhiG, 6197.

Ganz besonders deutlich geht die Auffassung des EFD aus seiner Medienmitteilung vom 18.7.2012 hervor.<sup>21</sup> Dort wurde zunächst darüber informiert, dass der OECD-Rat die Gruppensuchen zum OECD-Standard erklärt habe, und anschliessend wird ausgeführt, dass die OECD-Mitgliedstaaten die Zulässigkeit von Gruppensuchen «in ihrem nationalen Recht umsetzen müssen.» Das EFD vertrat somit die Auffassung, dass die Tatsache, dass die OECD die Gruppensuchen zum internationalen Standard erhoben hat, für den schweizerischen Gesetzgeber (und für alle andern Gesetzgeber von OECD-Mitgliedstaaten) ein verbindliches Rechtsetzungsprogramm darstelle.

Die Bundesbehörden messen der Neukommentierung von Art. 26 OECD-MA auch eine wichtige Bedeutung bei der Anwendung der gemäss dem OECD-Standard revidierten DBA und der zugehörigen Protokollbestimmungen zu. Sie vertreten dabei die Auffassung, dass die vom Bundesgesetzgeber vorgenommene Anpassung des StAhiG (Streichung der Wendung «im Einzelfall» in Art. 4 Abs. 1 StAhiG) in Kombination mit der Neufassung von N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 MA per 17.7.2012 eine ausreichende Basis für die künftige Entgegennahme von Gruppensuchen darstelle. Eine Anpassung der DBA und der zugehörigen Protokollbestimmungen zur Amtshilfeklausel sei entbehrlich.<sup>22</sup> Diese Auffassung ist nachfolgend einer Prüfung zu unterziehen.

#### 4.5 Analyse der Position des Bundesrats zur Neukommentierung betr. Gruppensuchen

Die Position des Bundesrats zur Bedeutung der Neukommentierung von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA für die schweizerische Rechtsordnung ist in zweifacher Hinsicht problematisch: einerseits bezüglich der Auffassung, wonach eine im Jahr 2012 vorgenommene Neukommentierung auch bei der Auslegung von früher abgeschlossenen DBA- und Protokollbestimmungen Anwendung finde, und andererseits bezüglich der Interpretation des OECD-Komm. zum MA als verbindliches Gesetzesprogramm für den Bundesgesetzgeber.

#### 4.5.1 Zur Problematik der rückwirkenden Anwendung von Neukommentierungen des OECD-MA

Der Bundesrat bezog und bezieht sich auf eine Änderung des OECD-Komm. zu Art. 26 MA vom 17.7.2012. Dabei hat er es unterlassen, darzustellen:

- welches überhaupt die rechtliche Bedeutung des OECD-Komm. für die Rechtsanwendung ist;
- welches die Bedeutung einer Kommentaränderung für DBA (und integrierenden Bestandteil dieser Abkommen bildende Protokollbestimmungen) sein kann, die vor der Neukommentierung abgeschlossen und vom Parlament genehmigt worden sind.

Diese Problemfelder können hier nicht im Detail ausgeleuchtet werden. Es wird vorliegend einzig zusammenfassend festgehalten, dass der Stellenwert des OECD-Komm. international gesehen unterschiedlich ist und dass es die Rechtsprechung in der Mehrheit der Staaten ablehnt,<sup>23</sup> die Position des OECD-Fiskalausschusses (in der Einleitung zum OECD-Komm.<sup>24</sup>) zu akzeptieren, wonach Änderungen des OECD-Komm. (nicht nur bezogen auf Art. 26 MA, sondern ganz generell) auch Wirkungen für Abkommen haben, die vor diesen Änderungen abgeschlossen worden sind.

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist sehr uneinheitlich, wobei sich in den jüngsten Urteilen eine Tendenz abzeichnet, dem Kommentar eine wichtige Stellung einzuräumen,<sup>25</sup> teilweise sogar über dessen Wortlaut und Sinn hinaus.<sup>26</sup> Es besteht deshalb eine grosse Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Tragweite des OECD-Komm. für das schweizerische Recht.

Das Bundesverwaltungsgericht stellte zutreffend fest, dass der OECD-Komm. als ergänzendes Hilfsmittel bei der Auslegung iSv Art. 32 VRK beigezogen werden könne und deshalb nur subsidiäre Bedeutung habe. Angesichts des Adressatenkreises des OECD-Komm. (die Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten) könne dieses Do-

21 OECD-Standard für Steueramtshilfe: Schweiz stimmt Gruppenanfragen zu, Medienmitteilung des EFD (vom 18.7.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45405](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45405).

22 S. unten, Abschn. 5.1.

23 Vgl. etwa VOGEL, Einl. N 123 und die dort aufgeführten Entschiede.

24 Introduction N 33 ff.

25 S. z. B. BGer 2C\_276/2007 (6.5.2008) = StE 2008 A 32 Nr. 10. In E 5.3 stellte das BGer fest, das Auslegungsergebnis müsse mit dem OECD-Komm. übereinstimmen. S. auch WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil), 284 ff.

26 Im Dänemark-Fall, wo es um die Frage der Anwendung des Nullsatzes für die Verrechnungssteuer auf Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft in Dänemark ging, hat das BGer sogar eine Kommentarstelle, welche Vorschläge für bilaterale Bestimmungen in DBA enthält, zur Interpretation eines Abkommens, welche eine solche Bestimmung gerade nicht enthielt, herangezogen (BGer 2A.239/2005 [28.11.2005] E 3.6). S. auch REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2006 (1. Teil), 231 ff.

kument weder die Steuerpflichtigen noch die Gerichte in irgendeiner Weise binden.<sup>27</sup>

Zur Frage, ob nachfolgende Änderungen des OECD-Komm. eine Bedeutung für die Auslegung von zuvor abgeschlossenen DBA haben, hat sich, soweit ersichtlich, das Bundesgericht noch nie im Detail geäußert, sondern, unbesehen um diese Frage in gewissen Urteilen, den OECD-Komm. als Auslegungshilfe oder gar als Entscheidungsgrundlage beigezogen, und in andern Urteilen ist es gar nicht auf diesen Kommentar eingegangen.

#### 4.5.2 OECD-Kommentar kann kein Gesetzgebungsauftrag sein

Die Aussage in der Medienmitteilung des EFD vom 18.7.2012<sup>28</sup>, wonach die OECD-Mitgliedstaaten die Zulässigkeit von Gruppensuchen «in ihrem nationalen Recht umsetzen müssen», welche auch in der Folge, insbesondere auch im nicht publizierten Bericht des SIF zu Händen der WAK-NR (Bericht auf Antrag von NR Fulvio Pelli) wiederholt worden ist, hat keinerlei rechtliche oder politische Basis und ist deshalb unhaltbar. Die Aussage verkennt den Charakter von OECD-Empfehlungen im Allgemeinen und jener des OECD-Komm. im Besonderen. Der OECD-Komm. ist keine Rechtsquelle, sondern stellt lediglich eine Empfehlung der OECD an ihre Mitgliedstaaten dar. Diese Empfehlungen werden einzig von den Regierungen (in der Schweiz vom Vorsteher oder der Vorsteherin des Departements für Wirtschaft, Bildung und Forschung [WBF]) und im Rahmen der Beschlüsse des OECD-Rats ausgesprochen. Die fragliche Kommentartabelle, die neu gefasste N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 MA, enthält lediglich eine Empfehlung zur Interpretation der Wendung «foreseeably relevant» in Art. 26 Abs. 1 OECD-MA. Sie ist eine Entscheidungshilfe für die Rechtsanwender, kann aber in keinem Fall ein Gesetzgebungsprogramm für die nationalen Gesetzgeber der Mitgliedstaaten (in der Schweiz: das Bundesparlament) darstellen.

OECD-Empfehlungen haben deshalb keine rechtliche Bedeutung für den schweizerischen Gesetzgeber; sie vermögen ihn nicht zu binden noch können sie ihm Anweisungen zur Legiferierung erteilen.

#### 4.5.3 Gruppensuchen sind kein Standard des Global Forum

Dem in Abschn. 4.2.2 dargestellten Befund, dass eine Neufassung des OECD-Komm. zum MA für den Bundesgesetzgeber bedeutungslos ist, kann auch nicht entgegengehalten werden, es habe zwar keine rechtliche, aber eine politische Verpflichtung des Parlaments zur Verankerung der Zulässigkeit von Gruppensuchen im schweizerischen unilateralen Recht (StAhiG) bestanden, weil andernfalls internationale Sanktionen, wie z. B. die Aufnahme in eine schwarze oder graue Liste des Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch in Steuerfragen oder der G20-Staaten gedroht hätte. Anders als beim TIE-Standard, welcher aufgrund des Drucks der G20-Staaten über das Global Forum zu einem globalen Standard erhoben worden ist<sup>29</sup> und dessen Nichterreichung das erhebliche Risiko von internationalen Sanktionen in sich birgt, ist dies für den Bereich der Gruppensuchen bis heute nicht der Fall.

Es ist zwar damit zu rechnen, dass die OECD oder wichtige OECD-Mitgliedstaaten versuchen werden, die Gruppensuchen auch im Global Forum zu verankern. Ob dies gelingen wird, war jedoch im Zeitpunkt, als der Bundesrat gegenüber dem Parlament dringenden gesetzgeberischen Handlungsbedarf signalisierte, in keiner Weise klar.

Wie oben in Abschn. 4.3 ausgeführt, kann das Global Forum, das sich ja zum Standard des TIE-MA bekannt hat, die Gruppensuchen auch nicht durch eine blosse Änderung des Komm. zum TIE-MA verankern; ein solches Ergebnis würde vielmehr eine Änderung von Art. 5 Abs. 5 TIE-MA bedingen. Die Umsetzung einer solchen Änderung würde viel Zeit in Anspruch nehmen, weil eine Vielzahl von bilateralen TIEA entsprechend angepasst werden müssten. Auch deshalb hätten Bundesrat und Parlament unter dem Aspekt der Wahrung gleich langer Spiesse für den Finanzplatz Schweiz gute Gründe gehabt, nicht sofort im Bereich der Gruppensuchen gesetzgeberisch tätig zu werden, sondern abzuwarten, bis sich abzeichnet, ob diese Art der internationalen Amtshilfe in Steuersachen tatsächlich zu einem internationalen, weltweiten Standard wird.

27 BVGer A-7789/2009 (21.1.2010) E 3.6.2.

28 OECD-Standard für Steueramtshilfe: Schweiz stimmt Gruppenanfragen zu, Medienmitteilung des EFD (vom 18.7.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45405](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=45405).

29 S. WALDBURGER, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, 80 ff.

## 5 Sind Gruppensuchen gemäss den schweizerischen DBA-Amtshilfeb Bestimmungen zulässig?

### 5.1 Position und Begründungsansätze der Bundesbehörden

#### 5.1.1 Grundposition

Die Bundesbehörden sind der Auffassung, dass die Zulässigkeit von Gruppensuchen grundsätzlich für alle DBA (ausser für jenes mit den USA, für das mit dem BB Ergänzung DBA-US eine eigenständige Rechtsgrundlage geschaffen werden sollte<sup>30</sup>) ab Inkrafttreten des StAhiG in Verbindung mit der die Gruppensuchen betreffenden Neufassung des OECD-Komm. (neue N 5.2 OECD-Komm. zu Art. 26 MA<sup>31</sup>) gegeben sei. Soweit ersichtlich, ist dies erstmals in der Botschaft StAhiG, wo der Bundesrat angekündigt hat, dass damit zu rechnen sei, dass die Gruppensuchen in naher Zukunft zum OECD-Standard werden, und dass anschliessend eine Ergänzung des StAhiG vorgeschlagen werde, zum Ausdruck gekommen.

Eine weitere Quelle, in welcher diese Position kurz, aber klar dargestellt ist, findet sich bei den Materialien zum in der Zwischenzeit im deutschen Parlament gescheiterten (Abgeltungs-)Steuerabkommen der Schweiz mit Deutschland: in einem vom SIF erstellten Papier mit dem Titel «Quellensteuerabkommen Schweiz-Deutschland. Entgegnungen zur Kritik, das Abkommen enthalte zahlreiche Schlupflöcher» (vom 24.9.2012).<sup>32</sup> In diesem Papier werden die Gegenargumente gegen die Vorwürfe der deutschen Gegner des Abgeltungssteuerabkommens aufgelistet und es werden diesen Kritikpunkten Gegenargumente entgegengesetzt. Unter dem Kritikpunkt 10: Die USA erhalten viel mehr als Deutschland (S. 6) wird zu den Gruppenanfragen mit Bezug auf Deutschland u. a. ausgeführt:

**DE:** möglich gestützt auf das geltende bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, sobald die notwendigen verfahrensrechtlichen Grundlagen im schweizerischen Recht erlassen sind (Steueramtshilfegesetz)

gemäss Neukommentierung des OECD-Musterabkommens

Gemäss Auffassung der Bundesbehörden gilt diese Position auch für alle andern DBA (inkl. der zugehörigen Protokolle mit Amtshilfeklauseln gemäss OECD-Standard); Ausnahmen bilden das DBA-US und jene DBA, deren Protokolle ausdrücklich festhalten, dass die

Schweiz nur Ersuchen im Einzelfall und auf Anfrage entgegennehme und bearbeite.<sup>33</sup>

#### 5.1.2 Parlamentarisches Verfahren zum Steueramtshilfegesetz

Im Zusammenhang mit den parlamentarischen Beratungen des StAhiG haben die Bundesbehörden nie eine juristische Begründung für die Position, wonach der heutige Art. 4 Abs. 1 StAhiG die rechtliche Basis für die Zulässigkeit der Entgegennahme von Gruppensuchen bildet, gegeben.

Art. 4 Abs. 1 E-StAhiG wurde zunächst vom Nationalrat als Erstrat in der Frühjahrssession 2012 nach dem Vorschlag des Bundesrats angenommen. Darin war noch festgehalten, dass die Amtshilfe an das Ausland nur im Einzelfall auf Anfrage geleistet werde. Im Ständerat als Zweitrat hat der Bundesrat kurzfristig einen Änderungsvorschlag eingebracht, wonach die Wendung «im Einzelfall» aus dem Gesetzesentwurf zu entfernen sei. Während des parlamentarischen Verfahrens wurde Art. 4 Abs. 1 E-StAhiG auf Antrag des Bundesrats (formell auf Antrag von SR Anita Fetz in der WAK-SR) bereits im Vorfeld zur Genehmigung von N 5.2 des neu gefassten Kommentars zu Art. 26 OECD-MA durch den OECD-Rat geändert. Wie Ständeräte dem Verfasser mitgeteilt haben, war der Rat der Meinung, dass diese Änderung notwendig sei, damit die Schweiz die grundsätzliche Möglichkeit zur Entgegennahme und Bearbeitung von Gruppensuchen erhält. Klar war aber nach der Meinung dieser Ständeräte, dass diese vom schweizerischen Gesetzgeber eröffnete Möglichkeit in der Folge in bilateralen Abkommen umgesetzt und konkretisiert werden müsse. Deshalb wurde im Ständerat die Streichung der Wendung «im Einzelfall» diskussionslos genehmigt.<sup>34</sup>

In der WAK-NR gab u. a. die Frage der Gruppensuchen Anlass zu Diskussionen. Auf Antrag von NR Fulvio Pelli erstatte das SIF der Kommission einen Bericht zu dieser Frage,<sup>35</sup> welcher nie publiziert wurde. Dort hat das SIF ohne rechtliche Begründung die Position vertreten, die meisten schweizerischen Amtshilfeb Bestimmungen, die nach dem 13.3.2009 revidiert oder neu abgeschlossen worden sind, bedürften für die Zulässigkeit von Gruppensuchen keiner Änderung, sondern der Nachvollzug der vom Ständerat beschlossenen Änderung in Art. 4 Abs. 1 StAhiG (Weglassen der Wendung «im Einzelfall») bilde eine ausreichende rechtliche Basis für die künftige Entgegennahme von Gruppensuchen.

30 S. dazu Abschn. 7.

31 Mit den Beispielen h in N 8 und a in N 8.1.

32 Ein inhaltlich identisches Papier vom 8.11.2012 wurde am 16.11.2012 auf der Website des SIF publiziert, seither aber wieder entfernt.

33 S. dazu die Hinweise auf entsprechende Äusserungen der Vorsteherin des EFD im nachfolgenden Abschn. 5.1.2.

34 AB S - 29.5.2012 Nr. 11.044, 295 ff.

35 S. auch Abschn. 4.5.2.



Dem Vernehmen nach hat die Vorsteherin des EFD in den Kommissionsberatungen die Auffassung vertreten, dass nur jene Protokolle zu DBA angepasst werden müssten, in welchen die Wendung «im Einzelfall» enthalten sei. Diese, offenbar auf einem Missverständnis beruhende, Auffassung äusserte sie auch im Nationalrat.<sup>36</sup>

In der parlamentarischen Beratung zur Differenzbereinigung der im Ständerat beschlossenen Änderung von Art. 4 Abs. 1 StAhiG haben sich die Diskussionen auf die Grundsatzfrage der Zulassung von Gruppensuchen und die Frage des Zeitpunkts, ab welchem Gruppensuchen gestellt werden können, konzentriert, während eine rechtliche Grundsatzdiskussion darüber, ob die Position im Bericht des SIF haltbar sei, nicht geführt worden ist. Auf wiederholtes Nachfragen zum Anpassungsbedarf der einzelnen Abkommenstexte antwortete die Finanzministerin mit den erwähnten Argumenten von Bundesrat und SIF, dass dort, wo nur «Gesuch» im Vertragstext vorkomme, kein Handlungsbedarf bestehe.<sup>37</sup> Den Gang der Beratung fasst das Votum von NR Thomas Maier treffend zusammen: «Im Sinne eines lösungsorientierten Vorgehens stimmen wir hier der Version des Ständerates zu und hoffen und beten, der Bundesrat erhalte Recht und die Gruppenanfragen seien auf diese Weise sauber geregelt.»<sup>38</sup>

### 5.1.3 Anpassung der Amtshilfebestimmungen an den Standard des Global Forum (Peer Review)

Eine rechtliche Begründung des Bundesrats zur Zulässigkeit von Gruppensuchen findet sich jedoch in den Materialien zu den Bundesbeschlüssen über eine Ergänzung der DBA (und Protokolle) an den vom Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch in Steuerfragen für die Peer Review gesetzten Standard betr. die Anforderungen an Amtshilfeersuchen, wo es darum ging, die bisher mit der Mehrzahl der Staaten vereinbarten Anforderungen zu modifizieren. Da für diesen Standard, wie oben in Abschn. 4.5.3 erwähnt, nicht Art. 26 OECD-MA, sondern Art. 5 Abs. 5 TIE-MA massgeblich ist, muss der ersuchende Staat im Amtshilfeersuchen nicht den Namen und die Adresse der betroffenen Person, sondern lediglich deren Identität nennen. Den Namen und die Adresse des Informationsinhabers muss das Ersuchen nicht in jedem Fall enthalten, sondern nur, soweit dies möglich ist.

Als Rechtsgrundlage für die Gruppensuchen nennt der Bundesrat in diesen Materialien<sup>39</sup> die in den Protokollen zu den Amtshilfebestimmungen enthaltenen Ziff. 10 Bst. b<sup>40</sup>, welche im Fall des Protokolls 2009 DBA-US wie folgt lautet:

#### 10. Zu Art. 26 (Informationsaustausch)

b) Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Während Ziffer 10 a) wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die «fishing expeditions» vermeiden sollen, sind die Unterabsätze i) bis v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

Der Bundesrat legt seine Argumentationskette nicht im Detail offen. Sie kann aber wie folgt nachgezeichnet werden:

1. Zwar ist in Ziff. 10 Bst. a Ziff. i der Protokollbestimmungen zu den Amtshilfebestimmungen klar festgelegt, dass der ersuchende Staat im Ersuchen die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (d. h. einer Person, und nicht mehrerer Personen) nennen muss, was Gruppensuchen ausschliesst, weil dort (i) der ersuchende Staat überhaupt keine Identitäten kennt und (ii) es nicht um eine Person, sondern um mehrere in eine Untersuchung einbezogene Personen geht.
2. Der nachfolgende Bst. b von Ziff. 10 geht jedoch den in Bst. a genannten Anforderungen vor, wenn es sich beim Ersuchen nicht um eine fishing expedition handelt. Nachdem die OECD Gruppensuchen zugelassen hat und diese somit nicht als fishing expeditions qualifiziert, kommt den Ziff. i - v von Bst. a keinerlei Bedeutung mehr zu. (Zur Kritik an diesem juristisch-methodischen Ansatz siehe Abschn. 5.2.)

### 5.1.4 Zusatzbericht des Bundesrats zur Ergänzung des DBA-US

Eine etwas anders lautende Begründung für die Zulässigkeit von Gruppensuchen findet sich im Zusatzbericht des Bundesrats zur Ergänzung des DBA-US (vom 8.8.2011).

Dort wird die Auffassung vertreten, das Erfordernis der Nennung der Identität sei deshalb erfüllt, weil die Erfassung über ein bestimmtes Verhaltensmuster erfolgt. Da-

36 S. oben, Fn 2.

37 AB N - 12.9.2012 Nr. 11.044, 1346 ff., 1351.

38 AB N - 12.9.2012 Nr. 11.044, 1348.

39 Botschaft Ergänzung DBA, 3756.

40 Teilweise enthalten die Protokolle zu den jeweiligen Amtshilfebestimmungen abweichende Nummerierungen oder alphabetische Bezeichnungen (im Protokoll 2010 DBA-D handelt es sich z. B. um Ziff. 3). Die Formulierungen in den jeweiligen Protokollbestimmungen sind jedoch in der überwiegenden Mehrzahl identisch.

durch gelange man zu konkret identifizierbaren Personen. Das Ergebnis sei dasselbe wie bei konkreten Ersuchen im Einzelfall, nur (i) würden durch das Verhaltensmuster mehrere Personen gleichzeitig eruiert und (ii) erfolge die konkrete Identifikation erst auf Seiten des Informationsinhabers im ersuchten Staat.<sup>41</sup>

## 5.2 Würdigung der Argumentation der Bundesbehörden

### 5.2.1 Protokollbestimmungen zu den dem OECD-Standard angepassten Amtshilfebestimmungen

Die vom Bundesrat vorgenommene Interpretation der Protokollbestimmungen zu den Anforderungen, die ein Amtshilfeersuchen zu erfüllen hat, damit es vom ersuchten Staat entgegengenommen und bearbeitet werden muss (s. oben, Abschn. 5.1.3), widerspricht sowohl dem Wortlaut als auch dem Sinn und Zweck der entsprechenden Bestimmungen.

Die Bst. b der einschlägigen Bestimmungen (z. B. im DBA-US: Ziff. 10 Protokoll 2009 DBA-US) besagen, dass die Ziff. i - v der Bst. a so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern. Die Interpretation des Bundesrats hat jedoch diesen Ziff. jegliche Bedeutung entzogen und damit die hier massgebliche Ziff. i, welche die Identität einer in eine Untersuchung oder Überprüfung einbezogenen Person verlangt, nicht aus-, sondern weggelegt, was ganz offensichtlich unzulässig ist. Wenn nämlich – wie das bei Gruppensuchen der Fall ist – gar keine Auslegung von Ziff. i notwendig ist, weil klar ist, dass der ersuchende Staat weder die Identität der betroffenen Personen kennt noch Informationen über eine bestimmte Person, sondern über eine ganze Gruppe von Personen, verlangt, geht aus dem Wortlaut ohne weitere Auslegungsschritte hervor, dass Ziff. i der Entgegennahme und Verarbeitung eines Gruppensuchens entgegensteht. Bst. b von Ziff. 10 Protokoll 2009 DBA-US (oder z. B. Bst. c von Ziff. 3 Protokoll 2010 DBA-D) hat deshalb für die Frage der Zulässigkeit von Gruppensuchen richtigerweise gar keine Bedeutung.

Der vom Bundesrat implizit aufgestellte Rechtssatz «Gemäss OECD-Komm. zu Art. 26 MA stellen Gruppensuchen keine fishing expeditions dar, Bst. b von Art. 10 Protokoll 2009 DBA-US schliesst nur fishing expeditions aus, und deshalb haben die in Bst. a dieser Protokollbestimmung genannten Bedingungen überhaupt keine Bedeutung mehr» widerspricht nicht nur dem Wortlaut, son-

dern auch dem Sinn und Zweck dieser Protokollbestimmungen.

Die in den jeweiligen Bst. a der einschlägigen Protokollbestimmungen enthaltenen Anforderungen an die ausländischen Amtshilfeersuchen sind stark an die in Art. 5 Abs. 5 TIE-MA enthaltenen Anforderungen angeglichen. Die Bst. b dieser Protokollbestimmungen entsprechen praktisch wörtlich der N 57 Komm. zu Art. 5 Abs. 5 TIE-MA. Auch aus dieser rechtsvergleichenden Perspektive wird bestätigt, was bereits aus dem Wortlaut der einschlägigen Protokollbestimmungen hervorgeht. Es handelt sich bei den Bst. b um blosse, mit einer Auslegungsregel angereicherte, Erläuterungen der in Bst. a festgelegten Kriterien. Es widerspricht dem Sinn und Zweck des Erläuterungscharakters der Bst. b, diesen Bestimmungen einen absoluten Vorrang vor den im vorangehenden Bst. a enthaltenen Bestimmungen beizumessen, wie dies der Bundesrat getan hat.

### 5.2.2 Vermischung von OECD- und TIE-Standard

Richtigerweise wird erkannt, dass die Protokollbestimmungen zu den schweizerischen DBA, welche die Anforderungen an die ausländischen Amtshilfeersuchen festlegen, eigenständige Konkretisierungen des Begriffs «foreseeably relevant» enthalten, welche in ihrer Substanz dem TIE-MA entnommen sind. Art. 26 OECD-MA unterscheidet sich in diesem Punkt wesentlich vom TIE-MA, weil er keine solchen Konkretisierungen enthält. Hier soll der OECD-Komm. zu Art. 26 MA ergänzend zum Tragen kommen.

Es widerspricht deshalb auch dem Sinn und Zweck jener Protokollbestimmungen zu den schweizerischen DBA, welche die Anforderungen an die ausländischen Amtshilfeersuchen gemäss dem TIE-Standard festlegen, die jeweiligen Bst. b zu ignorieren, nur weil der Kommentar zu Art. 26 OECD-MA erweitert worden ist und festlegt, dass in jenem Bereich Gruppensuchen keine fishing expeditions darstellen. Der Bundesrat hat mit seinem Interpretationsansatz eine unzulässige Vermischung des OECD-Standards mit dem TIE-Standard, welcher den schweizerischen Amtshilfebestimmungen in den DBA (unter Berücksichtigung der zugehörigen Protokollbestimmungen) zugrunde liegt, vorgenommen.

### 5.2.3 Erfordernis der Angabe der Identität der betroffenen Person

Nach der oben in Abschn. 5.1.4 wiedergegebenen Begründung des Bundesrats ist das Erfordernis der Nennung der Identität deshalb erfüllt, weil die Erfassung der betroffenen Personen über ein bestimmtes Verhaltensmuster erfolgt; dadurch gelange man zu konkret identifizier-

41 Zusatzbericht Ergänzung DBA-US, 6665.

baren Personen. Das Ergebnis sei dasselbe wie bei konkreten Ersuchen im Einzelfall, nur (i) würden durch das Verhaltensmuster mehrere Personen gleichzeitig eruiert und (ii) erfolge die konkrete Identifikation erst auf Seiten des Informationsinhabers im ersuchten Staat. Diese Begründung steht mit der Regelung in den Protokollbestimmungen, nach denen es dem ersuchenden – nicht dem ersuchten – Staat obliegt, Angaben über die Identität der – d. h. einer – betroffenen Person zu machen, in einem so offensichtlichen Widerspruch, dass die vom Bundesrat vorgenommene «Auslegung» nur als ganz offensichtlich unhaltbar bezeichnet werden kann. Hier hat der Bundesrat den gesamten Bst. a von Ziff. 10 Protokoll 2009 DBA-US nicht aus-, sondern weggelegt.

### 5.3 Fazit: Unzulässigkeit von Gruppensuchen nach den DBA-Amtshilfebestimmungen

Aus den vorstehenden Ausführungen geht klar hervor, dass jene Protokollbestimmungen zu den Amtshilfeklauseln, die verlangen, dass der ersuchende Staat die Identität einer in eine Untersuchung oder Überprüfung einbezogenen Person in seinem Ersuchen nennt, die Entgegennahme und Bearbeitung von Gruppensuchen durch den ersuchten Staat ausschliessen. Die vom Bundesrat und anderen Bundesbehörden vertretenen, anders lautenden Aussagen und deren Begründungen halten einer rechtlichen Überprüfung in keiner Weise stand.

Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnis ist im nachfolgenden Abschnitt zu untersuchen, ob die im Steueramtshilfegesetz getroffene Lösung an diesem Befund etwas zu ändern vermag.

## 6 Einfluss des Steueramtshilfegesetzes auf Zulässigkeit von Gruppensuchen

### 6.1 Allgemeines

Wie bereits oben in Abschn. 4.4 erwähnt, hat der Bundesrat schon in seiner Botschaft vom 6.7.2011 zum Steueramtshilfegesetz (StAhiG) angekündigt, dass die OECD wahrscheinlich die Gruppensuchen zum internationalen Standard erheben werde und dass er in diesem Fall eine Änderung des StAhiG beantragen werde.

Diese Ankündigung hat der Bundesrat im Anschluss an die Entscheidung des OECD-Rats vom 17.7.2012 in die Tat umgesetzt. Allerdings hat er dazu nicht den Weg eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens beschritten, sondern ohne Vernehmlassung und ohne Botschaft einen entsprechenden Gesetzesvorschlag in das parlamentari-

sche Genehmigungsverfahren des StAhiG eingebracht. Beide Kammern haben dieses doch ungewöhnliche, um nicht zu sagen überhastete Vorgehen akzeptiert, obwohl, wie oben in Abschn. 4.5.2 dargelegt, die Änderung des OECD-Komm. zu Art. 26 MA keinen Gesetzgebungsauftrag für das Parlament bedeuten kann und im Licht der Wahrung der Konkurrenzfähigkeit des Finanzplatzes Schweiz im weltweiten Umfeld keine Eile zur Gesetzgebung vorlag.

Die Handlungsbereitschaft des Parlaments hing möglicherweise damit zusammen, dass der Bundesrat den Standpunkt vertrat, für die Zulässigkeit der Gruppensuchen bedürfe es nur der bereits oben in Abschn. 5.1.2 dargelegten, gewissermassen redaktionellen Änderung in Art. 4 Abs. 1 StAhiG. Nachfolgend wird untersucht, ob mit dieser Änderung des StAhiG das gesetzgeberische Ziel der Zulässigkeit der Entgegennahme und Verarbeitung von ausländischen Gruppensuchen gemäss jenen DBA-Amtshilfebestimmungen, die materiell den Standard von Art. 5 Abs. 5 TIE-MA enthalten, erreicht worden ist.

### 6.2 Kein absoluter Vorrang der DBA-Amtshilfebestimmungen

Wie oben in Abschn. 1 ausgeführt, haben Staatsverträge (DBA) grundsätzlich den gleichen Stellenwert wie Bundesgesetze, wobei im Steuerrecht der Grundsatz anerkannt ist, dass die DBA *leges speciales* zu den Bundessteuergesetzen, zu denen auch das StAhiG gehört, darstellen und deshalb den übrigen Normen im Bundessteuerrecht vorgehen. Trotzdem kommt aber auch im Bereich der DBA die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Völkerrecht und abweichendem nachfolgendem Bundesgesetzrecht zum Tragen (Schubert-Praxis). Demnach ist es grundsätzlich möglich, dass ein nachfolgendes Bundesgesetz einem früheren Staatsvertrag derogiert (*treaty override*). Dies aber nur dann, wenn der Bundesgesetzgeber bewusst und in klarer Weise eine Regelung getroffen hat, welche vom Staatsvertragsrecht abweicht.

Nachfolgend wird geprüft, ob sich der Bundesgesetzgeber mit dem Erlass des StAhiG tatsächlich bezüglich der Zulässigkeit von Gruppensuchen über den Staatsvertrag hinwegsetzen wollte. Nur wenn dies der Fall wäre, würde das in Abschn. 5.3 gezogene Fazit, wonach Gruppensuchen gemäss schweizerischem Recht unzulässig sind, durch das StAhiG ausgehebelt.

### 6.3 Vorrang der DBA-Amtshilfebestimmungen gemäss Steueramtshilfegesetz

Strukturell ist das StAhiG so aufgebaut, dass es primär Verfahrensbestimmungen enthält, jedoch auch materiel-

le Voraussetzungen für die Zulässigkeit von ausländischen Amtshilfeersuchen zum Gegenstand hat. Das Gesetz enthält jedoch in Art. 1 Abs. 2 eine «Scharnierbestimmung», welche das Verhältnis zwischen dem unilateralen und dem Staatsvertragsrecht regelt und bestimmt, dass vom StAhiG abweichende staatsvertragliche Regelungen den Vorrang vor diesem Gesetz haben. Dies bedeutet für die hier zu untersuchende Frage, dass die Zulässigkeit von Gruppensuchen gemäss dem StAhiG unter dem Vorbehalt abweichender Amtshilfebestimmungen im jeweils anwendbaren DBA steht. Bezüglich der Anforderungen, die ausländische Amtshilfeersuchen in Steuersachen zu erfüllen haben, enthält der einschlägige Art. 6 Abs. 2 StAhiG eine unnötige Wiederholung des Inhalts von Art. 1 Abs. 2 und bestimmt, dass die in Bst. a - g genannten Anforderungen an ein ausländisches Amtshilfeersuchen nur dann gelten, wenn sich aus dem anwendbaren Abkommen nichts anderes ableiten lässt.

Diese Rechtslage erlaubt nur einen Schluss: Die am Gesetzgebungsprozess beteiligten Akteure haben, als sie die Zulässigkeit der Gruppensuchen im StAhiG festlegen wollten, ausser Acht gelassen, dass sich aus der Kombination von Art. 2 Abs. 1 dieses Gesetzes mit den Amtshilfebestimmungen in den gemäss dem OECD-Standard revidierten oder neu abgeschlossenen DBA ergibt, dass Art. 4 Abs. 1, aber auch Art. 6 und 7 StAhiG im Geltungsbereich der DBA-Amtshilfe Klauseln ohne jegliche Bedeutung sind. Die Amtshilfebestimmungen in den DBA enthalten nämlich detaillierte Vorschriften über die Anforderungen, die ein ausländisches Amtshilfeersuchen erfüllen muss, und halten auch fest, dass Amtshilfe nur auf Anfrage, nicht aber spontan oder automatisch geleistet wird.<sup>42</sup>

Da Art. 1 Abs. 2 StAhiG anordnet, dass abweichende staatsvertragliche Amtshilfe-Regelungen dem StAhiG vorgehen und weil, wie oben in Abschn. 2 und 5 dargelegt, die Protokollbestimmungen zu den Amtshilfeartikeln in den DBA Gruppensuchen nicht zulassen, sind Gruppensuchen unzulässig. Ein anderes Ergebnis würde einen entsprechenden, den Anforderungen der Schubert-Praxis genügenden treaty override durch den Bundesgesetzgeber erfordern.

#### 6.4 Ziel der Zulässigkeit von Gruppensuchen im Steueramtshilfegesetz verfehlt

Wie oben in Abschn. 5.1.2 dargelegt, war es der Wille des Gesetzgebers, durch das Weglassen der in Art. 4 Abs. 1 E-StAhiG enthaltenen Wendung «im Einzelfall» die Zulässigkeit der Gruppensuchen unilateral vorzusehen. Im Parlament blieb jedoch unklar, ob dies ledig-

lich ein Grundsatzentscheid war, der die Basis für die bilaterale Vereinbarung der Zulässigkeit von Gruppensuchen in den Amtshilfe Klauseln der DBA bzw. in den zugehörigen Protokollbestimmungen bildete, oder ob mit dieser Änderung die gesetzliche Grundlage für die Zulässigkeit der Gruppensuchen gegenüber allen DBA-Partnerstaaten geschaffen wurde.

Der Bundesrat vertritt die letztere Auffassung. Demnach sollen Gruppensuchen allein aufgrund von Art. 4 Abs. 1 StAhiG zulässig sein.<sup>43</sup> Dieser Auffassung steht jedoch die gesetzliche Regelung, nämlich einerseits Art. 1 Abs. 1 StAhiG, der generell das Vorliegen staatsvertraglicher Amtshilfebestimmungen voraussetzt, und andererseits der Vorrang abweichender staatsvertraglicher Amtshilfebestimmungen gemäss Art. 1 Abs. 2 StAhiG, entgegen.<sup>44</sup> In diesen Amtshilfebestimmungen sind die Voraussetzungen, die ein Amtshilfeersuchen erfüllen muss, umschrieben. Art. 4 Abs. 1 StAhiG kann gar nicht anwendbar sein, wenn bereits die staatsvertraglichen Regelungen die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen festlegen.

Es kann auch nicht die Auffassung vertreten werden, der Bundesgesetzgeber habe durch Art. 4 Abs. 1 StAhiG einen treaty override im Sinn der Schubert-Praxis angeordnet. Den Materialien können keinerlei Hinweise darauf entnommen werden, der Bundesgesetzgeber habe mit Art. 4 Abs. 1 StAhiG einen absichtlichen und ausdrücklichen Verstoß gegen bestehende staatsvertragliche Regelungen vornehmen wollen.

Wie in Abschn. 5 aufgezeigt, stellen die Amtshilfebestimmungen in den schweizerischen DBA, welche den TIE-MA Standard enthalten, staatsvertragliche Regelungen dar, die dem vom Parlament gewollten Inhalt von Art. 4 Abs. 1 StAhiG widersprechen, und sie gehen deshalb aufgrund von Art. 1 Abs. 2 StAhiG vor.

Soweit das Parlament nicht die direkte Zulässigkeit von Gruppensuchen anordnen wollte, sondern lediglich die Basis für künftige bilaterale Vereinbarungen der Zulässigkeit von Gruppensuchen in den DBA festlegen wollte, hat es eine überflüssige Regelung geschaffen, weil aufgrund von Art. 1 Abs. 2 StAhiG solche staatsvertragliche Regelungen ohnehin vorgehen würden und weil das Parlament in jedem Fall entsprechende DBA-Änderungen genehmigen kann.

#### 6.5 Handlungsbedarf für den Bundesgesetzgeber

Sofern das Parlament tatsächlich die Zulässigkeit der Gruppensuchen unilateral anordnen will und damit hin-

42 Vgl. z. B. Art. 5 Ziff. 5 Bst. e Protokoll 2010 DBA-D.

43 S. Abschn. 4.4, insbes. Fn 21, und Abschn. 5.1.1, insbes. Fn 33.

44 S. Abschn. 6.3.



nimmt, dass die Schweiz von den ausländischen Staaten keine Informationen auf der Basis von Gruppenanfragen erhalten kann, besteht beim StAhiG Reparaturbedarf.

Zunächst müsste das Parlament seine Absicht, dass bezüglich der Zulässigkeit von Gruppensuchen ein treaty override erfolgen soll, klar zum Ausdruck bringen, indem es im StAhiG (naheliegenderweise in Art. 4 oder in einem eigenen, die Gruppensuchen regelnden Artikel) ausdrücklich festhält, dass die Regelung betr. die Zulässigkeit von Gruppensuchen im StAhiG den Amtshilfebestimmungen in den DBA bzw. den zugehörigen Protokollbestimmungen vorgehe. Auch in Art. 6 Abs. 2 Bst. a. StAhiG müsste eine Klarstellung erfolgen, dass bei Gruppensuchen die Angaben zur Identität der betroffenen Personen keine Anforderung an das Ersuchen darstelle. Sodann müsste das Parlament auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG ändern und dort eine Einschränkung des Vorbehalts abweichender Regelungen in internationalen Abkommen für Gruppensuchen vorsehen. Sinnvollerweise würden auch die Voraussetzungen, unter denen Gruppensuchen zulässig sind, im StAhiG klar geregelt, um Transparenz und Rechtssicherheit herzustellen.

## 7 Gruppensuchen: Sonderfall USA

### 7.1 Allgemeines

Für das geltende Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den USA, das seit dem 19.12.1997 in Kraft ist (DBA-US), hat das Bundesverwaltungsgericht im Urteil vom 5.3.2009<sup>45</sup> entschieden, dass die Möglichkeit von Gruppensuchen besteht. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich jedoch auch, dass die USA gestützt auf das DBA-US nicht einfach irgendwelche Listenanfragen (fishing expeditions) stellen können. Vielmehr müssen konkrete Verdachtsmomente für einen amtshilfefähigen Sachverhalt vorliegen, und diese sind im Amtshilfeersuchen aufzuzeigen.

Die Zulässigkeit der Gruppensuchen ergibt sich aus der Auslegung von Art. 26 DBA-US. Zu dieser Regelung besteht keine Protokollbestimmung, welche Anforderungen an die Amtshilfeersuchen enthielte, wie dies für die gemäss dem OECD-Standard revidierten schweizerischen DBA der Fall ist. Art. 26 DBA-US sieht vor, dass die Amtshilfe der «Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen» dienen soll. Erst aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts<sup>46</sup> ist klar, dass auch Amtshilfe geleis-

tet werden kann, nachdem ein Delikt bereits begangen worden ist.

Dieser spezifische Wortlaut von Art. 26 DBA-US bildete somit die Basis für den Entscheid der ESTV, welcher vom Bundesverwaltungsgericht geschützt worden ist,<sup>47</sup> im UBS-Fall erstmals in der Geschichte der schweizerischen Amtshilfepraxis ein Gruppensuchen zuzulassen. Dort sind die US-Behörden aufgrund der Denunziation von Bradley Birkenfeld und der nachfolgenden Kooperation der UBS AG mit den US-Behörden in Kenntnis von genauen Anhaltspunkten über die Verhaltensmuster der unter Verdacht stehenden (unbekannten) Steuerpflichtigen und der Mitarbeitenden der UBS AG und von unabhängigen Dienstleistern, die für US-Kunden der UBS AG tätig waren, gelangt. Deshalb konnten sie im Amtshilfeersuchen dieses Verhaltensmuster beschreiben. Beim einschlägigen Verhaltensmuster, das vom Bundesverwaltungsgericht beurteilt wurde, ging es um die gezielte Verschiebung von Wertpapieren (namentlich US-Wertschriften) in Offshore-Gesellschaften, mit dem alleinigen Zweck, die unter dem Qualified Intermediary Agreement zwischen der UBS AG und dem IRS bestehende Meldepflicht für die entsprechenden Kapitaleinkünfte (Erträge und Gewinne) an den IRS zu unterlaufen.

Am 23.9.2009 haben die Schweiz und die USA ein Revisionsprotokoll zum DBA-US unterzeichnet (Protokoll 2009 DBA-US), das bis zum Zeitpunkt der Schlussredaktion dieses Beitrags erst vom schweizerischen Parlament genehmigt worden ist,<sup>48</sup> während die Verabschiedung durch das Parlament in den USA noch aussteht. Das Protokoll 2009 DBA-US stimmt im vorliegend massgeblichen Art. 26 Abs. 1 wörtlich mit der gleichen Bestimmung im OECD-MA überein. Es wird nicht mehr von der Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen gesprochen, sondern es wird bestimmt, dass alle Auskünfte ausgetauscht werden können, die für die Durchführung des Abkommens oder für die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» (foreseeably relevant) sind.

Gegenstand des Protokolls 2009 DBA-US ist auch eine Neufassung von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA. Bst. a Ziff. i legt in Übereinstimmung mit dem TIE-Standard<sup>49</sup> fest, dass eine der Bedingungen dafür, dass der ersuchte Staat das Ersuchen bearbeiten muss, darin bestehe, dass der ersuchende Staat «hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, die Adresse, Kontonummer oder ähnliche iden-

45 A-7342/2008 und A-7426/2008.

46 BGE 96 I 737.

47 S. Fn 45.

48 Am 18.6.2010, s. BBl 2010, 4359.

49 Art. 5 Abs. 5 TIE-MA.

tifizierende Informationen)» macht. Rein von den staatsvertraglichen Grundlagen her wäre somit das DBA-US gar kein Sonderfall, sondern es würde für ihn der gleiche Befund gelten, wie er bereits für die übrigen Amtshilfebestimmungen in den schweizerischen DBA resultiert hat. Gruppensuchen wären demgemäss ausgeschlossen.<sup>50</sup> Ein Sonderfall liegt jedoch deshalb vor, weil das schweizerische Parlament einen Bundesbeschluss gefasst hat, welcher unter bestimmten Bedingungen Gruppensuchen als zulässig erklärt. Auf diese besondere Rechtslage wird nachfolgend eingegangen.

Einen weiteren Sonderfall im Verhältnis zu den USA bildet die Bestimmung über die Zulässigkeit von Gruppensuchen im FATCA-Abkommen. Dieser Sonderfall wird nachfolgend in Abschn. 7.8 dargestellt.

## 7.2 Interpretation der Amtshilfebestimmungen durch die USA und die Schweiz

### 7.2.1 Eingeschränkte Bedeutung von Botschaften und ähnlichen Dokumenten bei Staatsverträgen

Im Sinn einer allgemeinen Vorbemerkung wird hier daran erinnert, dass gemäss dem Wiener Übereinkommen vom 23.6.1969 über das Recht der Verträge (VRK), das auch von der Schweiz ratifiziert worden ist, den vorbereitenden Arbeiten zur Genehmigung von Staatsverträgen eine wesentlich geringere Bedeutung zukommt, als dies bei unilateralen Gesetzen der Fall ist.<sup>51</sup>

Völkerrechtlich massgeblich ist der Wille der Parteien, wie er nach Treu und Glauben im Vertragstext zum Ausdruck gekommen ist. Dieser Vertragswille kann nicht unilateral durch von der Regierung eines Vertragsstaats dem Parlament unterbreitete Interpretationen abgeändert werden.

### 7.2.2 Botschaft zum Protokoll 2009 DBA-US

Die Botschaft des Bundesrats führt zur Frage, welche Angaben der ersuchende Staat (hier die USA) in seinem Amtshilfeersuchen bezüglich der betroffenen Person machen muss, u. a. Folgendes aus:

*Art. 4 des Änderungsprotokolls betreffend Ziff. 10 des Protokolls zum bestehenden Abkommen (Erläuterungen zum Informationsaustausch)*

Die Bestimmungen von Artikel 26 werden in Ziffer 10 des Abkommensprotokolls weiter konkretisiert.

In Buchstabe a) wird festgehalten, welche Angaben in einem Amtshilfesuchen enthalten sein müssen. Verlangt wird insbesondere eine eindeutige Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person. Dies erfolgt typischerweise mit dem Namen der betroffenen

Person und, sofern bekannt, mit weiteren Elementen, die sie eindeutig identifizieren, wie Wohnadresse, Bankkontonummer oder Geburtsdatum. Uneingeschränkt vorausgesetzt ist zudem die Angabe des Namens des Informationsinhabers (z. B. der Bank), in dessen Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet; weitere spezifizierende Elemente sind jedoch nur vorausgesetzt, sofern sie bekannt sind. *Daraus folgt, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt.*<sup>52</sup>

### 7.2.3 Technical Explanation des Protokolls 2009 DBA-US; Genehmigungsverfahren im zuständigen Senatskomitee

Die am 7.6.2011 auf der Website des Treasury Department publizierte Technical Explanation<sup>53</sup> zur jüngsten Abkommensrevision führt zu der hier bedeutsamen Frage aus, was folgt:

Clause i) of paragraph 10a) provides that a request must contain information sufficient to identify the person under examination or investigation. In a typical case, information sufficient to identify the person under examination or investigation would include the name, and to the extent known, an address, account number or similar identifying information. It is mutually understood that there can be circumstances in which there is information sufficient to identify the person under examination or investigation even though the requesting state cannot provide a name.<sup>54</sup>

Obgleich sowohl das Protokoll zu Art. 26 DBA-US in seiner Fassung gemäss Protokoll 2009 DBA-US in Ziff. 10 Bst. a Ziff. i als auch die vorstehend wiedergegebene Passage aus der Technical Explanation des Treasury Department in klarer Weise verlangen, dass der ersuchende Staat die Identität der in eine Untersuchung oder Überprüfung einbezogenen Person nennt (auch wenn die Identität auf andere Weise als durch die Namensnennung erfolgen kann), wurde im Rahmen des Genehmigungsverfahrens des Protokolls 2009 DBA-US im zuständigen Committee on Foreign Relations und bei den Vorarbeiten durch das Joint Committee on Taxation die Frage diskutiert, ob die Schweiz gemäss dem Protokoll 2009 DBA-US auch aufgrund eines Ersuchens, das mit einem John Doe summons gemäss US-Recht vergleichbar ist, Informationen liefern werde.<sup>55</sup> Genannt werden

<sup>52</sup> BBI 2010, 242 (Hervorhebung a. E. durch den Verfasser).

<sup>53</sup> Technical Explanation des Protokolls 2009 DBA-US. Bei der Technical Explanation handelt es sich um ein mit einer Botschaft vergleichbares Dokument. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die Erläuterungen zu den DBA zu Händen des Parlaments in den USA vom Treasury Department stammen, während sie in der Schweiz formell durch den Bundesrat unterbreitet werden.

<sup>54</sup> Technical Explanation des Protokolls 2009 DBA-US, 10.

<sup>55</sup> Ein John Doe summons ist eine von einem US-Gericht erlassene Aufforderung an einen Informationsinhaber (z. B. eine Bank), den Namen einer Person oder die Namen mehrerer Personen zu nennen, die den Steuer- oder Strafverfolgungsbehörden nicht bekannt sind, gegen die ein konkreter Verdacht besteht, dass sie sich nicht steuerkonform verhalten hat bzw. haben. (S. zum Einsatz von John Doe summonses: IRS Manual Ziff. 25.5.7 – Special Procedures for John Doe Summonses).

<sup>50</sup> S. Abschn. 5.2.3 und 5.3.

<sup>51</sup> S. dazu nachfolgend im Einzelnen Abschn. 7.6.

in den US-Materialien wiederholt die Schwierigkeiten, die im Fall UBS AG im Bereich des Informationsaustausches mit der Schweiz aufgetaucht sind. In einem Bericht der Mitarbeiter des Joint Committee on Taxation, das für das Hearing des Committee on Foreign Relations vom 7.6.2011 verfasst wurde (Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Switzerland), weisen die Autoren zunächst darauf hin, dass der Wortlaut des Protokolls hinsichtlich der Möglichkeit, John Doe summonses amtshilfeweise durchzusetzen, nicht klar sei. Der Bericht des Joint Committee nennt in diesem Zusammenhang auch den Antrag des Bundesrats vom 6.4.2011 an das schweizerische Parlament (Zusatzbericht Ergänzung DBA-US), der diesbezüglich eine Klarstellung herbeiführen soll.<sup>56</sup> Schliesslich werden im Bericht aber Bedenken gegen Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zu Art. 26 DBA-US in seiner Fassung gemäss Protokoll 2009 DBA-US geäussert, weil dort fishing expeditions ausgeschlossen seien und weil die Bedeutung dieses Begriffs unklar sei; es wird ange-regt, das Committee solle allenfalls die Frage der tatsächlichen Genehmigung dieser Bestimmung überprüfen.<sup>57</sup> In der Anhörung vom 7.6.2011 hat Senator John Kerry, der auch den Bericht zu dieser Anhörung verfasst hat (Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland), der zuständigen Beamtin des Treasury Department, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs) Manal Corwin, die präzise Frage gestellt: «Under the proposed protocol with Switzerland, are treaty countries required to exchange information in response to specific requests that are comparable to «John Doe» summonses under U. S. domestic law?»<sup>58</sup> Interessant ist, dass Frau Corwin diese Frage nicht klar beantwortet, sondern einzig auf den Standard gemäss Art. 26 OECD-MA und den TIE-Standard hingewiesen und ausgeführt hat, dass aus den Verhandlungen mit der Schweiz hervorgegangen sei, dass der vorgeschlagene Wortlaut mit den OECD-Standards über den Informationsaustausch übereinstimme.

Senator Kerry hat diese Antwort akzeptiert und nicht darauf hingewiesen, dass seine Frage – zwar nicht ausdrücklich, aber implizit – verneint worden sei. Im Zeitpunkt der Anhörung (7.6.2011) waren nämlich Gruppen-

ersuchen noch kein OECD-Standard und, wie oben aufgezeigt,<sup>59</sup> schliesst der TIE-Standard Gruppensuchen aus.<sup>60</sup>

Aus dem Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland, den Senator Kerry im Anschluss an die Anhörung verfasst hat und der am 30.8.2011 publiziert wurde, geht auf S. 4 hervor, dass das Komitee erwartet, dass die Amtshilfebestimmungen gemäss Protokoll 2009 DBA-US die Schweiz in einem Fall, der gleich oder ähnlich gelagert ist wie der Fall UBS AG,<sup>61</sup> in die Lage versetzen, Amtshilfe zu leisten.

## 7.2.4 Ergebnis

In den den Parlamenten vorgelegten offiziellen Dokumenten zum Protokoll 2009 DBA-US finden sich unterschiedliche Auffassungen bezüglich der Zulässigkeit von Gruppensuchen. Das zuständige Komitee des Senats ging davon aus, dass diese zulässig seien,<sup>62</sup> allerdings aufgrund von, vorsichtig ausgedrückt, unklaren Informationen, die es von der Vertreterin des Treasury Depart-

59 Abschn. 5.2.

60 In der gleichen Anhörung wurde auch das Änderungsprotokoll zum DBA mit Luxemburg behandelt. Dort stellte Senator Kerry wörtlich die gleiche Frage. Er erhielt von der zuständigen Beamtin eine praktisch wortgleiche Antwort wie zum Protokoll 2009 DBA-US (s. Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland, 62).

61 In jenem Fall wurde gegenüber der UBS AG ein John Doe summons für ca. 52 000 US-Steuerpflichtige erlassen, und gemäss dem UBS-Amtshilfeabkommen hat dann die UBS AG ca. 4550 Kundendossiers von Personen, die entweder Steuerbetrug oder fortgesetzte, schwere Steuerhinterziehungen begangen hatten, geliefert. Teil des UBS-Amtshilfeabkommens war die Rücknahme des John Doe summons.

62 Rainer J. Schweizer, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Rz 23, macht die gegenteilige Aussage. Er zitiert wörtlich aus der S. 4 des Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland, lässt aber die unmittelbar vor seinem Zitat stehende Passage weg. Die weggelassene Passage in Abs. 2 des Kap. VII B lautet: «The committee takes note of the difficulties faced in 2008 - 2009 by the Internal Revenue Service and the Department of Justice in obtaining information needed to enforce U. S. tax laws against U. S. persons who utilized the services of UBS AG, a multinational bank based in Switzerland. The committee expects that the proposed Protocol – including in particular the express provisions making clear that a country's bank secrecy laws cannot prevent the exchange of tax information requested pursuant to the treaty – should put the government of Switzerland in a position to prevent recurrence of such an incident in the future.» Die Unterdrückung dieses Zitats (es kann sich hier kaum um ein Versehen handeln, weil der Autor Abs. 3 des Kap. VII B auf S. 4 zitiert und den eben zitierten Abs. 2 des gleichen Abschnitts weglässt) kann nur damit erklärt, aber nicht entschuldigt werden, dass der Autor die Auffassung bekräftigen wollte, dass das zuständige Senatskomitee von der Unzulässigkeit von Gruppensuchen ausging, weil er sich in seinem Beitrag mit verschiedenen Begründungsansätzen gegen die Rechtmässigkeit des geplanten BB Ergänzung DBA-US vom 16.3.2012 sprach.

Ein John Doe summons gegen eine Gruppe von verdächtigten Personen, deren Identität aber nicht bekannt ist, kommt einem Gruppensuchen gemäss dem Standard, wie ihn N 5.2. des per 17.7.2012 neu gefassten Komm. zu Art. 26 OECD-MA festhält, sehr nahe.

56 Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Switzerland, 35 f.

57 Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Switzerland, 37.

58 Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland, Annex II – Transcript of Hearing of June 7, 2011, 61.

ment erhalten hatte. In der Botschaft des Bundesrats werden hingegen Gruppensuchen ausdrücklich ausgeschlossen, weil dort ausgeführt wurde, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränke.

### 7.3 Kehrtwende des Bundesrats im Zusatzbericht zur Ergänzung des DBA-US

Im Zusatzbericht Ergänzung DBA-US hat der Bundesrat dann eine Kehrtwende vollzogen. Er erwähnt die Rechtsprechung zum DBA-US, wonach Gruppensuchen hier zulässig seien, und führt aus, dass mit dem Zusatzbericht «klargestellt» werden solle, dass die Schweiz auch nach Inkrafttreten des Protokolls 2009 DBA-US Ersuchen behandeln werde, die – ohne konkrete Namens- oder Personenangaben – auf einem bestimmten Verhaltensmuster basieren. Dass der Bundesrat in der Botschaft Protokoll 2009 DBA-US noch genau das Gegenteil ausgeführt hat, wird hier nicht erwähnt. Dies ist wohl damit zu erklären, dass, wäre Transparenz hergestellt worden, dem Parlament klar geworden wäre, dass es sich bei der neuen Position des Bundesrats nicht um eine «Klarstellung», sondern um eine Kehrtwende handelt.

Die rechtliche Unzulässigkeit der Auffassung, dass es sich bei dieser neuen Position lediglich um eine – mit dem Wortlaut des Änderungsprotokolls vereinbare – Klarstellung handle, wurde bereits oben aufgezeigt.<sup>63</sup> Politisch wird im Zusatzbericht argumentiert, es wäre gegenüber der US-Seite kaum plausibel begründbar, weshalb die Schweiz nach Inkrafttreten des Protokolls 2009 DBA-US keine Ersuchen ohne Namensnennung mehr behandeln würde. Die US-Seite gehe davon aus, dass die Schweiz ihre Praxis gemäss dem DBA-US fortführen werde, und deshalb genüge eine unilaterale Klarstellung.

Im Zusatzbericht finden sich keine Hinweise darauf, welches die Gründe waren, die den Bundesrat zu seiner Kehrtwende veranlasst haben.

### 7.4 Erlass des Bundesbeschlusses über eine Ergänzung des DBA-US

Was dem Zusatzbericht Ergänzung DBA-US im Teil über die Gruppensuchen nicht zu entnehmen ist, wird erstmals durch das Votum von Kommissionsberichterstatte Jean-René Fournier in der Eintretensdebatte zur Behandlung des BB Ergänzung DBA-US bzw. einer Ergänzung des Protokolls 2009 DBA-US am 13.12.2011 im Ständerat als Erstrat publik.<sup>64</sup> Der Grund für diesen Bundesbeschluss lag darin, dass der Bundesrat mit den USA eine

Globallösung für die Vergangenheit finden wollte.<sup>65</sup> Einerseits für jene (zum damaligen Zeitpunkt 11) Banken, die in den Fokus der US-Strafverfolgungsbehörden geraten sind, v. a. weil sie Gelder von US-Steuerpflichtigen entgegengenommen haben, von denen sich die UBS AG im Rahmen ihrer Vergleichslösung mit den US-Behörden hatte trennen müssen. Andererseits sollten aber auch alle andern Schweizer Banken, die US-Kunden betreut haben, die ihren steuerlichen Verpflichtungen in den USA nicht nachgekommen sind, in eine solche Globallösung einbezogen werden. Teil einer solchen Globallösung sollte auch unter dem am 23.9.2009 mit dem Protokoll 2009 DBA-US revidierten DBA-US (das neu die Amtshilfe nicht nur bei Steuer- und Abgabebetrug, sondern auch bei blosser Steuerhinterziehung vorsieht) die Entgegennahme von Gruppensuchen sein, wie sie aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts<sup>66</sup> für das geltende DBA-US möglich sind. Solche Ersuchen sollen jedoch nur dann zulässig sein, wenn die US-Behörden aufgrund ihrer Ermittlungen genügend Anhaltspunkte dafür haben, dass Mitarbeitende von Schweizer Banken ihren Kunden, die in den USA unbeschränkt steuerpflichtig sind, geholfen haben, ihre Steuern (sei dies durch Umgehung des QI-Verfahrens, sei dies auf andere Weise) zu hinterziehen.<sup>67</sup>

Der Zusatzbericht wurde vom Bundesrat bereits im Herbst 2010 dem Parlament unterbreitet. Die zuständige Aussenpolitische Kommission (APK) hat jedoch das Geschäft zurückgestellt, weil sie Zweifel an der juristischen Robustheit (solidité juridique) des Entwurfs des Bundesbeschlusses hatte und deshalb zuerst vertiefte Abklärungen, insbesondere eine Anhörung von Experten und Bankenvertretern, durchführen wollte.<sup>68</sup>

In diesen Anhörungen wurde die Mehrheit der APK davon überzeugt, dass der vom Bundesrat aufgezeigte gesetzgeberische Handlungsbedarf besteht. Die Kommissionsmehrheit beantragte dann dem Parlament jene Regelung, die heute in Art. 1 Abs. 2 des BB Ergänzung DBA-US verankert ist. Demgemäss sind Gruppensuchen dann zulässig, wenn die US-Behörden in ihrem Ersuchen ein Verhaltensmuster umschreiben, nach dem die zur Gruppe gehörenden Personen ihren gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind. Eine weitere Voraussetzung bildet, dass der Informationsinhaber (idR eine Bank) oder seine Mitarbeitenden in erheblicher Weise zu solchen Verhaltensmustern beigetragen haben.

65 Zum Zeitpunkt der Redaktion dieses Beitrags, Mitte April 2013, liegt noch keine Mitteilung der Bundesbehörden über ein Zustandekommen einer solchen Globallösung vor.

66 BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008; A-737/2012.

67 Vgl. Votum BR Widmer-Schlumpf, AB S - 13.12.2011 Nr. 11.027, 1151.

68 So SR Jean-René Fournier, AB S - 13.12.2011 Nr. 11.027, 1147.

63 Abschn. 5.2.

64 AB S - 13.12.2011 Nr. 11.027, 1147.



Der Kommissionsberichtersteller hat sich nicht zur Problematik geäußert, dass in der Botschaft Protokoll 2009 DBA-US noch die Auffassung vertreten worden ist, aus dem Protokoll zum revidierten DBA gehe klar hervor, dass solche Gruppensuchen unzulässig seien. Auf diesen Punkt ging dann die Vorsteherin des EFD ein. Dabei machte sie Ausführungen, die im Licht von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i des (gemeinsam ausgehandelten und integralen Bestandteil des künftigen DBA bildenden) Protokolls 2009 DBA-US ziemlich verwirrend bzw. unzutreffend sind. BR Widmer-Schlumpf erklärte dem Parlament, dass die Amerikaner bei der Aushandlung des Protokolls 2009 DBA-US davon ausgegangen seien, dass Gruppensuchen weiterhin zulässig seien, dass die Schweiz dies jedoch «im internen Recht etwas enger gefasst» habe.<sup>69</sup> Dies führe dazu, dass «wir» mit Blick auf das interne Recht<sup>70</sup> diesen Zusatzbericht machen müssten, um dieses DBA «gerichtsstandsfest» (gemeint ist wohl: «gerichts-fest») zu machen, weil die Schweiz nicht nach aussen eine andere Auslegung haben könne als nach innen. Nach aussen sei die Schweiz völkerrechtlich gebunden, nach innen hätte die Schweiz ihr Recht, und dieses werde auch umgesetzt. Man könne aber jetzt in der Auslegung nicht einfach von den damaligen Materialien abweichen, ohne dies auch «gesetzlich und rechtlich korrekt» zu verankern. Sie führt dann Folgendes aus:

Auch ich bin im Zusammenhang mit der Frage des UBS-Abkommens vom für uns kommunizierten internen Wortlaut ausgegangen, dass «Name» Name sein muss: Name beim Steuerpflichtigen, Name beim Informationsinhaber. Jetzt erst, durch diese Diskussion, die sich heute im Zusammenhang mit der grossen Anzahl von Amtshilfesuchen ergibt, die wir zu bewältigen haben – wenn wir sie dann nach beiden DBA bewältigen können –, ist uns bewusst geworden, dass die Auslegung des neuen DBA von 2009 nach aussen und nach innen nicht dieselbe ist. Darum sind wir dieser Frage nachgegangen.<sup>71</sup>

Es bleibt schleierhaft, was die Schweiz in ihrem internen Recht «etwas enger gefasst» haben könnte. Rechtlich verbindlich konnte – vor Erlass des Bundesbeschlusses, der diskutiert wurde – einzig das Protokoll 2009 DBA-US (nach dessen Inkrafttreten) sein. Ein anderer Rechtsakt, der «etwas enger gefasst» sein könnte als gemäss dem Verständnis der amerikanischen Seite, wurde nicht vollzogen. Die von der Vorsteherin des EFD eingeführte unterschiedliche Auslegung «nach innen» und «nach aussen» ist rechtlich unhaltbar. Es kann zwar eine unterschiedliche Auslegung einer völkerrechtlichen Bestimmung durch die beiden Vertragsstaaten erfolgen, aber der Vertragsstaat Schweiz kann nicht zu zwei unterschiedlichen Auslegungsergebnissen gelangen – zu einem «nach aussen» und zu einem andern «nach innen».

Es ist schwierig, diese ziemlich merkwürdigen Ausführungen der Vorsteherin des EFD vor dem Parlament einzuordnen und zu interpretieren. Möglicherweise hat sie einfach versucht, in sibyllinischer Art darzulegen, dass der Bundesrat die oben in Abschn. 7.3 aufgezeigte Kehrtwende der Auslegung von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US vollzogen hat.

Der Ständerat hat jedoch die Ausführungen der Vorsteherin des EFD akzeptiert und sogleich Eintreten beschlossen. Bei der Detailberatung wurde ein Minderheitsantrag, welcher die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit der IRS ein Gruppensuchen stellen kann, präziser fassen und auch eine Negativabgrenzung einführen wollte, zurückgewiesen, und der heutige Art. 2 Abs. 2 BB Ergänzung DBA-US wurde als Art. 1<sup>bis</sup> mit 27 zu 5 Stimmen verabschiedet.<sup>72</sup>

### 7.5 Auslegung von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i des Protokolls 2009 zum DBA-US

Die Auslegung von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US nach dem Wortlaut zeitigt das gleiche Ergebnis wie das bereits oben (in Abschn. 5) gewonnene. Gruppenanfragen, die auf der blossen Kenntnis von bestimmten Verhaltensmustern einer Gruppe von Personen, deren Identität dem ersuchenden Staat nicht bekannt ist und die deshalb noch gar nicht in eine Untersuchung oder eine Überprüfung durch die ersuchenden Behörden einbezogen werden konnten, sind mit dem Wortlaut dieser Protokollbestimmung nicht vereinbar.

An diesem Befund ändert leider auch die Tatsache, dass der Bundesrat diese Gruppensuchen zum Teil einer Globallösung machen will oder zumindest im Zeitpunkt der parlamentarischen Behandlung des Bundesbeschlusses machen wollte,<sup>73</sup> nichts.

In den Fällen der ursprünglich 11 Banken, die Teil einer Globallösung sein sollen, haben IRS und Justice Department zwar aus verschiedenen Quellen<sup>74</sup> Informationen erhalten, aus denen gewisse Verhaltensmuster von Banken und deren in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Kunden hervorgehen. Die US-Behörden haben jedoch keine Ahnung, welches die Identität jener Kunden ist, die sich gegenüber dem IRS weiterhin nicht offenbart

69 AB S - 13.12.2011 Nr. 11.027, 1151.

70 Gemeint war wohl der BB Ergänzung DBA-US.

71 AB S - 13.12.2011 Nr. 11.027, 1151.

72 AB S - 13.12.2011 Nr. 11.027, 1154.

73 S. Abschn. 7.4.

74 Diese Quellen dürften in den USA angeklagte Bankmitarbeiter, US-Steuerpflichtige, die im Rahmen des Voluntary Disclosure-Programms des IRS entsprechende Angaben gemacht haben, und die betroffenen Banken, die (unter der Drohung einer möglichen Anklage) im Rahmen ihrer Kooperation mit den US-Behörden Informationen über ihr US-Geschäft geliefert haben, sein.



haben.<sup>75</sup> Zweck der nach Inkraftsetzung des Protokolls 2009 DBA-US zu stellenden Gruppensuchen wird es sein, jene Personen, die Steuerdelikte begangen haben, aber ihre Taten dem US-Fiskus weiterhin nicht offengelegt haben, aufgrund der von der Schweiz in Erledigung der Gruppensuchen verlangten Informationen in eine US-Untersuchung einzubeziehen.

Für ein solches Gruppensuchen liefert der Wortlaut von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US jedoch ganz eindeutig keine Basis, weil diese Bestimmung:

1. voraussetzt, dass die US-Behörden eine Untersuchung oder eine Überprüfung bezüglich einer Person durchführen, deren Identität im Zeitpunkt, in welchem das Amtshilfeersuchen gestellt wird, bereits bestimmt werden kann, was bei den Gruppensuchen, die Gegenstand der Globallösung sein sollen, gerade nicht der Fall ist;
2. von «der Person» spricht, während es bei den Gruppensuchen gerade nicht um eine Person, sondern um mehrere Personen geht.

### 7.5.1 Sinn und Zweck

Der Sinn und Zweck der im Protokoll 2009 DBA-US neu gefassten Ziff. 10 Bst. a, d. h. der darin enthaltenen Bestimmungen über die Anforderungen, die an ein Ersuchen gestellt werden, liegt darin, die unbestimmte Wendung «voraussichtlich erheblich» (foreseeably relevant) in Art. 26 Abs. 1 DBA-US zu konkretisieren. Gemäss Ziff. 10 Bst. b Protokoll 2009 DBA-US sollen die Anforderungen in Bst. a verhindern, dass fishing expeditions erfolgen oder Informationen verlangt werden können, die für die Besteuerung einer bestimmten steuerpflichtigen Person mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht erheblich sind. Sie sollen aber nicht dazu dienen, einen effektiven Informationsaustausch zu behindern.

Wie oben in Abschn. 5.2 dargelegt, kann aus dieser Zweckumschreibung nicht abgeleitet werden, dass die einzelnen in Ziff. 10 Bst. a aufgestellten Anforderungen keinerlei Bedeutung haben. Vielmehr kommt diesen Anforderungen eine eigenständige Bedeutung zu. So lange als deren Bedeutung klar ist, kann Ziff. 10 Bst. b nicht dazu führen, dass die Anforderungen mit dem Argument, sie würden zwar nicht vorliegen, aber es liege dennoch keine fishing expedition vor und deshalb sei ein Ersuchen direkt gestützt auf Ziff. 10 Bst. b zulässig, ausgehebel werden können. Es kann deshalb nicht gesagt werden, es entspreche Sinn und Zweck von Ziff. 10 Bst. a und b,

<sup>75</sup> Mit grosser Wahrscheinlichkeit handelt es sich dabei heute um ehemalige Kunden, weil die betroffenen Banken erkannt haben, dass sie sich von jenen Kunden trennen müssen, die nicht zu einer Offenlegung gegenüber dem IRS bereit sind.

Gruppensuchen als Instrumente der Amtshilfe einzusetzen.

Aus den Regeln, die für die Peer Reviews des Global Forum aufgestellt worden sind und an welche die schweizerische Abkommenspraxis angepasst werden musste, geht ein weiterer Sinn und Zweck hervor. Durch die Übernahme des Standards, wie er in Art. 5 Abs. 5 TIE-MA definiert ist, wird das Ziel verfolgt, einen möglichst weltweit gleichen Standard für die Anforderungen, die an Amtshilfeersuchen gestellt werden, zu erreichen (level playing field). Da die Zulässigkeit von Gruppensuchen weder im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, noch in jenem des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens, noch bis heute dem TIE-Standard entspricht, kann auch aus diesem Grund nicht gesagt werden, es sei mit Sinn und Zweck von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US vereinbar, Gruppensuchen zuzulassen.

### 7.5.2 Entstehungsgeschichte

Die Analyse der Entstehungsgeschichte zeigt, dass 2 Phasen zu unterscheiden sind, welche zu unterschiedlichen Erkenntnissen führen: einerseits die Phase des Vertragsabschlusses und der Vorbereitung des Genehmigungsverfahrens in der Schweiz und andererseits jene des eigentlichen parlamentarischen Genehmigungsverfahrens in der Schweiz und die Vorbereitung und Durchführung des Genehmigungsverfahrens im zuständigen US-Senatskomitee.

In der Phase 1 wurde das Protokoll 2009 DBA-US am 18.6.2009 paraphiert und am 23.9.2009 unterzeichnet. Dieses Änderungsprotokoll stand in einem engen Zusammenhang mit dem Fall UBS AG und bildete sogar Gegenstand eines Staatsvertrags zwischen der Schweiz und den USA (UBS-Amtshilfeabkommen). In Art. 2 dieses Vertrags<sup>76</sup> wurde vereinbart, dass eine Unterzeichnung baldmöglichst nach der Paraphierung, aber nicht später als bis am 30.9.2009 erfolgen solle. Zudem haben sich die Vertragsparteien verpflichtet, das ihnen Mögliche zu tun, um für eine unverzügliche Ratifizierung zu sorgen. Die Vertragsparteien haben ihre diesbezüglichen Verpflichtungen eingehalten. Verzögerungen im US-Senat haben aber dazu geführt, dass die Ratifikation bis heute<sup>77</sup> noch nicht stattfinden konnte.<sup>78</sup>

<sup>76</sup> Diese Bestimmung stimmt in beiden Versionen (der nur vom Bundesrat abgeschlossenen [AS 2009, 5669] und der zusätzlich vom Parlament genehmigten) wörtlich überein.

<sup>77</sup> D. h. bis Mitte April 2013.

<sup>78</sup> Diesbezüglich könnte der FATCA-Vertrag eine gewisse beschleunigende Wirkung haben, weil die Amtshilfe der Schweiz gemäss diesem Abkommen erst dann erfolgen wird, wenn das Protokoll 2009 DBA-US unterzeichnet worden ist. S. dazu nachstehend Abschn. 7.8.

Den Vertragsparteien war somit im Zeitpunkt des Abschlusses des Protokolls 2009 DBA-US der Fall UBS nicht nur bekannt, sondern er bildete Teil des Lösungspaketes dieses Falles bei dem einem Gruppensuchen, das sich im Ergebnis über ca. 4450 Personen erstreckte und dem eine wichtige Bedeutung zukam. Es fällt deshalb schwer zu argumentieren, den Parteien sei die Problematik der Gruppensuchen nicht bekannt gewesen, als sie Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US, welches Gruppensuchen ausschliesst, vereinbart haben. Und auch bei den Ausführungen in der Botschaft Protokoll 2009 DBA-US, die diesen Befund bestätigen, kann es sich vor dem Hintergrund der Entstehungsgeschichte nicht um ein blosses Versehen handeln.

Auf Seiten der Schweiz war dieses Verhandlungsergebnis in jenem Zeitpunkt verständlich und konnte als Erfolg bezeichnet werden. Es wurde davon ausgegangen, dass es sich beim Fall UBS AG um einen bedauerlichen Einzelfall handelte, der sich nicht wiederholen würde, und deshalb bestand wohl das Bestreben zu verhindern, dass der Fall UBS AG bezüglich der Gruppensuchen eine präjudizielle Wirkung auf die Anwendung des neu ausgehandelten DBA habe. Sollte dennoch ein mit dem Fall UBS AG vergleichbarer Fall vorkommen, bestand die einseitige Erklärung der Schweiz zum UBS-Amtshilfeabkommen, in welcher sich die Schweiz verpflichtet hatte, auch in Zukunft Ersuchen zu bearbeiten, die sich «auf Handlungsmuster und Umstände stützen, welche denjenigen im Falle der UBS AG entsprechen.»<sup>79</sup>

In dieser Phase ergibt die historische Auslegung ein starkes Argument gegen die Zulässigkeit von Gruppensuchen. Hätten die Parteien einen übereinstimmenden Willen gehabt, auch unter dem revidierten DBA Gruppensuchen zuzulassen, hätten sie diesem Willen, namentlich auch im Licht des UBS-Falles und des dazu abgeschlossenen UBS-Amtshilfeabkommens, auch im Wortlaut des Protokolls 2009 DBA-US oder zumindest in einer gemeinsamen Erklärung dazu, welche – gleich wie die Erklärungen zum UBS-Amtshilfeabkommen – dem Parlament unterbreitet worden wäre, zum Ausdruck bringen müssen.

Über die Frage, weshalb auch die amerikanische Seite Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US zugestimmt hat, kann nur spekuliert werden. Eine Hypothese wäre, dass sich die amerikanischen Verhandlungsführer auf die einseitige Erklärung der Schweiz zum UBS-Amtshilfeabkommen verlassen haben. Weil im UBS-Fall Gruppensuchen möglich waren, hätte demnach keine Veranlassung bestanden, diese auch im Protokoll 2009 DBA-US vorzusehen. Eine andere Hypothese ginge dahin, dass

sich das Treasury Department, welches das Protokoll 2009 DBA-US verhandelt hat, mit dem IRS, der zusammen mit dem Department of Justice das UBS-Amtshilfeabkommen ausgehandelt hat, nicht oder schlecht koordiniert und deshalb der Problematik der Gruppensuchen nicht die notwendige Aufmerksamkeit geschenkt habe. Es würde somit seitens der Amerikaner ein Verhandlungsfehler vorliegen. Für diese Hypothese spricht, dass die Vertreterin des Treasury Department in der Anhörung der Senatskommission der Frage von Senator Kerry, ob Gruppensuchen gemäss dem Änderungsprotokoll zulässig seien, ausgewichen ist.<sup>80</sup>

In der Phase 2 der Entstehungsgeschichte sind bezüglich des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens in der Schweiz 2 Unterphasen zu unterscheiden. In der Unterphase 1 hat das Parlament das Protokoll 2009 DBA-US auch im Licht der Ausführungen in der Botschaft Protokoll 2009 DBA-US, welche Gruppensuchen klar ausschliesst, genehmigt. Mit aller Deutlichkeit kommt dann aber der gegenteilige Wille zur Zulassung von Gruppensuchen in der Unterphase 2 zum Ausdruck. Hier hat das Parlament einen entsprechenden Bundesbeschluss erlassen (den BB Ergänzung DBA-US), welcher gemäss Auffassung des Bundesrats klarstellenden Charakter hat.<sup>81</sup>

In dieser Phase bestand im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten des Genehmigungsverfahrens in den USA Unklarheit über die Zulässigkeit von Gruppensuchen. Beim Genehmigungsverfahren im zuständigen Senatskomitee wurde – allerdings aufgrund von letztlich unzutreffenden Angaben seitens der Verwaltung – davon ausgegangen, dass Gruppensuchen weiterhin möglich seien.

### 7.5.3 Normumfeld

Die Berücksichtigung des Normumfelds spricht dagegen, dass entgegen dem klaren Wortlaut von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US Gruppensuchen zulässig seien. Dies geht aus einem Vergleich von Ziff. 10 Bst. a Ziff. i Protokoll 2009 DBA-US mit Art. 5 Abs. 5 TIE-MA und dem zugehörigen Kommentar hervor. Auch in Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIE-MA wird verlangt, dass der ersuchende Staat die voraussichtliche Bedeutsamkeit seines Ersuchens damit belegen muss, dass er im Ersuchen «the identity of the person under examination or investigation» nennt. Der Kommentar zu dieser Bestimmung enthält in den N 60 - 64 Beispiele, welche die Bedeutung von Art. 5 Abs. 5 Bst. a TIE-MA verdeutlichen sollen. Keines dieser Beispiele erwähnt Gruppensuchen oder

79 S. Erklärungen zum UBS-Amtshilfeabkommen.

80 S. dazu oben, Abschn. 7.2.3.

81 Vgl. oben, Abschn. 7.3.

anders bezeichnete Fälle, in denen Amtshilfeersuchen ohne Kenntnis der Identität der betroffenen Personen seitens des ersuchenden Staats zulässig wären.

## 7.6 Ergebnis der Auslegung

Die hier auszulegende Protokollbestimmung ist Bestandteil eines völkerrechtlichen Vertrags. Massgeblich für deren Auslegung sind deshalb die im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge enthaltenen Auslegungsregeln. Zentral ist Art. 31 VRK. Demgemäss ist für die Auslegung des Protokolls 2009 DBA-US der Wortlaut dieser Protokollbestimmung, so wie er nach Treu und Glauben und im Licht seines Ziels und Zwecks zu verstehen ist, massgebend. Die Umstände des Vertragsabschlusses und die vorbereitenden Arbeiten sind in Art. 32 VRK als Beispiele für ergänzende Auslegungsmittel genannt. Als ergänzende Auslegungsmittel können allenfalls auch nicht nur die Umstände des Vertragsabschlusses, sondern jene der Vertragsgenehmigung qualifiziert werden. Zu beachten ist aber im Zusammenhang mit der vorliegend zu beantwortenden Auslegungsfrage, dass gemäss Art. 32 VRK die ergänzenden Auslegungsmittel nur für die Stützung eines gemäss Art. 31 gewonnenen Auslegungsergebnisses, nicht aber zu deren Widerlegung herangezogen werden können. Ein weiterer Fall, in dem auf die ergänzenden Auslegungsmittel zurückgegriffen werden kann, liegt vor, wenn die Auslegung gemäss Art. 31 VRK zu einem mehrdeutigen Ergebnis führt oder wenn die Bedeutung im Dunkeln bleibt oder wenn sie zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder mehrdeutigen Ergebnis führt.

Aus Art. 31 VRK geht somit mit aller Deutlichkeit hervor, dass unilaterale Massnahmen eines Vertragsstaats, wie der BB Ergänzung DBA-US eine darstellt, zumindest dann bedeutungslos bleiben, wenn aus dem Wortlaut des Protokolls 2009 DBA-US, wie er nach Treu und Glauben und im Licht seines Sinns und Zwecks zu verstehen ist, ein gegenteiliges Auslegungsergebnis hervorgeht, das weder mehrdeutig ist noch die Bedeutung im Dunkeln lässt oder offensichtlich sinnwidrig oder unvernünftig ist.

Unter Anwendung der Auslegungsregeln in Art. 31 und 32 VRK ergibt sich somit das folgende Auslegungsergebnis:

Wie bereits bei der Auslegung der Protokollbestimmungen zu den in den massgeblichen Normelementen identischen Amtshilfebestimmungen in den übrigen schweizerischen DBA (oben, Abschn. 2 und 5) dargelegt, steht der Wortlaut von Ziff. 10 Bst. a und b des Protokolls 2009 DBA-US, so wie er gemäss Art. 31 VRK nach Treu und Glauben sowie Sinn und Zweck zu verstehen ist, der Zulässigkeit von Gruppensuchen entgegen. Dieses Ergeb-

nis ist weder mehrdeutig noch bleibt es im Dunkeln; es ist überdies weder offensichtlich sinnwidrig noch unvernünftig.

Aus Art. 32 VRK ergibt sich somit, dass die ergänzenden Auslegungsmittel nur insoweit herangezogen werden können, als sie das Ergebnis der Unzulässigkeit der Gruppensuchen stützen. Dies trifft auf die Phase 1 und die Unterphase 1 von Phase 2 im schweizerischen Genehmigungsverfahren auf die Entstehungsgeschichte (s. Abschn. 7.5.2) sowie auf das Ergebnis der Berücksichtigung des Normumfelds (s. Abschn. 7.5.3) zu.

Bei konsequenter Auslegung der hier massgeblichen Protokollbestimmung gemäss der VRK ergibt sich somit, dass weder dem BB Ergänzung DBA-US noch der vom zuständigen US-Senatskomitee geäusserten Erwartung, dass Gruppensuchen zulässig seien, eine Bedeutung zukommt. Solche unilaterale Massnahmen oder Positionsbezüge, die dem unter Anwendung von Art. 31 VRK resultierenden Ergebnis zuwiderlaufen, haben keinerlei rechtliche Bedeutung. Das von der Vorsteherin des EFD in der Parlamentsdebatte vor dem Ständerat formulierte Ziel, mit dem BB Ergänzung DBA-US die Zulässigkeit von Gruppensuchen im Verhältnis zu den USA, namentlich im Hinblick auf die angestrebte Globallösung mit den US-Behörden, gerichtsfest zu machen,<sup>82</sup> wurde somit verfehlt.

Aber selbst wenn die massgebliche Protokollbestimmung nicht – was eigentlich geboten wäre – nach den Auslegungsregeln der VRK ausgelegt würde,<sup>83</sup> sondern der Entstehungsgeschichte und den Materialien des Genehmigungsverfahrens die gleiche Bedeutung beimessen würde wie bei der Auslegung von unilaterale Gesetzen, bestünde ein erhebliches Spannungsfeld zwischen einerseits dem Wortlaut der einschlägigen Protokollbestimmung, dem historischen Auslegungselement in der Phase 1 und dem Normumfeld, die mit aller Deutlichkeit gegen die Zulässigkeit von Gruppensuchen sprechen, und andererseits den Materialien im schweizerischen Gesetzgebungsverfahren, namentlich dem BB Ergänzung DBA-US, der die Gruppensuchen mit aller Deutlichkeit als zulässig bezeichnet, sowie der vom zuständigen

<sup>82</sup> S. Abschn. 7.4.

<sup>83</sup> Diesem methodischen Ansatz folgt das Bundesgericht verschiedentlich bei der Auslegung von andern DBA-Bestimmungen (als jenen zur Amtshilfe), wo es in jedem Fall die letzte Beurteilungskompetenz hat. Als Beispiel dafür sei BGer 2C\_276/2007 (6.5.2008) = StE 2008 A 32 Nr. 10 angeführt. Die dort vom Bundesgericht gemachte Aussage, das Auslegungsergebnis von dem OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen müsse stets im Einklang mit der Interpretation gemäss dem OECD-Komm. sein, widerspricht klar Art. 31 VRK, weil es sich beim OECD-Komm. lediglich um ein ergänzendes Auslegungsmittel iSv Art. 32 VRK handeln kann.

Senatskomitee in den USA zum Ausdruck gebrachten Erwartung, dass Gruppensuchen auch gemäss dem Änderungsprotokoll zulässig seien.

Angesichts dieses Auslegungsergebnisses ist zu bedauern, dass der Bundesrat einen unilateralen Ansatz gewählt hat, statt mit der amerikanischen Seite eine Klarstellung von Ziff. 10 Bst. a Protokoll 2009 DBA-US zu erreichen, nachdem er zur Überzeugung gelangt war, dass das Instrument der Gruppensuchen ein unabdingbares Element sei, um die Probleme der damals 11 Banken (zu denen auch eine Grossbank gehört) und allenfalls des ganzen Bankenplatzes zu lösen, und nachdem er die Entscheidung gefällt hatte, nicht die einseitige Erklärung anlässlich des Abschlusses des UBS-Amtshilfeabkommens als Basis für die von ihm angestrebte Globallösung heranzuziehen.

### 7.7 Handlungsbedarf

Der Autor dieses Beitrags befürchtet ein politisch und namentlich wirtschaftlich sehr problematisches Szenario, wenn die Schweiz den USA im Rahmen einer Globallösung oder einer andern Verwaltungsvereinbarung die Zusage machen würde, die ESTV werde nach Inkrafttreten des Protokolls 2009 DBA-US Gruppensuchen entgegennehmen und bearbeiten, und sich aufgrund von Gerichtsentscheiden ergeben würde, dass die Schweiz diese Zusage nicht einhalten kann.

Angesichts dieses möglichen und, wenn das Bundesverwaltungsgericht und allenfalls das Bundesgericht<sup>84</sup> die einschlägige Protokollbestimmung gemäss den Auslegungsregeln der VRK interpretiert, sogar sehr wahrscheinlichen, höchst problematischen Szenarios wird hier die Auffassung vertreten, dass dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht. Sei es, dass nachträglich doch noch Ziff. 10 Protokoll 2009 DBA-US mit der US-Seite neu verhandelt und anschliessend nochmals dem schweizerischen Parlament und dem zuständigen US-Senatskomitee unterbreitet wird, sei es, dass eine allfällige, dem Parlament vorzulegende Vereinbarung mit den USA über eine Globallösung unmissverständlich klarstellt, dass Gruppensuchen zulässig seien, so wie dies im FATCA-Abkommen vereinbart worden ist (s. nachstehenden Abschn. 7.8).

84 Es ist nicht ausgeschlossen, dass bei der Frage der Zulässigkeit von Gruppensuchen im Verhältnis zu den USA das Bundesgericht in Anwendung von Art. 84a BGG davon ausgeht, dass es sich dabei um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder aus andern Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handle und dass es deshalb allfällige Beschwerden gegen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts ausnahmsweise entgegennimmt.

### 7.8 Informationsaustauschklausel im FATCA-Abkommen

Im Licht der in diesem Beitrag behandelten Fragestellung ist die Zulässigkeit von Gruppensuchen im FATCA-Abkommen vorbildlich geregelt worden.

Art. 5 Abs. 1 FATCA-Abkommen hält klar fest, dass die zuständige US-Behörde Gruppensuchen gestützt auf Art. 26 DBA-US idF gemäss Protokoll 2009 DBA-US stellen könne, und es wird auch der sachliche Geltungsbereich dieser Gruppensuchen umschrieben. Im Weiteren wird darauf hingewiesen, dass aus der Tatsache, dass die Basis für die Gruppensuchen Art. 26 DBA-US idF gemäss Protokoll 2009 DBA-US bilde, folge, dass solche Ersuchen erst dann möglich seien, wenn das Änderungsprotokoll in Kraft getreten ist. Damit hat die amerikanische Seite ein gewisses Interesse, das seit bald 2 Jahren im Senat der Genehmigung harrende Protokoll 2009 DBA-US zu genehmigen, damit die Ratifikation und das Inkrafttreten nicht über Gebühr verzögert werden. Allerdings bestimmt Art. 5 Abs. 1 letzter Satz, dass, unabhängig vom Zeitpunkt, in dem Ersuchen gestellt werden können, Informationen ab Inkrafttreten des FATCA-Abkommens geliefert würden, was den Zeitdruck für die US-Seite vermindert.

In Art. 5 Abs. 2 FATCA-Abkommen wird sodann ausdrücklich klargestellt, dass die Informationen, die Gegenstand der in Abs. 1 vereinbarten Gruppensuchen sind und zur Steuererhebung voraussichtlich relevant sein können, zulässig seien, ungeachtet dessen, ob das berichtende Finanzinstitut oder eine Drittperson zu den Gesetzesverletzungen beigetragen hat.

Damit ist klargestellt, dass dem BB Ergänzung DBA-US, der eine erhebliche Mitwirkung des Informationsinhabers oder seiner Mitarbeitenden verlangt (wenn er denn überhaupt eine rechtliche Bedeutung hat<sup>85</sup>), diesbezüglich durch das nachfolgende FATCA-Abkommen derogiert wird.

Gemäss dem FATCA-Abkommen ist somit zweifelsfrei sichergestellt, dass die zuständige US-Behörde Gruppensuchen stellen kann.

## 8 Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse

1. Die Protokollbestimmungen zu den dem OECD-Standard entsprechenden schweizerischen DBA schliessen Gruppensuchen aus, weil diese Proto-

85 S. oben, Abschn. 7.6.



kolle in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 5 TIE-MA, welches in diesem Bereich den internationalen Standard des Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch in Steuerfragen bildet, verlangen, dass der ersuchende Staat im Amtshilfeersuchen die Identität der betroffenen Person<sup>86</sup> nenne. Da bei Gruppensuchen die Identität der betroffenen Personen dem ersuchenden Staat gerade nicht bekannt ist, diese vielmehr durch den schweizerischen Informationsinhaber offengelegt werden muss, sind Gruppensuchen mit diesem Erfordernis nicht kompatibel. Die Änderungen von N 5.2 des OECD-Komm. per 17.7.2012 vermögen an diesem Befund nichts zu ändern.

2. Der Bundesgesetzgeber hat sein Ziel, im StAhiG die Zulässigkeit von Gruppensuchen unilateral zu regeln, verfehlt, weil er den Vorbehalt von abweichenden Abkommen in Art. 1 Abs. 2 StAhiG nicht beachtet hat.
3. Sofern die Politik die Zulässigkeit von künftigen Gruppensuchen im Sinn eines treaty override im unilateralen Recht regeln will, besteht weiterer gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Der Gesetzgeber müsste die Zulässigkeit von Gruppensuchen entweder in Art. 4 Abs. 1 oder in einem separaten Artikel im StAhiG klar zum Ausdruck bringen. Zudem müsste er in Art. 1 Abs. 2 StAhiG eine Ausnahme für den Vorrang von staatsvertraglichen Bestimmungen vorsehen, um damit den treaty override bezüglich der Zulässigkeit von Gruppensuchen klar festzuschreiben.<sup>87</sup> Dabei wäre es sinnvoll und unter dem Aspekt des Legalitätsprinzips und der Rechtssicherheit geboten, dass die Kriterien für die Entgegennahme von Gruppensuchen gesetzlich geregelt werden.
4. Auch im Verhältnis zu den USA besteht – trotz dem BB Ergänzung DBA-US, der die Zulässigkeit von Gruppensuchen festschreibt – Handlungsbedarf auf staatsvertraglicher Ebene. Andernfalls droht ein Szenario, das politisch und wirtschaftlich erheblichen Schaden anrichten kann.
5. Im FATCA-Abkommen ist die Zulässigkeit der Gruppensuchen in vorbildlicher Weise staatsvertraglich verankert worden.

## Literatur

- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. A., Zürich u. a. 2012
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222
- SCHWEIZER RAINER J., Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Strafverfolgungshilfe gegenüber den USA?, Jusletter, 27.2.2012
- VOGEL KLAUS, in: DBA – Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (Hrsg.: Klaus Vogel/Moris Lehner), 5. A., München 2008
- WALDBURGER ROBERT, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, FStR 2010, 80
- WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil), FStR 2009, 284
- ZIMMERMANN ROBERT, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. A., Bern 2009

## Dokumente, Berichte und Handbücher

- 2012 Update to the Model Tax Convention, Update to Article 26 of the Model Tax Convention and its Commentary (approved by the OECD Council on 7-17-2012), OECD, Paris 2012, [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)
- IRM, Internal Revenue Manual, (U. S.) Internal Revenue Service, [www.irs.gov/irm/index.html](http://www.irs.gov/irm/index.html)
- OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model 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 2010, OECD-Musterabkommen, 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)
- Quellensteuerabkommen Schweiz-Deutschland. Entgegnungen zur Kritik, das Abkommen enthalte

<sup>86</sup> Vgl. oben, Abschn. 5.2.3.

<sup>87</sup> Das für das Verhältnis zwischen dem IRSG und den Rechtshilfeverträgen durch die Rechtsprechung entwickelte Günstigkeitsprinzip kann im Geltungsbereich des StAhiG nicht angerufen werden; s. Abschn. 3.

zahlreiche Schlupflöcher (vom 24.9.2012), EFD/ Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, [www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2012/098/Stellungnahmen/01-Dr\\_\\_Amb\\_\\_hl.pdf](http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2012/098/Stellungnahmen/01-Dr__Amb__hl.pdf)

TIE-MA, TIE-Musterabkommen, Tax Information Exchange Model Agreement, in: Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information (of 4-18-2002), OECD, Paris 2002, [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf)

## Rechtsquellen

BankG, Bankengesetz, BG über die Banken und Sparkassen (vom 8.11.1934), SR 952.0

BB Ergänzung DBA-US, BB über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 16.3.2012), BBl 2012, 3511

BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110

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

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

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

Erklärungen zum UBS-Amtshilfeabkommen (vom 19.8.2009), SR 0.672.933.612

EU-Betrugsabkommen, Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (vom 26.10.2004), SR 0.351.926.81

FATCA-Abkommen, Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die

Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA (vom 14.2.2013), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02701/index.html?lang=de&download=NHZLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDe4F5fWym162epYbg2c\\_JjKbNoKSn6A--](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02701/index.html?lang=de&download=NHZLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDe4F5fWym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--)

Protokoll 2009 DBA-US, Protokoll zur Änderung des DBA-US (vom 23.9.2009), BBl 2010, 247

Protokoll 2010 DBA-D, Protokoll zur Änderung des DBA-D (vom 27.10.2010), AS 2012, 825

SDÜ, Schengener Durchführungsübereinkommen, Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen (vom 19.6.1990), ABl 2000 L 239, 19 (in der SR nicht veröffentlicht)

StA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 13.4.2012), SR 0.672.916.33

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 5.4.2012, SR 0.672.936.74

StAhiG, Steueramtshilfegesetz, BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (vom 28.9.2012), SR 672.5

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

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

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

VzStAhiG, V über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen (vom 16.1.2013), SR 672.51

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 0.641.926.81

## Materialien

Botschaft Ergänzung DBA, Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen (vom 6.4.2011), BBl 2011, 3749

Botschaft Protokoll 2009 DBA-US, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 27.11.2009), BBl 2010, 235

Botschaft StAhiG, Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

E-StAhiG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (vom 5.7.2011), BBl 2011, 6233

Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Switzerland. Joint Committee on Taxation (JCX-31-11) (vom 20.5.2011), [www.jct.gov/publications.html?func=showdown&id=3791](http://www.jct.gov/publications.html?func=showdown&id=3791)

Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland. Senate Executive Report 112-1, submitted by Mr. Kerry (vom 30.8.2011), [www.gpo.gov/fdsys/pkg/CRPT-112erpt1/html/CRPT-112erpt1.htm](http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CRPT-112erpt1/html/CRPT-112erpt1.htm)

Technical Explanation des Protokolls 2009 DBA-US, U. S. Dept. of the Treasury, Technical Explanation of the Protocol signed at Washington on 9-23-2009, amending the convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (vom 7.6.2011), [www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/TreasTechExp-2009-Protocol-Switzerland-Tax-Treaty.pdf](http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/TreasTechExp-2009-Protocol-Switzerland-Tax-Treaty.pdf)

Zusatzbericht Ergänzung DBA-US, Zusatzbericht zur Botschaft vom 6.4.2011 zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 8.8.2011), BBl 2011, 6663

# Lizenzboxen in Europa

Ein Blick über die Grenze auf die europäischen Entwicklungen bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten

Claudia Prendina Dutler



*Claudia Prendina Dutler,  
eidg. dipl. Steuerexpertin,  
LL.M. (International Tax Law  
Universität Zürich), Kantona-  
les Steueramt Zürich, Divi-  
sion Revision.*

*Der Artikel legt die persönli-  
che Meinung der Autorin dar.*

## Inhalt

|                |   |            |                |  |            |
|----------------|---|------------|----------------|--|------------|
| <b>1</b>       | <b>Ausgangslage und Gegenstand des Beitrages</b>  | <b>136</b> | <b>4</b>       | <b>Immaterialgüterrecht</b>  | <b>142</b> |
| <b>2</b>       | <b>Steuerwettbewerb innerhalb der EU (Verhaltenskodex, staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt)</b> | <b>136</b> | <b>4.1</b>     | <b>Immaterialgüterrecht aus wirtschaftlicher Sicht</b>                                   | <b>143</b> |
| <b>2.1</b>     | <b>Verhaltenskodex</b>  | <b>136</b> | <b>4.2</b>     | <b>Immaterialgüterrecht aus zivilrechtlicher Sicht</b>                                   | <b>143</b> |
| <b>2.2</b>     | <b>Staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt in der EU</b>  | <b>137</b> | <b>4.3</b>     | <b>Immaterialgüterrecht aus Sicht des internationalen Steuerrechts</b>                   | <b>143</b> |
| <b>2.2.1</b>   | Staatliche Beihilfe innerhalb der EU nach Art. 107 Abs. 1 AEUV  | 137        | <b>4.3.1</b>   | Einzelne Begriffselemente in Art. 12 OECD  | 144        |
| <b>2.2.1.1</b> | Vorteil durch Minderung der Steuerlast  | 137        | <b>4.3.2</b>   | Begriff der Lizenzgebühr in verschiedenen Musterabkommen                                 | 144        |
| <b>2.2.1.2</b> | Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln  | 137        | <b>4.4</b>     | <b>Eingeschlossene Immaterialgüterrechte bei den Lizenzbox-Modellen</b>                  | <b>145</b> |
| <b>2.2.1.3</b> | Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten   | 137        | <b>4.4.1</b>   | Gegenüberstellung der Modelle  | 145        |
| <b>2.2.1.4</b> | Spezifische oder selektive Massnahme  | 137        | <b>4.4.2</b>   | Eingeschlossene Rechte   | 146        |
| <b>2.2.2</b>   | Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt bzw. Rechtfertigung der Beihilfe (Art. 107 Abs. 3 AEUV)                             | 138        | <b>4.4.2.1</b> | Urheberrechte auf Software   | 146        |
| <b>2.2.3</b>   | Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation ab 1. Januar 2007              | 138        | <b>4.4.2.2</b> | Patente  | 146        |
| <b>2.3</b>     | <b>Fazit Steuerwettbewerb innerhalb der EU</b>  | <b>139</b> | <b>4.4.2.3</b> | Fabrik- oder Handelsmarke, Zeichnung und Modell  | 146        |
| <b>3</b>       | <b>Modelle im steuerrechtlichen Wettbewerb um Zins- und Lizenzträge</b>   | <b>139</b> | <b>4.4.2.4</b> | Domain   | 147        |
| <b>3.1</b>     | <b>Modelle der Privilegierung von Zinserträgen</b>  | <b>139</b> | <b>4.4.2.5</b> | Fazit eingeschlossene Rechte   | 147        |
| <b>3.2</b>     | <b>Modelle der Privilegierung von Lizenzträgen und weitere Modelle</b>  | <b>140</b> | <b>4.5</b>     | <b>Fazit Immaterialgüterrechte</b>   | <b>147</b> |
| <b>3.2.1</b>   | Modelle der Privilegierung von Lizenzträgen   | 140        | <b>5</b>       | <b>Quellensteuer-Aspekte der Lizenzträge</b>   | <b>147</b> |
| <b>3.2.2</b>   | Formen der Steuervergünstigungen  | 141        | <b>5.1</b>     | <b>Quellensteuer auf Lizenzträgen im internationalen Verhältnis</b>                      | <b>147</b> |
| <b>3.2.3</b>   | Weitere Modelle   | 142        | <b>5.1.1</b>   | Anforderungen an die Gesellschaft  | 147        |
| <b>3.3</b>     | <b>Fazit Modelle</b>  | <b>142</b> | <b>5.1.2</b>   | EU-Staaten   | 148        |
|                |   |            | <b>5.1.2.1</b> | ZBstA  | 148        |
|                |   |            | <b>5.1.2.2</b> | Spezielle EU-Länder und DBA-Bestimmungen   | 148        |
|                |   |            | <b>5.1.2.3</b> | Geplante Änderungen der Zins-Lizenzgebühren-RL   | 148        |
|                |   |            | <b>5.1.3</b>   | Entwicklungsländer und Produktionsstandorte  | 149        |
|                |   |            | <b>5.2</b>     | <b>Anrechnung der Quellensteuern bei den Lizenzboxen in der EU mit Vergleich Schweiz</b> | <b>149</b> |
|                |   |            | <b>5.3</b>     | <b>Fazit Quellensteueraspekte</b>  | <b>150</b> |



|   |            |
|---|------------|
| <b>6 Zusammenfassung</b> . . . . .                            | <b>151</b> |
| Literatur . . . . .   | 151        |
| Berichte . . . . .  | 152        |
| Materialien und Praxisanweisungen Belgien . . . . .           | 152        |
| Materialien und Praxisanweisungen Europäische Union . . . . . | 152        |

|   |     |
|---|-----|
| Materialien und Praxisanweisungen Grossbritannien . . . . . | 153 |
| Materialien und Praxisanweisungen Luxemburg . . . . .       | 153 |
| Materialien und Praxisanweisungen Schweiz . . . . .         | 153 |
| Rechtsquellen . . . . .                                     | 153 |

## 1 Ausgangslage und Gegenstand des Beitrages

In der EU haben sich in den letzten Jahren bedeutende Veränderungen bei der Besteuerung der mobilen Erträge ergeben. Ein Blick über die Grenzen der Schweiz soll deshalb alternative Gestaltungsmöglichkeiten für die Besteuerung von Immaterialgüterrechten aufzeigen.

Der EG-Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) genehmigte den «Verhaltenskodex über die Unternehmensbesteuerung» vom 1.12.1997 einvernehmlich. In der Folge wurde am 9.3.1998 eine Gruppe «Verhaltenskodex» eingesetzt, welche die bestehenden steuerlichen Regelungen in den EU-Ländern auf ihre Verträglichkeit mit dem Kodex beurteilte. Unter die identifizierten 66 schädlichen Steuersysteme fielen u. a. das belgische Koordinationszentrum, die Luxemburger 1929er-Holding und 3 holländische Modelle (Finanzierungstätigkeiten, Holding und Lizenzgebühren). Die betroffenen Staaten sahen sich gezwungen, diese Steuermodelle anzupassen oder abzuschaffen. Zur Erhaltung ihrer Steuerattraktivität für die darin enthaltenen privilegierten mobilen Erträge suchten sie nach Alternativen.

Aufgrund des aktuellen Geschehens in der Schweiz befasst sich diese Publikation schwergezwichtet mit den inzwischen entwickelten Steuermodellen für die Privilegierung der Lizenzerträge in den EU-Staaten. Zum Gesamtverständnis der Situation innerhalb der EU werden vereinzelt auch Steuervergünstigungen für Zinserträge aufgezeigt. Als Ausgangslage für die Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb der EU werden im ersten Teil die Rahmenbedingungen durch den Verhaltenskodex und die staatliche Beihilfe dargestellt. Danach werden Besteuerungsmodelle aufgezeigt und wird der Frage nachgegangen, ob diese dem Verhaltenskodex und dem Beihilfeverbot standhalten. Des Weiteren werden die Attraktivität der Modelle anhand der Steuersätze verglichen und die Formen der Steuervergünstigungen verdeutlicht. Im folgenden Teilbereich stellen sich die Fragen des Immaterialgüterrechtsbegriffes und der Attraktivität der Steuersysteme hinsichtlich der Breite des eingeschlossenen Lizenzertrages. Im letzten Abschnitt wird die Rückerstattungssituation der ausländischen Quellensteuern auf den Lizenzerträgen unter die Lupe genom-

men und die Steueranrechnung bei verschiedenen Modellen beleuchtet.

Ziel dieses Artikels ist es, einen Einblick in die Entwicklungen in den EU-Mitgliedstaaten im Bereich der Besteuerung von Immaterialgüterrechten zu ermöglichen und aus den bestehenden Systemen von Lizenzboxen ein interessantes Besteuerungsmodell herauszuarbeiten.

## 2 Steuerwettbewerb innerhalb der EU (Verhaltenskodex, staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt)

Der AEUV ermächtigt die Gemeinschaft, Massnahmen zur Beseitigung verschiedener Arten von Wettbewerbsverfälschungen zu ergreifen, die das reibungslose Funktionieren des gemeinsamen Marktes beeinträchtigen.<sup>1</sup>

### 2.1 Verhaltenskodex

Das Massnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs wurde 1996 initiiert und an der informellen Tagung im September 1997 konkret ausgestaltet. Die Mitgliedstaaten haben sich darin verpflichtet, keine neuen schädlichen Massnahmen im Sinne des Verhaltenskodex zu treffen.<sup>2</sup> Bei der Unternehmensbesteuerung bezieht sich dies auf Massnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können.<sup>3</sup> Dies ist der Fall, wenn eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung gemessen am üblichen Besteuerungsniveau (Nominalsteuersatz, Besteuerungsgrundlage oder andere einschlägige Faktoren) in dem Staat vorliegt. Zur Beurteilung der Schädlichkeit wird unter anderem berücksichtigt, ob eine Massnahme nur an Gebietsfremde oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt wird.<sup>4</sup> Weitere Kriterien sind: Bevorteilte Transaktion isoliert von der inländischen Wirtschaft; ohne substantielle Präsenz;

1 Vgl. auch Mitteilung Beihilfe, Ziff. 5.  
 2 Verhaltenskodex, C.  
 3 Verhaltenskodex, A.  
 4 Verhaltenskodex, B.

mangelnde Transparenz der Massnahmen; undurchsichtige Handhabungen; Abweichungen von international anerkannten Grundsätzen für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb von multinationalen Unternehmensgruppen.<sup>5</sup> Die Beurteilung, ob der Code of Conduct eingehalten werde, erfolgt in einem three-step process<sup>6</sup> und orientiert sich an dem im Verhaltenskodex definierten Kriterienkatalog. Potenziell schädlich sind Massnahmen, die – gemessen am üblichen Besteuerungsniveau im betreffenden Staat – eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung zur Folge haben. Eine genauere Regelung, wie die Abwägung erfolgen solle, besteht wohl nicht. Der Rat hat eine Gruppe aus hochrangigen Vertretern der Mitgliedstaaten für die Überwachung der Einhaltung des Code of Conduct zusammengestellt. Die Gruppe erstattet regelmässig Bericht an den Rat über die beurteilten Massnahmen. Der ursprüngliche Primarolo-Bericht wurde veröffentlicht, aber seither erfolgen Veröffentlichungen nur, wenn der Rat dies als zweckmässig erachtet.<sup>7</sup> Es fehlt an Transparenz.<sup>8</sup>

Ein Teil der unter den Kodex fallenden steuerlichen Massnahmen betreffen den Geltungsbereich des Beihilfeverbots. Im Jahre 1998 erliess die Kommission durch Mitteilung Anwendungsvorschriften über staatliche Beihilfen gegen Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung. Nachfolgend wird darauf detaillierter eingegangen, da diese Kriterien nicht mit jenen des Verhaltenskodex übereinstimmen.

## 2.2 Staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt in der EU

### 2.2.1 Staatliche Beihilfe innerhalb der EU nach Art. 107 Abs. 1 AEUV

Ob eine gewährte staatliche Beihilfe den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe, ist von zentraler Bedeutung. Wird damit der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt, ist dies mit dem Binnenmarkt unvereinbar.<sup>9</sup>

#### 2.2.1.1 Vorteil durch Minderung der Steuerlast

Die Massnahme muss dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Darunter werden insbesondere die Steuerlastminderungen durch Reduktion

der Steuerbemessungsgrundlage, vollständige oder teilweise Ermässigung des Steuerbetrages und durch Zahlungsaufschub oder Aufhebung der Steuerschuld subsumiert.<sup>10</sup>

Auffallend dabei ist, dass die Minderungen durch individuelle Definitionen der Steuerhoheit, Steuersubjekt und Steuerobjekt nicht erwähnt werden. Bei der Festlegung der Steuersystematik in der Unternehmensbesteuerung durch die Rechtsangleichungsvorschriften in Art. 114 Abs. 2 AEUV sind dem Eingriff in die Autonomie der einzelnen EU-Länder anscheinend Grenzen gesetzt.

#### 2.2.1.2 Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln

Ein Steuereinnahmeverlust steht einer Verwendung staatlicher Mittel in Form von Ausgaben gleich. Dieses Kriterium ist auch anwendbar auf Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden.<sup>11</sup> Bei der staatlichen Beihilfe besteht eine Pflicht, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung, gestützt auf Art. 107 Abs. 3 AEUV, zu unterrichten. Die beabsichtigte Massnahme darf nicht ohne vorherige Genehmigung durch die Kommission durchgeführt werden.<sup>12</sup>

#### 2.2.1.3 Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten

Die Massnahme darf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigen. Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Beeinträchtigung des Handels vor, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht.<sup>13</sup> Das Ausmass der Beeinträchtigung spiele hierbei anscheinend keine Rolle.<sup>14</sup>

#### 2.2.1.4 Spezifische oder selektive Massnahme

Eine spezifische oder selektive Massnahme begünstigt bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige. Die Qualifizierung einer Massnahme kann in 2 Schritten erfolgen. Zunächst gelten Massnahmen als selektiv, die in ihrer Anwendung örtlich begrenzt (regionale Selektivität), nicht für alle Wirtschaftsbereiche in dem Mitgliedstaat (sektorale Selektivität) oder nur für bestimmte Rechtsformen gelten.<sup>15</sup>

5 Zusammengefasst von Verhaltenskodex, B.

6 Vgl. SZUDOCZYK/VAN DE STREEK, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct, 274.

7 Verhaltenskodex, H.

8 Vgl. SZUDOCZYK/VAN DE STREEK, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct, 274.

9 Vgl. Art. 107 AEUV.

10 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 9.

11 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 10, mit Hinweis auf EuGH Deutschland (C-248/84, 14.10.1987).

12 Vgl. Mitteilung Beihilfe, Ziff. 34.

13 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 11.

14 Vgl. GROSS, Das Europäische Beihilferecht im Wandel, 10 f.

15 Vgl. LINN, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, 605.

Des Weiteren werden eher materielle Kriterien für die Selektivität herangezogen wie bestimmte Umsatzschwellen, Mindestinvestitionsbeiträge, zeitliche Begrenzungen und enge Einschränkung der Tätigkeit.

Der selektive Charakter einer Massnahme kann jedoch «durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems» gerechtfertigt sein.<sup>16</sup> Daher muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob eine Massnahme eine Ausnahme des allgemein geltenden Steuersystems darstellt. Dazu muss zuerst festgestellt werden, welche allgemeinen Regelungen gelten, um danach die Massnahme ins Verhältnis setzen zu können.

Im Beihilferecht ist nicht nur – wie bei den Grundfreiheiten – ein grenzüberschreitender Sachverhalt einem vergleichbaren nationalen Sachverhalt gegenüberzustellen. Wie bei den Grundfreiheiten muss ein Vergleichsmassstab gefunden werden, der als Referenz zur Bestimmung einer selektiven Begünstigung dienen kann.<sup>17</sup> Mit anderen Worten: Es muss festgestellt werden, ob im Zusammenhang mit dem nationalen System eine begünstigende Massnahme für gewisse Unternehmen einen Vorteil gegenüber Unternehmen in vergleichbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Situation darstellt.<sup>18</sup> Sofern dies der Fall ist, handelt es sich um eine staatliche Beihilfe.

Vorausgesetzt, die steuerlichen Massnahmen gelten für alle Unternehmen und Produktionszweige, stellen diese keine staatliche Beihilfe dar. Darunter fallen vor allem generelle Vorschriften in Bezug auf Festlegung von Steuersätzen, Abschreibungsmöglichkeiten, Verlustvorträge, Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerumgehung.<sup>19</sup>

Die Tatsache alleine, dass Unternehmen einer bestimmten Branche mehr profitieren als Unternehmen einer anderen, bedeutet nicht notwendigerweise eine staatliche Beihilfe.<sup>20</sup> Die Selektivität ist nur gegeben, wenn die Diskriminierung im objektiven Verhältnis zum nationalen Steuersystem unbegründet ist. Notwendig zur Vermeidung der Selektivität ist vielmehr eine weite Definition der Kategorie von Transaktionen in einer nicht diskriminierenden Art.<sup>21</sup>

Ausschlaggebend ist nicht die Massnahme, sondern deren Wirkung. Zentral zur Rechtfertigung der Massnahme

einer staatlichen Beihilfe ist daher der steuersystematische Aufbau des nationalen Rechts.

### 2.2.2 Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt bzw. Rechtfertigung der Beihilfe (Art. 107 Abs. 3 AUEV)

Zur Erreichung der Ziele der allgemeinen Wirtschaftspolitik, u. a. in den Bereichen der Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung und Beschäftigung, kann die Steuerbelastung bei bestimmten Produktionskosten reduziert werden.<sup>22</sup> Zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten nach Art. 107 Abs. 3a AUEV wurden Leitlinien für die regionale Zielsetzung 2007-2013 erlassen. Im Zuge der Neubelebung der Lissabon-Strategie wurde die Notwendigkeit für die Mitgliedstaaten unterstrichen, mehr und bessere Arbeitsplätze in Europa zu schaffen. Daraufhin erfolgte die Ausarbeitung des Unionsrahmens im Bereich der Forschung, Entwicklung und Innovation, gestützt auf Art. 107 Abs. 3b und 3c AUEV<sup>23</sup>, zur Stärkung des Wachstums und der Arbeitsplatz-Situation in der EU.

### 2.2.3 Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation ab 1. Januar 2007

Der neue Gemeinschaftsrahmen schliesst auch Beihilfen über Innovationsprojekte ein und sieht für die Genehmigung von Beihilfen die folgenden 3 Kriterien vor:<sup>24</sup>

1. Behebung eines konkreten Marktversagens.
2. Die Beihilfe muss zielgerichtet sein, d. h. geeignetes Instrument, Anreizeffekt und Verhältnismässigkeit müssen vorhanden sein.
3. Die wettbewerbs- und handelsverzerrenden Folgen müssen begrenzt sein und die positiven Folgen überwiegen.

Der geförderte Teil des Vorhabens muss den Forschungskategorien Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung angehören. Die Einstufung der Tätigkeiten wird auf Verwaltungspraxis und Erläuterungen im Frascati-Handbuch (OECD 2002) abgestützt.<sup>25</sup> Die genannten Kriterien sind abschliessend<sup>26</sup> und die maximale steuerliche Beihilfe-Intensität in den einzelnen Gruppen begrenzt. Beihilfen für Kosten von KMU zum Erwerb gewerblicher Schutzrechte sind möglich, soweit sie auf die vorhergehenden Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen begrenzt sind.

16 Mitteilung Beihilfe, Ziff. 12.

17 Zum Ganzen LINN, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, 605.

18 S. SÁNCHEZ RYDELSKI, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 152 und 154.

19 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 13.

20 Entscheidung Spanien Patentbox, Rz. 17; Entscheidung Holland Zinsbox, Rz. 118; SÁNCHEZ RYDELSKI, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 154.

21 SÁNCHEZ RYDELSKI, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 155.

22 Vgl. Mitteilung Beihilfe, Ziff. 13.

23 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.1.

24 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.3.1.

25 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 5.1, bezugnehmend auf Art. 107 Abs. 3c AUEV.

26 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.4.

Des Weiteren bestehen diverse spezifische und restriktive Bestimmungen für junge innovative Unternehmen, Dienstleistungssektor, Innovationskerne etc.

Für die Zulässigkeit einer Beihilfe müssen vor allem die Kriterien des Ziels im gemeinsamen Interesse, der Eignung des Instrumentes, des Anreizeffektes, der Notwendigkeit sowie der Verhältnismässigkeit erreicht werden. Die negativen Folgen müssen begrenzt sein und in der Gesamtbetrachtung die positiven Folgen überwiegen.<sup>27</sup>

### 2.3 Fazit Steuerwettbewerb innerhalb der EU

Das Nebeneinander der Entschliessung des Rates in Sachen Verhaltenskodex und der Mitteilung der Kommission zur staatlichen Beihilfe mit jeweils unterschiedlichen Kriterien sind für die Transparenz in diesem Bereich hinderlich. Sowohl die Schädlichkeit nach dem Verhaltenskodex als auch die Spezifität bzw. Selektivität bei der staatlichen Beihilfe werden am Steuersystem des betreffenden Landes gemessen, aber die jeweiligen Beurteilungen müssen wegen der Verwendung unterschiedlicher Kriterien nicht zwangsläufig zum gleichen Ergebnis führen. Es wird daher ein konstantes, generell anwendbares systematisches Rahmenwerk vermisst.<sup>28</sup> Als zentrale Messgrösse erweist sich der Aufbau des nationalen Steuersystems. Im Recht der direkten Steuern, vor allem der Einkommens- und Gewinnsteuern, sind die EU-Mitgliedstaaten aber souverän<sup>29</sup> und dem Eingriff in nationale Steuersystematik mittels des Instruments der Wettbewerbsverzerrung Grenzen gesetzt.

Zur Stärkung des Wachstums und der Arbeitsplatz-Situation in der EU wurde der Unionsrahmen im Bereich der Forschung, Entwicklung und Innovation mit Rechtfertigung der staatlichen Beihilfe, gestützt auf Art. 107 Abs. 3 AEUV, geschaffen. Die Zulässigkeit der Beihilfe unterliegt strengen Kriterien und die negativen Folgen müssen begrenzt sein. Schwergewichtig handelt es sich um Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen (Inputförderung), und die entsprechenden Tätigkeits-Definitionen sind u. a. auf das Frascati-Handbuch (OECD 2002) abgestützt.

## 3 Modelle im steuerrechtlichen Wettbewerb um Zins- und Lizenzerträge

### 3.1 Modelle der Privilegierung von Zinserträgen

Das bereits implementierte ungarische Steuervergünstigungsmodell musste abgeschafft werden, nachdem die EU-Kommission dieses im Jahre 2009 als selektiv und daher als staatliche Beihilfe beurteilte.

Das belgische notional interest deduction-System wurde als Nachfolgemodell der coordination center entwickelt. Der fiktive Zinsabzug auf dem korrigierten Eigenkapital stösst in der Wirtschaft auf grosses Interesse und das Fürstentum Liechtenstein hat ein ähnliches Modell im Jahre 2011 eingeführt.

| Kriterium      | Belgien <sup>30</sup>   | Holland <sup>31</sup>  | Fürstentum Liechtenstein <sup>32</sup> | Ungarn <sup>33</sup>   |
|----------------|---|--|--|--|
| Einführung     | 2007  | Nicht eingeführt   | 2011                                   | 2003-2010  |
| Bezeichnung    | Abzug fiktiver Zinsen (notional interest deduction)   | Zinsbox  | Eigenkapitalzinsabzug                  | Gruppeninterne Zinsen (intra group interest)   |
| Gesellschaften | Belgische Gesellschaften, Betriebsstätten, Non-Profit-Organisationen, ausländische Gesellschaften mit Grundstücken in Belgien | Holländische Gesellschaften mit Zinserträgen/-aufwendungen von Gruppengesellschaften |  | Europäische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Betriebsstätten. Nicht für Versicherungsgesellschaften, Finanzinstitute, Investmentgesellschaften etc. |
| Kapital        | Eigenkapital  |  | Grundkapital plus Reserven             |  |

27 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.3.

28 Vgl. SZUDOCZYK/VAN DE STREEK, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct, 280.

29 SIMONEK, Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft?, 554.

30 Nachweise zu den aufgelisteten Kriterien finden sich in: Art. 205bis und Art. 205ter und Art. 205<sup>quinquies</sup> CIR 92 B; Belgien NID, 4 ff.; HEYVAERT/DESCHRIJVER, Belgium stimulates equity financing, 458 und 459.

31 Die aufgelisteten Kriterien basieren auf Entscheidung Holland Zinsbox, Rz. 21 und 26.

32 Die Angaben zum Steuersystem basieren auf folgenden Gesetzesgrundlagen: Art. 54 Abs. 1 und 2 SteG FL; Art. 5 SteG FL; Art. 32 SteV FL.

33 Entscheidung Ungarn Zinsabzug, Rz. 8, 9 und 13.



| Kriterium                                    | Belgien <sup>30</sup>   | Holland <sup>31</sup>  | Fürstentum Liechtenstein <sup>32</sup>   | Ungarn <sup>33</sup>   |
|--|---|--|--|--|
| Modifiziertes Kapital                        | Kapital abzüglich eigene Aktien, nicht betriebsnotwendiges Vermögen, Liegenschaften, Passive Investments etc.       |  | Kapital abzüglich Beteiligungen an juristischen Personen, ausl. Grundstücken und Betriebsstätten, abzüglich nicht betriebsnotwendiges Vermögen |  |
| Weitere Bestimmungen                         | Ausnahmen: Coordination centers, Tax exempt investment reserve etc.   | Zinsen von Gruppengesellschaften mit direkter oder indirekter Kontrolle              | Bewertung auf Anfang Jahr unter Berücksichtigung der Zu- / Abgänge des laufenden Jahres  | Eine Gesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige direkt oder indirekt eine Mehrheitsbeteiligung hält |
| Form der Methode                             | Fiktiver Abzug ohne Verbuchung  | Positiver Zinserfolg / Differenz Zinsertrag zu Zinsaufwand von Gruppengesellschaften | Abzug als geschäftsmässig begründeter Aufwand  | Abzug 50 % des Zinserfolgs   |
| Definition der Höhe des Gewinns              | Höhe des Zinssatzes entspricht dem Durchschnittssatz aus 10 Jahren von belgischen treasury notes (ab 2013 max. 3 %) | Der abzugsfähige Betrag ist limitiert auf einen Prozentsatz des Anlagevermögens      | Angemessene Verzinsung des Eigenkapitals in Höhe des Sollertrages nach Massgabe Art. 5 SteG FL   | Zinsertrag von Gruppengesellschaften minus Zinsaufwand von Gruppengesellschaften                       |
| Weiteres zur Definition der Höhe des Gewinns | Überhänge sind vortragbar für 7 Jahre   | Überhänge sind vortragbar, aber nur mit Gruppenzinsfolgen verrechenbar               | Die Höhe des Zinssatzes zur Ermittlung des standardisierten Vermögensertrages wird jährlich bestimmt   | Der Betrag ist begrenzt auf 50 % des Gewinns vor Steuern   |
| Weitere Bestimmung                           | Buchung auf steuerliche Reserve / nicht ausschüttbar für 3 Jahre  |  |  | Jährliche Wahlmöglichkeit des Verzichts  |
| Bewilligung EU                               | Nein  | Ja   | Nein   | Nein (nachträglich eingereicht und abgelehnt)  |

Die holländische Zinsbox wurde durch die EU-Kommission unter dem Aspekt der staatlichen Beihilfe als nicht selektiv beurteilt und akzeptiert. Weil Holland sich entschied, das Modell nicht einzuführen, wurde die Behandlung im Rahmen des Verhaltenskodex durch die Gruppe Code of Conduct eingestellt.<sup>34</sup>

### 3.2 Modelle der Privilegierung von Lizenz-erträgen und weitere Modelle

#### 3.2.1 Modelle der Privilegierung von Lizenz-erträgen

| Kriterium        | Holland <sup>35</sup>   | Belgien <sup>36</sup>   | Spanien <sup>37</sup>                            | Grossbritannien <sup>38</sup>  | Luxemburg <sup>39</sup>  | Fürstentum Liechtenstein <sup>40</sup>                            |
|------------------|---|---|--|--|--|---|
| Einführung       | 2007/2010   | 2008  | 2008   | geplant April 2013   | 2008   | 2011  |
| Bezeichnung      | Patent royalty income   | Patent income deduction   | Intangible assets                                | Patent box   | Intellectual property right  | Immaterialgüterrecht  |
| Steuersatz       | 5 %   | 6.8 %   | 15 %   | 10 %   | 5.8 %  |   |
| Gesellschaften   | Ansässige Gesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften | Ansässige Gesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften | Alle Gesellschaften sowie Selbständig-erwerbende | Gesellschaft hält qualifizierende IP-Rechte oder exklusive Lizenz über qualifizierende IP-Rechte | Alle Gesellschaften  |   |
| Form der Methode | 1/5 der Erträge / Wahl für jedes gesonderte Immaterialgüterrecht          | Abzug 80 % der Bruttopatenteinkünfte von der Bemessungsgrundlage          | Abzug 50 % der Einkünfte                         | Relevanter IP-Gewinn (Anteil des steuerbaren Gewinns)  | Abzug 80 % des positiven Nettoeinkommens / auch für Kapitalgewinne | 80 % der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten |

34 Verhaltenskodex Bericht 25.5.2010, Rz. 15; gl. M. CAVELTI, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, Ziff. 2.

35 Die aufgelisteten Kriterien ergeben sich aus: Art. 12b Abs. 1 und 5 CTA NL; Art. 2 und 3 CTA NL; vgl. WARSON/FORIERI, The Belgian Patent Income Deduction, 71.

36 Die aufgeführten Details zum Steuermodell ergeben sich aus: Art. 205/1 ff. CIR 92 B; Belgien R&D, 1 ff.; EYNATTEN, European R&D and IP tax regimes, 507; VAN STAPPEN/DELANOYAN/DE GROOTE; New patent taxation regime, 293.

37 Die Details sind aus folgenden Grundlagen zusammengetragen: Entscheidung Spanien Patentbox, Ziff. 1 ff.; Art. 23 LIS S; SÁNCHEZ RYDELSKI, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 15.2.

38 UK Patent Box Legislation, CIRD 210100 und CIRD 201010.

39 Die Angaben zum Steuersystem basieren auf folgenden Grundlagen: Art. 50bis Abs. 1 LIR L; Circulaire L, 14; VAN KUIJK, The Luxembourg IP Tax Regime, 140 ff.

40 Art. 55 SteG FL.

| Kriterium            | Holland <sup>35</sup>  | Belgien <sup>36</sup>   | Spanien <sup>37</sup>   | Grossbritannien <sup>38</sup>  | Luxemburg <sup>39</sup>  | Fürstentum Liechtenstein <sup>40</sup>  |
|----------------------|--|---|---|--|--|---|
| Definition Einkommen | Ertrag ist der Umfang des jährlichen Patenteinkommens abzüglich Schwellenwert (siehe weitere Bestimmungen)                             | Bei zugekauften Patenten sind Lizenzkosten und / oder Amortisationen auf dem Patent nicht abzugsfähig | Beschränkt auf das 6-Fache der entstandenen Kosten für das Intangible asset | Relevante IP-Erträge (Erträge aus der Ausbeutung patentierter Erfindungen) abzüglich Routinerendite und abzüglich Gewinn mit verbundenen immateriellen Werten (Marke, Marketingwerte etc.) | Direkte Aufwendungen werden abgezogen (u. a. auch Abschreibungen, Amortisationen, bisherige Kosten für Entwicklung etc.) | Abzug 80 % der Einnahmen abzüglich damit zusammenhängende Aufwendungen und Abschreibungen |
| Weitere Bestimmungen | Schwellenwert: alle Forschungs- und Entwicklungskosten für das Patent (auch aus früheren Jahren) abzüglich alle Erträge über die Jahre | Vortrag von Überhängen möglich  |   | 2 alternative Methoden:<br>– Gewinnabgrenzung<br>– Zuordnung von Aufwendungen zum massgeblichen IP-Gewinn  | Vortrag von Überhängen möglich / Übergang von 1929er-Holding   |   |

Bereits die Bezeichnungen der einzelnen Modelle lassen teilweise erkennen, dass es sich nicht um Beihilfen an die Unternehmen zur Vornahme von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Sinne des Gemeinschaftsrahmens<sup>41</sup> handelt. Bei den aufgezeigten Lizenzbox-Modellen wird nicht ein neues Recht geschaffen, sondern es werden die Erträge aus der Verwertung von bestehenden Immaterialgüterrechten reduziert besteuert.

Das spanische Modell wurde durch die EU-Kommission als generelle, nicht selektive Massnahme und folglich nicht als staatliche Beihilfe beurteilt.<sup>42</sup> Die niederländische Patentbox mag zwar keine EU-Bewilligung haben, das eingereichte Gesuch wurde jedoch wegen der nicht selektiven, offenen Formulierung zurückgezogen.<sup>43</sup> Die niederländische Patentbox wurde analog der zitierten Gesetzesbestimmungen eingeführt.

Die deutsche Delegation verlangte die Kommentierung des belgischen Patent-Rechts, des spanischen Immaterialgüterrechts und des luxemburgischen Lizenz-Regimes durch die Code of Conduct-Gruppe. Mangels Informationen von nicht ansässigen benachteiligten Gesellschaften wurde der Bedarf nach einer Beurteilung verneint.<sup>44</sup>

Im Vergleich der Systeme fällt die spanische Form wegen des Steuersatzes und der Beschränkung des Einkommens auf die hinteren Ränge zurück. Als steuergünstige Modelle mit einer tiefen Steuerbelastung stehen die holländische und die luxemburgische Variante positiv her-

vor. Die Bezeichnung des luxemburgischen Modells lässt eine weite Umschreibung der erfassten Erträge erahnen.

### 3.2.2 Formen der Steuervergünstigungen

Die Privilegierungen bei den Modellen sind nicht auf gewisse Gesellschaften beschränkt und erfolgen generell durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage. Beim belgischen Modell vermisst man eine nationale Bestimmung der Gewinnermittlungsmethode.<sup>45</sup> Bei der britischen Patentbox wird vom gesamten erwirtschafteten Bruttogewinn (d. h. aus dem Produktverkauf) der entwickelten Patente ausgegangen, und danach erfolgen Abzüge für die üblichen Handelsgewinne und Markenrechtsentschädigungen.<sup>46</sup> In Holland müssen von den Lizenzträgen zuerst die damit zusammenhängenden vorherigen Patententwicklungskosten abgezogen werden und erst danach kann von der vorteilhaften Besteuerung profitiert werden.

In Luxemburg musste der 1929er-Holdingstatus aus EU-Gründen auf Ende 2010 abgeschafft werden. Dem daraus resultierenden Standortnachteil im Zusammenhang mit den IP-Rechten wurde durch die Schaffung der Lizenzbox auf Anfang 2008 entgegengewirkt. Bei diesem Modell sind im privilegierten Nettoeinkommen auch Kapitalgewinne aus dem Verkauf der Rechte miteingeschlossen. Beim jeweiligen Beginn der privilegierten Besteuerung für den Ertrag aus einem immateriellen Wert müssen die bisherigen aufwandwirksamen Kosten der Vorjahre (z. B. Materialaufwand, Drittaufwand, Abschreibungen, Anschaffungskosten, nicht jedoch Betriebskosten etc.)

41 Vorne, Abschn. 2.2.3.

42 Entscheidung Spanien Patentbox, Rz 21.

43 VAN KUJK, The Luxembourg IP Tax Regime, 144; a. M. CAVELTI, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, Ziff. 2 (das darin erwähnte Gesuch bezieht sich auf die Zinsbox).

44 Zum Ganzen Verhaltenskodex Bericht 26.11.2008, Rz 14 f.

45 VAN STAPPEN/DELANOY/DE GROOTE, New patent taxation regime, 293.

46 UK Patent Box Legislation, CIRD 201010.

für die Bildung des geistigen Eigentums kapitalisiert und in das steuerbare Ergebnis des ersten Jahres einbezogen werden. Zur Ermittlung des positiven Nettoeinkommens aus Lizenzen wird der Lizenzertrag um die damit zusammenhängenden Kosten reduziert. Die kapitalisierten Vorjahresaufwendungen können verteilt auf eine übliche Laufzeit des Immaterialgüterrechtes (z. B. 5 Jahre) beim jährlichen Nettoeinkommen in Form von Abschreibung oder Amortisation wieder in Abzug gebracht werden.

Dies lässt sich anhand des folgenden Beispiels aus dem Circulaire L veranschaulichen: Die Gesellschaft brachte bei der Entwicklung einer Software im Jahre 2007 EUR 50 000 und im Jahre 2008 EUR 20 000 = Total EUR 70 000 Aufwand steuerlich wirksam zum Abzug. Bei Beginn der privilegierten Besteuerung der Erträge im Jahre 2009 werden die Anfangskosten über EUR 70 000 steuerwirksam aktiviert und verteilt auf 5 Jahre steuerlich zum Abzug zugelassen. Der jährliche Lizenzertrag ab dem Jahre 2009 beträgt EUR 25 000.

| Jahr                         | Aufwand in EUR | Ertrag in EUR | Saldo aus Aufwand und Ertrag in EUR | Steuerbarer Betrag in EUR |
|------------------------------|----------------|---------------|-------------------------------------|---------------------------|
| 2007                         | 50000-         |               | 50000-                              | 50000-                    |
| 2008                         | 20000-         |               | 20000-                              | 20000-                    |
| 2009                         |                | 25000         |                                     |                           |
| Aktivierung und Abschreibung | 14000-         | 70000         | 81000                               | 72200*                    |
| 2010                         | 14000-         | 25000         | 11000                               | 2200                      |
| 2011                         | 14000-         | 25000         | 11000                               | 2200                      |
| 2012                         | 14000-         | 25000         | 11000                               | 2200                      |
| 2013                         | 14000-         | 25000         | 11000                               | 2200                      |
| Total                        |                |               | 55000                               | 11000                     |

\* Lizenzertrag EUR 25 000 – Abschreibung EUR 14 000 = EUR 11 000 / Nettoeinkommen EUR 11 000 mal 80 % = EUR 2 200 zuzüglich Aktivierung EUR 70 000.

**3.2.3 Weitere Modelle**

Die Implementierung des Gemeinschaftsrahmens für Forschung, Entwicklung und Innovation innerhalb der EU<sup>47</sup> führten zu neu entwickelten Inputförderungs-Modellen in den Ländern. Nach Art. 107 Abs. 3 AEUV sind die Staaten verpflichtet, diese Formen von Steuervergünstigungen durch staatliche Beihilfen vor deren Einführung oder Änderung bei einer Kommission genehmigen zu lassen. Die Bewilligungsstelle führt ein öffentlich

zugängliches Internetregister mit dem Stand und den Details der Genehmigungsverfahren.<sup>48</sup>

Erwähnenswert erscheint weiter unter vielen Modellen das luxemburgische Investment Tax Credit-System. Dabei erfolgt die Steuervergünstigung abhängig von der Zunahme des Kapitals und des investierten Anlagevermögens einer Gesellschaft.<sup>49</sup> Dies ermöglicht einen steuerlichen Investitionsanreiz gegenüber den Gesellschaften.

**3.3 Fazit Modelle**

Abgestützt auf die Bewilligungen der EU-Kommission der spanischen Patentbox und der holländischen Zinsbox kann bei den Zins- und Lizenzboxen von einer generellen Massnahme ohne selektiven Charakter ausgegangen werden.<sup>50</sup> Es sollte sich daher bei einem Lizenzboxen-Modell um ein System ohne Beihilfecharakter mit nicht selektiver Massnahme handeln.<sup>51</sup> Unter dem Verhaltenskodex ist derzeit keine Würdigung erkennbar, und die Frage bleibt offen, ob dies zu einem anderen Ergebnis führen würde als unter der Betrachtung der staatlichen Beihilfe. Die Neubelebung der Lissabon-Strategie mit dem dabei eingeführten Gemeinschaftsrahmen hat bei den Mitgliedstaaten Zuspruch gefunden und zur Implementierung neuer Modelle der Inputförderung geführt.

Die Privilegierung der Lizenzerträge erfolgt generell durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage. Die Steuersysteme in Holland und Luxemburg fallen im Vergleich durch die tiefen Steuersätze positiv auf. Die offene Bezeichnung des Systems in Luxemburg lässt eine breitere Anwendungsmöglichkeit erahnen, und die Berechnungsform der Reduktion erscheint als transparent.

**4 Immaterialgüterrecht**

Zunächst wird der Begriff des Immaterialgüterrechts aus wirtschaftlicher, zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht dargelegt. Danach werden die einzelnen Lizenzbox-Systeme in der EU gegenübergestellt, und es wird der Frage nach der Attraktivität der Modelle aufgrund der eingeschlossenen Rechte nachgegangen.

48 Für einen ersten Überblick über die entsprechenden Steuersysteme in der EU s. EYNATTEN, European R & D and IP tax regimes.  
 49 Art. 152<sup>bis</sup> LIR L.  
 50 Weiterführend Mitteilung Förderung FuE, insb. Ziff. 1.2 und Ziff. 5, Annex I, Summary of general principles.  
 51 Vgl. HAUSMANN/ROTH/KRUMMENACHER, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft, 90.

47 Vorne, Abschn. 2.2.3.

#### 4.1 Immaterialgüterrecht aus wirtschaftlicher Sicht

Aus wirtschaftlicher Sicht kann folgende Unterteilung vorgenommen werden:

| Arten                        | Trade intangibles   | Marketing intangibles  |
|------------------------------|---|--|
| Beispiele                    | Patents, Know-how, software, designs, models, trade secret            | Trademarks, tradenames, customer lists, distribution channels etc. |
| Kosten und Ertragsverhältnis | Kostenintensiv am Anfang, später ertragsgenerierend über die Verkäufe | Die Kosten fallen typischerweise parallel zur Nutzung an           |
| Dauer                        | Während bestimmter Periode  | Während tendenziell unlimitierter Dauer                            |

Bei der Entwicklung eines Immaterialgüterrechtes sind unterschiedliche Formen von Vertragsverhältnissen gängig. Die Gesellschaft, welche die Immaterialgüterrechte halten soll, kann die Entwicklung selber vornehmen oder im Auftragsverhältnis an Konzerngesellschaften oder an Dritte vergeben. Den Kostenpooling-Formen zwischen mehreren Konzerngesellschaften in separaten Zentren liegt ein gemeinsames Interesse am wirtschaftlichen Eigentum und an der Entwicklung zu Grunde. Diese Konstellation eignet sich für kostenintensive Grundlagenforschung und stark dezentrale Forschung. Die kostenintensive Entwicklung von immateriellen Werten stellt den klassischen Ansatzpunkt der Inputförderungen durch Steuervergünstigungen<sup>52</sup> dar.

Die Herstellung der Waren, gestützt auf entwickelte immaterielle Rechte, kann durch einen Lohn- oder Auftragsfertiger (inkl. Limited Risk Manufacturer) im Konzern erfolgen und die Vergütung wird häufig nach der Kostenaufschlagsmethode<sup>53</sup> vorgenommen. Die Verpflichtung der Vertragspartner, von ihnen entwickelte Verbesserungen zur Verfügung zu stellen, beruht teilweise auf Gegenseitigkeit (sogenannte Rücklizenz oder Cross-licensing), damit keine zusätzliche Lizenzgebühr vereinbart werden muss.<sup>54</sup> Die ertragsbringende Phase der gewerblichen Verwertung, Lizenzierung der Rechte etc. steht im Fokus der steuerlichen Privilegierung der Lizenzzerträge durch die Lizenzboxen-Systeme.

#### 4.2 Immaterialgüterrecht aus zivilrechtlicher Sicht

Der Begriff des Immaterialgüterrechtes ist sehr breit und die darin zu subsumierenden Formen von einzelnen Rechten weisen je nach einzelstaatlichen handelsrechtlichen Regelungen grössere Unterschiede auf. Für die Eintragung der Patente innerhalb der EU hat sich das European Patent Office mit seinen verschiedenen Sitzen etabliert. Den internationalen Rahmen für den Begriff des Immaterialgüterrechtes zeigt das TRIPS auf. Gestützt auf das TRIPS und weitere internationale Abkommen (u. a. Berner Übereinkunft) hat die WIPO<sup>55</sup> in der Praxis etablierte Begriffsdefinitionen erarbeitet. Danach wird Intellectual Property umschrieben als kommerziell genutztes geistiges Eigentum (creations of the mind as inventions, literary and artistic works, and symbols, names, images, and designs).<sup>56</sup> Die beiden folgenden Kategorien werden unterschieden:

| Industrial property  | Copyright   |
|--|---|
| Inventions (patents), trademarks, industrial designs, and geographic indications of source | Literary and artistic works (novels, poems and plays, films, musical works, artistic works), drawings, paintings, photographs and sculptures, and architectural designs. Rights related to copyright performing artists in their performances, producers of phonograms in their recordings, broadcasters in radio and television programs |

Generell bleibt zu erwähnen, dass das Wettbewerbsrecht die Möglichkeiten der Lizenzierung von Immaterialgüterrechten begrenzen kann. Um nicht Gefahr zu laufen, den Wettbewerb in unerlaubter Weise zu beschränken, sind weitreichende Lizenzverträge mit Vorsicht zu gestalten.

#### 4.3 Immaterialgüterrecht aus Sicht des internationalen Steuerrechts

Das Hauptaugenmerk gilt hier der Begriffsdefinition gemäss Artikel 12 OECD-MA. Grössere Konzerngesellschaften vereinnahmen auch Lizenzzerträge aus Nicht-OECD-Ländern. Aus diesem Grunde erfolgt danach ein Vergleich der Lizenzgebührenbegriffe aus den verschiedenen Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

52 S. vorne, Abschn. 2.2.3.

53 ENGLER, Verrechnungspreise, 1222, Rz. 460.

54 ENGLER, Verrechnungspreise, 1437, Rz. 425.

55 World Intellectual Property Organization, Genf.

56 Zu den Lizenz- und Know-how-Kontrakten befindet sich eine detaillierte Aufarbeitung in WIPO Intellectual Property Handbook, 173 ff. Dort finden sich auch Hinweise zu staatlichen Kontrollen (193 ff.) und steuerlichen Anreizen (167 ff.).



**4.3.1 Einzelne Begriffselemente in Art. 12 OECD**

Transaktionen können unter dem nationalen Immaterialgüterrecht beurteilt werden und sind abhängig von den vereinbarten individuellen Vertragsbedingungen.<sup>57</sup> Sofern eine Zahlung in Zusammenhang mit der Übertragung von Rechten einen deutlichen und spezifischen Besitz (eher bei geografisch als bei zeitlich limitierter Beschränkung) begründet, wird diese Zahlung eher dem Unternehmensgewinn nach Art. 7 oder dem Veräusserungsgewinn nach Art. 13 OECD-MA zugeordnet. Grundsätzlich sollten gemischte Vertragsverhältnisse in ihre einzelnen Bestandteile aufgeschlüsselt werden.

Generell werden Computerprogramme der Kategorie copyrights zugeteilt und unterteilt in das effektive Recht am Programm und die Kopie des Programmes. Gebrauch, Kauf und Verkauf des limitierten Rechts an einer Kopie des Programmes fallen unter Art. 7 OECD-MA.<sup>58</sup> Beim elektronischen Download von digitalen Produkten (Software, Bilder, Musik oder Text) erfolgt die Zahlung häufig für die Datenübermittlung in Form von digitalen Signalen und fällt daher unter Art. 7 oder Art. 13 OECD-MA.<sup>59</sup>

Zahlungen für exklusive Vertriebsrechte in einem bestimmten geografischen Bereich oder die Entwicklung von noch nicht existierenden Modellen, Designs und

Plänen gehören zu den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA.<sup>60</sup> Unter den Begriff Know-how fallen nicht offengelegte bzw. nicht veröffentlichte Informationen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Art aus bereits gewonnenen Erfahrungen und Kenntnissen mit praktischem Bezug zum Betrieb eines Unternehmens.<sup>61</sup> Dabei muss es sich um vorhandene Erfahrung handeln und nicht um neue Informationen im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen. Das Letztere ist u. a. der Fall, wenn beim Leistungserbringer Personalkosten entstehen, Garantien für das Ergebnis übernommen werden oder die Erfahrung nur gebraucht und nicht weitergegeben wird.<sup>62</sup> In diesen Fällen handelt es sich eher um Unternehmensgewinne als um Lizenzgebühren. Ähnliches gilt für Kundendienst, technische Assistenz, elektronische Beratung, diverse Formen von Gutachten und Listen potenzieller Kunden.<sup>63</sup>

**4.3.2 Begriff der Lizenzgebühr in verschiedenen Musterabkommen**

Das UNO-MA erfasst die Gebrauchsrechte an Filmen und Tapes für die Unterhaltungsindustrie. Mehr als die Hälfte der Abkommen zwischen OECD-Staaten folgen dem Begriff nach Art. 12 Abs. 3 UNO-MA.<sup>64</sup> Für Einbezug der technischen Dienstleistungen in den Begriff der Lizenzgebühren haben sich die Staaten Argentinien, Philippinen, Thailand, Vietnam, Brasilien, Tunesien etc.<sup>65</sup>

|  | <b>OECD-MA<br/>Art. 12 Abs. 2</b>  | <b>Zinsen-Lizenzgebühren-RL<br/>Art. 2 Bst. b</b>   | <b>US-MA<br/>Art. 12 Abs. 3</b>  | <b>UNO-MA<br/>Art. 12 Abs. 3</b>   |
|--|--|---|--|--|
| Vergütung jeder Art für Benützung oder Recht auf Benützung | Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen Werken              | Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen Werken   | Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen oder anderen Werken           | Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen Werken                          |
| Eingeschlossene Rechte                                     | Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln | Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln  | Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln, Prozesse | Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln             |
| Eingeschlossene Rechte                                     | Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen            | Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen   | Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen                      | Recht auf Gebrauch und Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen |
| Weitere Bestimmungen                                       |  | Zahlungen für Benutzung oder Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gelten als Lizenzgebühren | Gewinne aus Besitzübertragung für Gebrauch, Verfügung und Produktivität                          | Filme oder Tapes zum Gebrauch für Radio- oder Fernsehübertragung                                   |

57 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 8.2.  
 58 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 12 ff.  
 59 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 10.

60 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 17.3.  
 61 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 11.2.  
 62 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 11.3.  
 63 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 11.4.  
 64 VEGA, Tax treaties between developed and developing countries, 9.  
 65 Komm. OECD-MA, Art. 12, Positions on article 12, Ziff. 6 und 7.

ausgesprochen. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Indien<sup>66</sup> bezieht diese ebenfalls ein. Beim amerikanischen Modell sind zusätzlich die Gewinne aus Besitzübertragung enthalten.

Die Erträge aus Modellen, Design, Pläne, teilweise Software etc., werden häufig nicht dem Art. 12 OECD-MA, sondern dem Unternehmensgewinn nach Art. 7 OECD-MA zugeordnet. Die Begriffsdefinition in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA schliesst die Erträge aus technischen Dienstleistungen und Gewinne aus Besitzübertragung nicht mit ein. Die Begriffsbestimmung des Art. 12 OECD-MA er-

scheint, verglichen mit den US-MA und UNO-MA, als zu fest eingengt.

#### 4.4 Eingeschlossene Immaterialgüterrechte bei den Lizenzbox-Modellen

##### 4.4.1 Gegenüberstellung der Modelle

Die Lizenzbox kann nicht unter den Gemeinschaftsrahmen zur Förderung der Forschung, Entwicklung und Innovation subsumiert werden, da die Einschlusskriterien für die Forschungskategorien<sup>74</sup> nicht eingehalten werden.

| Kriterium                             | Holland <sup>67</sup>  | Belgien <sup>68</sup>  | Spanien <sup>69</sup>   | Grossbritannien <sup>70</sup>  | Luxemburg <sup>71, 72</sup>  | Fürstentum Liechtenstein <sup>73</sup>  |
|---------------------------------------|--|--|---|--|--|---|
| Immaterialgüterrechte                 | Taxpayer has developed an intangible asset that resulted from research and development activities  | Patent and extended patent certification   | Patent Design and model Plan secret from formula and process  | Patent limited forms of intellectual property (with qualifying development)  | Copyright of software, Patent Trademarks, Domain names, Design or Model                        | Marken, Design, Software sowie medizinische, technische und naturwissenschaftliche Datenbanken              |
| Eingeschlossene Immaterialgüterrechte | Only intangible assets that are to a large extent caused by the patents granted to the tax subject as well as to research & development intangibles / including plant breeder's rights | Art. 2 LBI B (invention of patent law) exclusive and temporary right for the exploitation of any invention that is new, based on an inventive activity and capable of industrial application | Revenue from right to use information concerning industrial, commercial or scientific experience  | Rights relate to human and veterinary medicines, plant breeding and plant Marketing protection and data protection   | Selbst entwickelte und selber genutzte Rechte  | Selbst genutzte Immaterialgüterrechte   |
| Ausgenommene Immaterialgüterrechte    | Trademarks, logos and other similar assets   | Art. 3 und 4 LBI B   | Trademarks, literary, artistic or scientific works, including cinematograph, films, transferable personal rights (image rights, software, industrial, commercial or scientific equipment) | Copyrights trademarks  | Other copyright Plans Formula Secret processes   |   |
| Voraussetzung                         |  | Selbstentwickelte Patente oder gekaufte und lizenzierte Patente, sofern selber weiterentwickelt  | Vorgängige Research- & Developmenttätigkeiten in der Gesellschaft zur Schaffung des intangible asset  | Granted by UK's intellectual property office or european patent office or under law specified European Economic Area | Rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum (bei Auseinanderfallen wirtschaftlicher Eigentümer) | Eintragung der Patente, Marken und Designs in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register |
| Weitere Voraussetzung                 |  | Nur für «neue» Patente ab 1.1.2007   | Transfer-Bestimmungen   | Phase-in of available benefits over 5 years  | Eingetragen oder gekauft nach 31.12.2007   | Geschaffen oder erworben ab dem 1.1.2011  |

66 Art. 12 Abs. 4 DBA-IND.

67 Art. 12b Abs. 1 bis 3 CTA NL.

68 Nachweise zu den aufgelisteten Kriterien finden sich in: Art. 205/1 ff. CIR 92 B; Belgien R&D, 1 ff.; VAN STAPPEN/DELANOYAN/DE GROOTE, Belgium; New patent taxation regime, 292.

69 Die Details sind aus der Entscheidung Spanien Patentbox, Ziff. 3 ff., zusammengetragen.

70 Die Angaben zum Steuersystem basieren auf folgenden Grundlagen: UK Patent Box Legislation, CIRD 210150; UK patent box, 9 ff.

71 Art. 50<sup>bis</sup> Abs. 1, 2, 4 und 5 LIR L in Verbindung mit Circulaire L, Ziff. 3.

72 VAN KUIJK, 141, Ziff. 4 und 6.

73 Art. 55 Abs. 1 und 3 StEG FL.

74 S. vorne, Abschn. 2.2.3.

Patente werden vereinzelt als arbeitsintensiver und daher als förderungswürdiger betrachtet. Die Modelle grenzen die Anwendung meistens auf erworbene oder geschaffene Rechte ab Zeitpunkt der Einführung des Steuersystems ein. Zur Ermöglichung eines gestaffelten Einstiegs wird in Grossbritannien zu Beginn nur ein Prozentsatz (jährlich ansteigend) des relevanten IP profits zum Abzug zugelassen.<sup>75</sup>

#### 4.4.2 Eingeschlossene Rechte

Holland, Belgien, Spanien und Grossbritannien beschränken die Privilegierung auf Patentrechte. In Belgien stützt sich die Begriffsdefinition auf das nationale Patentrecht, und in Grossbritannien wird grundsätzlich von bewilligten Patenten des nationalen oder europäischen Patentoffice ausgegangen. Beide Staaten schliessen die Eigennutzung mit ein.

Luxemburg und das Fürstentum Liechtenstein begünstigen Erträge aus Immaterialgüterrechten und schliessen selbst genutzte Rechte ein. Beim neu implementierten System im Fürstentum Liechtenstein wäre etwas mehr Transparenz wünschenswert. Das luxemburgische Modell wurde als Nachfolger der 1929er-Holdings entwickelt und findet grösseren Zuspruch als die Modelle in den anderen Benelux-Ländern. Dies lässt sich vor allem auf die breite Definition der eingeschlossenen immateriellen Werte zurückführen. Auf diese eingeschlossenen Immaterialgüterrechte wird nachfolgend näher eingegangen.

##### 4.4.2.1 Urheberrechte auf Software<sup>76</sup>

Die Computerprogramme sind nach dem luxemburgischen Gesetz vom 18.4.2001 über die Urheberrechte, verwandte Schutzrechte und Datenbanken als literarische Werke im Sinne der Berner Konvention geschützt. Der Schutz beschränkt sich dabei auf die Original-Software, und deren Qualifizierung erfolgt über die Analyse des Quellcodes. Der Nachweis über das Datum der Erstellung eines Computerprogrammes kann u. a. durch Verwendung des i-Filings beim Benelux Intellectual Property Amt erfolgen. Es wird unterschieden zwischen dem moralischen Recht des Schöpfers (Ersteller, Arbeitgeber etc.) und den wirtschaftlichen Eigentumsrechten zur Ausbeutung der Arbeit.

##### 4.4.2.2 Patente<sup>77</sup>

Die Patente sind im luxemburgischen Patentgesetz vom 20.7.1992 geregelt und es werden 3 verschiedene Varianten der Eintragung des Rechtes anerkannt:

- Nationales Patent, eingetragen beim Ministerium für Wirtschaft und Aussenhandel, Direktion für geistiges Eigentum;
- Europäisches Patent für Luxemburg beim Europäischen Patentamt (EPO) nach den Bestimmungen des Europäischen Patentübereinkommens vom 5.10.1973;
- Europäisches Patent für Luxemburg bei WIPO nach den Bestimmungen des patent cooperation treaty vom 9.6.1970.

Das Verfahren zur Patentierung ist teilweise langwierig, und steuerlich massgebend ist das Datum der Einreichung der Patentanmeldung.

Wegen der Ähnlichkeit von Gebrauchsmustern, certificats d'utilité, Schutzzertifikaten (CCP) etc. zu den Patenten sind sie eingeschlossen. Die Definition derselben erfolgt unter Bezugnahme zur Verordnung EWG Nr. 1768/92 vom 18.6.1992 über die Schaffung eines ergänzenden Schutzzertifikats für Arzneimittel und Verordnung (EG) Nr. 1610/96 des Europäischen Parlaments und des Rates über die Schaffung eines ergänzenden Schutzzertifikats für Arzneimittel.

##### 4.4.2.3 Fabrik- oder Handelsmarke, Zeichnung und Modell<sup>78</sup>

Seit den 1970er-Jahren wird der Schutz der Marken, Modelle und Geschmacksmuster in Luxemburg nach der Benelux-Gesetzgebung geregelt, und am 25.2.2005 unterzeichneten die Staaten das Benelux-Übereinkommen über geistiges Eigentum. Das Benelux-Amt für geistiges Eigentum prüft die Marken und Geschmacksmuster und stellt danach eine Bescheinigung über die Anmeldung aus. Der Schutz der Marke für die Staatsgebiete Belgien, Holland und Luxemburg dauert zunächst 10 Jahre und lässt sich danach verlängern. Ebenfalls im Benelux-Übereinkommen über geistiges Eigentum werden das Modell und das Design definiert. Die Veröffentlichung der Genehmigung durch das Benelux-Markenamt erfolgt im «Bulletin International des dessins ou modèles – International Design Gazette». Den europäischen Rahmen bietet die Schutzgemeinschaft der Marken und Designs, welche in 2 EG-Verordnungen niedergelegt wurde. Das Harmonisierungsamt für den Binnenmarkt (Marken, Muster und Modelle) in Alicante verwaltet die Marken- und Designeintragungen.

75 Abgestützt auf UK Patent Box Legislation, CIRD 260170.

76 Zum Ganzen Circulaire L, 4.

77 Zum Ganzen Circulaire L, 6 ff. und 15 ff.

78 Zum Ganzen Circulaire L, 8 ff.

#### 4.4.2.4 Domain<sup>79</sup>

Der Domain-Name ist nicht gesetzlich festgelegt und wird durch ein System von Datenbanken hierarchisch und dezentralisiert verwaltet. Auf der obersten Ebene befindet sich Top-Level-Domain und darunter sind Domain-Namen zweiter Ebene registriert. Die Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (ICANN) verwaltet und überwacht die generischen Namen der Top-Level-Domain (z. B. .com, .net, .org) und die nationalen Codes. Die geografischen Namen der Top-Level-Domain (z. B. .eu, .lu, .ch etc.) werden durch die geografischen Registrierungsstellen verwaltet und basieren auf einem Vertrag mit ICANN. Die Anmeldung einer Domain erfolgt auf unterschiedliche Weise bei den jeweiligen Registrierungsstellen. Die Homepage [www.whois.ch](http://www.whois.ch) bietet eine öffentliche Plattform zur Suche nach den registrierten Domain-Namen und gibt Auskunft über deren Eigentümer.

#### 4.4.2.5 Fazit eingeschlossene Rechte

Bei den Lizenzboxen-Modellen in der EU wird der Begriff der Immaterialgüterrechte grösstenteils auf nationale und teilweise internationale zivilrechtliche Regelungen abgestützt. Holland, Belgien, Spanien und Grossbritannien beschränken die Steuervergünstigung auf Patentrechte. Die weitere Fassung der eingeschlossenen immateriellen Werte in den Steuersystemen von Luxemburg und des Fürstentums Liechtenstein ermöglicht einen breiten Einbezug der Lizenzträge. Die luxemburgische Regelung besticht durch eine transparentere Ausgestaltung und Abstützung auf internationale Regelungen für die Software-Urheberrechte, Patente, Fabrik- und Handelsmarken, Modelle, Zeichnungen und Domains.

### 4.5 Fazit Immaterialgüterrechte

Die Lizenzbox-Modelle sind auf die ertragsbringende Phase eines bestehenden immateriellen Rechtes und nicht auf die anfängliche kostenintensive Erarbeitungsphase eines trade intangibles ausgerichtet. Das Letztere stellt den klassischen Ansatzpunkt für die Inputförderung bei der Schaffung der Rechte dar.

Aus zivilrechtlicher Sicht gestalten das TRIPS und die weiteren internationalen Abkommen die Rahmenbedingungen. Weitergehende Begriffsdefinitionen lassen sich im WIPO-Handbuch finden.

Eine Definition des Lizenzertrags im Sinne von Art. 12 OECD-MA wäre verglichen mit den Ländern, die den US-MA oder UNO-MA folgen, zu restriktiv. Der Ausschluss der Einkünfte aus Designs, Modellen, Software

etc. gemäss Art. 12 OECD-MA lässt eine solche Sichtweise als unattraktiv erscheinen. Bei sehr individuell vereinbarten Vertragsbedingungen einer Transaktion verweist das OECD-MA zur Konkretisierung auf nationales Immaterialgüterrecht.

Bei den Lizenzbox-Modellen in der EU wird grösstenteils für den Begriff der Immaterialgüterrechte auf nationale und teilweise internationale Zivilrechtsregelungen abgestellt. Das luxemburgische Steuersystem besticht durch die weite Fassung der eingeschlossenen immateriellen Werte, indem es auf nationales, Benelux- und EU-Recht abstellt, und die damit geschaffene Transparenz.

## 5 Quellensteuer-Aspekte der Lizenzträge

Zunächst werden die Zuweisung des Besteuerungsrechtes im internationalen Verhältnis und die Missbrauchsbestimmungen für die Lizenzträge aufgezeigt. Danach erfolgt ein Vergleich der effektiven Steueranrechnung bei den einzelnen Lizenzbox-Systemen. Ziel ist es, die Rahmenbedingungen für die Quellensteuer auf den Lizenzträgen aufzuzeigen.

### 5.1 Quellensteuer auf Lizenzträgen im internationalen Verhältnis

Aus Gründen der Verständlichkeit und Vereinfachung wird die Besteuerung der Lizenzträge aus Sicht der Schweiz dargestellt. Grundlage für die internationalen Quellensteuer-Aspekte bilden daher grösstenteils die internationalen Steuerabkommen mit der Schweiz.

Grundsätzlich weist Art. 12 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu. Es bestehen jedoch Vorbehalte verschiedener Staaten hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Quellenstaat (Griechenland, Tschechische Republik, Kanada, Italien, Australien, Chile, Korea, Mexiko, Neuseeland, Polen, Portugal, Slowakei, Slowenien und Türkei).<sup>80</sup>

#### 5.1.1 Anforderungen an die Gesellschaft

Zu beachten im Zusammenhang mit den Lizenzträgen aus den USA ist die limitation on benefit clause<sup>81</sup> im DBA-USA. Voraussetzung für die Gewährung der Abkommensvorteile ist, dass die Gesellschaft eine aktive gewerbliche Tätigkeit ausübt, eine Hauptverwaltungsgesellschaft darstellt oder an einer anerkannten Börse kotiert ist.

79 Zum Ganzen Circulaire L, 11 ff.

80 Komm. OECD-MA, Art. 12, Reservations, Ziff. 32 - 37.

81 Art. 22 Abs. 1, 3 und 7 DBA-USA.



Mit Änderungsprotokoll vom 21.5.2010 wurden neue Bestimmungen des Art. 22A DBA-J aufgenommen. Von Vorteil ist es, wenn die Gesellschaft entweder die Einkünfte im Zusammenhang mit der Handels- oder Geschäftstätigkeit anfallen lässt, es sich um eine Hauptverwaltungsgesellschaft handelt<sup>82</sup> oder an einer anerkannten Börse<sup>83</sup> kotiert ist.

### 5.1.2 EU-Staaten

Unter den bestehenden DBAs mit der Schweiz verbleiben vereinzelt 5 % Sockelsteuer. Durch das Wahlrecht zur Beanspruchung des ZBStA bleibt das jedoch grösstenteils ohne Folgen. Sofern jedoch die Mindesthaltungsdauer und Beteiligungsquoten unter dem ZBStA<sup>84</sup> nicht eingehalten werden, müssen weiterhin die DBA-Berechtigungen in Anspruch genommen werden.

#### 5.1.2.1 ZBStA

Für die Inanspruchnahme des Zinsbesteuerungsabkommens muss die begünstigte Gesellschaft im Besonderen auf Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer<sup>85</sup> unterliegen. Der Wortlaut von Art. 15 ZBStA ist (aus Schweizer Sicht) klar und spricht in der englischen Version von «subject to corporation tax without being exempt». Weder in der Botschaft zur Genehmigung der Bilateralen II noch im ZBStG erfolgen weitere Ausführungen. Nach schweizerischer Auffassung qualifizieren auch Gesellschaften mit teilweiser Steuererleichterung (privilegierter Steuerstatus) für die Anwendung von Art. 15 ZBStA, solange sie nicht «steuerbefreit» oder «nahezu steuerbefreit» sind.<sup>86</sup>

Art. 15 ZBStA steht ausdrücklich unter dem Vorbehalt von innerstaatlichen oder auf völkerrechtlichen Vereinbarungen beruhenden Missbrauchsvorschriften.<sup>87</sup> Zu konsultieren ist jeweils das innerstaatliche Recht der entsprechenden EU-Staaten.<sup>88</sup>

#### 5.1.2.2 Spezielle EU-Länder und DBA-Bestimmungen

Lizenerträge aus Italien<sup>89</sup> und Belgien<sup>90</sup> bedürfen für die Inanspruchnahme der DBA nach wie vor einer gleichen

oder ähnlichen Besteuerung auf Stufe Bund und Kanton. In Italien wird die Freistellung von der Hinzurechnung nur gewährt, wenn es sich um eine Gesellschaft mit einer angemessenen Struktur handelt und eine effektive gewerbliche Tätigkeit vorliegt, welche im Markt des Sitzstaates ausgeübt wird. Sofern die passiven Einkünfte (u. a. Einkünfte aus Verkauf oder Nutzungsüberlassung von immateriellen Rechten) mehr als 50 % betragen, ist eine Freistellung ausgeschlossen.<sup>91</sup> Mit Italien und Belgien bestehen grössere Differenzen hinsichtlich der Quellensteuerbefreiung unter Art. 15 ZBStA bei privilegiert besteuerten Gesellschaften. Unter dem ZBStA ist Italien nicht gewillt, die Freistellung zu gewähren, wenn die Gesellschaft nicht den ordentlichen Steuern auf allen 3 Ebenen (Bund, Kanton und Gemeinde) unterliegt.<sup>92</sup>

Seit Inkrafttreten des ZBStA wurde der Missbrauchs-Artikel im DBA-F geändert. Der neue Art. 14 im DBA-F geht seit Inkrafttreten am 4.11.2010 als späteres Recht dem Art. 15 ZBStA vor<sup>93</sup>, und die Thematik der speziellen Missbrauchsbestimmung sollte sich damit in Zukunft erübrigen.

Im Verhältnis zu Deutschland<sup>94</sup> sind die innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung unter dem geltenden DBA-D unverändert anwendbar.

#### 5.1.2.3 Geplante Änderungen der Zins-Lizenzgebühren-RL

Die Zins-Lizenzgebühren-RL befindet sich derzeit in Überarbeitung. Vorgesehen ist der Einbezug des Kriteriums der effektiven Besteuerung: «It is necessary to ensure that interest and royalty payments are subject to tax once in a Member State».<sup>95</sup> Im Speziellen werden Situationen erwähnt, in welchen die Gesellschaft Körperschaftssteuern bezahlt, die ausländischen Zinsen und Lizenzen jedoch durch eine innerstaatliche steuerliche Sonderregelung von der Steuer befreit sind.<sup>96</sup> Der Quellenstaat soll in diesen Fällen nicht verpflichtet sein, die in der Richtlinie vorgeschriebene Befreiung von der Quellensteuer zu gewähren.

82 Art. 22A Abs. 2, 5 und 6 DBA-J.

83 Art. 22A Abs. 2c DBA-J.

84 Art. 15 Abs. 2 ZBStA.

85 Art. 15 Abs. 2 ZBStA.

86 Zum Ganzen GEHRIGER/HARBEKE, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 6 ff.

87 GEHRIGER/HARBEKE, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 10.

88 GEHRIGER/HARBEKE, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 10.

89 Art. 23 Abs. 2 DBA-I.

90 Art. 22 Abs. 2 DBA-B.

91 Zum Ganzen MAYR, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz, 137.

92 Zum Ganzen MAYR, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz, 140.

93 Vgl. GEHRIGER/HARBEKE, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 3.

94 Art. 23 Abs. 1 DBA-D.

95 Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL Neufassung, 11 (zu Ziff. 5).

96 Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL Neufassung, explanatory memorandum, Ziff. 3, commentary on the articles, 5.

**5.1.3 Entwicklungsländer und Produktionsstandorte**

Zum Besteuerungsrecht des Quellenstaats sind viele Kommentare zum OECD-MA durch Nicht-OECD-Staaten abgegeben worden.<sup>97</sup> Darunter befinden sich unter anderem China, Thailand, Vietnam, Philippinen aus Asien und aus Südamerika Brasilien und Argentinien. Für die Lizenzgebühren verbleibt nach Art. 12 Abs. 2 UNO-MA ein partielles Besteuerungsrecht im Quellenstaat. In den DBA der Schweiz mit China<sup>98</sup>, Japan<sup>99</sup> und Indien<sup>100</sup> verbleibt dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht von 10 %.

Für die Inanspruchnahme eines DBA besteht häufig keine Voraussetzung einer effektiven Doppelbesteuerung, sondern es wird auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. Ausnahmen von diesem Grundsatz müssen ausdrücklich vorgesehen werden.<sup>101</sup>

Mit verschiedenen Ländern, u. a. Brasilien, besteht kein DBA, und eine allfällige Doppelbesteuerung durch Quellen- und Ansässigkeitsstaat wird nicht eliminiert.

**5.2 Anrechnung der Quellensteuern bei den Lizenzboxen in der EU mit Vergleich Schweiz**

| Holland   | Belgien  | Grossbritannien  | Luxemburg   |
|---|--|--|---|
| 2007/2010   | 2008   | geplant 2013   | 2008  |
| Foreign source withholding tax may be credited against income tax up to a maximum of the attributable Netherland tax <sup>102</sup> | Bis max. des Steuerbetrages auf dem patent income <sup>103</sup> | Up to the maximum of the tax on the patent profit <sup>104</sup> | Teilweise Beschränkung auf 20 % Anrechnung der ausländischen Steuern aus Staaten mit DBA <sup>105</sup> |

Im Fürstentum Liechtenstein sind seit 2009 intensive Bestrebungen im Gange, internationale Steuerabkommen mit verschiedenen Ländern abzuschliessen und auszubauen. Die Länder in der EU rechnen die Quellensteuern bis zur Höhe der Besteuerung an die Gewinnsteuern an. In Luxemburg werden Quellensteuern von Nicht-DBA-Ländern von der Anrechnung ausgeschlossen.

Vereinfachte Darstellung der Funktionsweise des Luxemburg-Modelles aus dem Circulaire L.<sup>106</sup> Die Gesellschaft erwirtschaftete einen Gewinn von über EUR 500 000, worin EUR 45 000 Nettolizenertrag (Bruttolizenertrag EUR 50 000, abzüglich einbehaltene ausländische Quellensteuern von DBA-Ländern EUR 5000) enthalten sind. Vom Nettolizenertrag von über EUR 45 000 verbleibt nach Abzug der Abschreibungen über EUR 2000 ein positives Nettoeinkommen aus Lizenzen über EUR 43 000. Nach Berücksichtigung des 80 %-Abzuges des positiven Nettoeinkommens beim Lizenzboxen-Modell von EUR 34 400 resultiert ein steuerbarer Teil von über EUR 8600 aus dem Lizenzeinkommen. Die Nachsteuerbelastung über rund EUR 1900 (22.5 % von EUR 8600) auf dem steuerbaren Lizenzeinkommen ist tiefer als die ausländische Quellensteuer von über EUR 5000. Daher kann ein steuerlicher Abzug in Höhe der gesamten Nachsteuerbelastung von über EUR 1900 vorgenommen werden. Folgende Darstellung veranschaulicht die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes:

|   |  |                                     |             |
|---|--|-------------------------------------|-------------|
| Gewinn gemäss Jahresrechnung                          |  |                                     | EUR 500 000 |
| Anteil der ausländischen Steuern                      | Nachsteuerbelastung                        | rund 22.5 %                         | EUR 1900    |
| 80 % Abzug des positiven Nettoeinkommens aus Lizenzen | Nettoertrag<br>- Abschreibung<br>+ Steuern | EUR 45 000<br>EUR 2000-<br>EUR 1900 | EUR 41 100- |
| Zu versteuernder Gewinn                               |  |                                     | EUR 460 800 |
| Steuerbetrag  | Vorsteuerbelastung                         | rund 29 %                           | EUR 129 000 |
| ./ ausländische Steuer                                | Anrechnung bzw. Abzug                      |                                     | EUR 1900-   |
| Restlicher Steuerbetrag                               |  |                                     | EUR 127 100 |

97 Komm. OECD-MA, Art. 12, Reservations, Ziff. 3.

98 Art. 12 Abs. 2 DBA-RC.

99 Art. 12 Abs. 2 DBA-J.

100 Art. 12 Abs. 2 DBA-IND.

101 Zum Ganzen BVerfG A-4677/2010 vom 12.5.2011, E. 4.2.

102 WARSON/FORRIERS, The Belgian Patent Income Deduction, 76.

103 WARSON/FORRIERS, The Belgian Patent Income Deduction, 76.

104 UK Patent box, 24.

105 Circulaire L, 21.

106 Siehe Circulaire L, 22.

Zum Vergleich zeigt sich die Situation in der Schweiz folgendermassen.

Bei der Lizenzbox im Kanton Nidwalden erfolgt die pauschale Steueranrechnung für ausländische Lizenzerträge

gemäss Art. 5 VpStA und Ziffer 6 des Merkblattes PStA.<sup>107</sup> Dabei kommt eine 2-stufige oder vereinzelt eine 3-stufige Maximalbegrenzung zur Anwendung. An nachfolgendem Beispiel wird dies veranschaulicht:

| Beispiel anhand Steuersatz Kanton Nidwalden      | Total     | Nicht-DBA-Länder | DBA-Länder | 1/3 Anteil DBG | 2/3 Anteil StSt |
|--|-----------|------------------|------------|----------------|-----------------|
| 1. Maximalbegrenzung                             |           |                  |            |                |                 |
| Steuersatz                                       | 8.84 %    |                  |            | 8.5 %          | 0.34 %          |
| Anteil am gesamten Gewinnsteuersatz von 8.84 %   |           |                  |            | 96 %           | 4 %             |
| 2. Maximalbegrenzung                             |           |                  |            |                |                 |
| Quellensteuern                                   | 10.5 Mio. | 2.3 Mio.         | 8.1 Mio.   | 2.1 Mio.       | 5.4 Mio.        |
| In Prozenten gesamte Quellensteuern              | 100 %     | 22 %             | 78 %       | 26 %           | 52 %            |
| In Prozenten der Quellensteuern aus DBA-Ländern  |           |                  | 100 %      | 33.3 %         | 66.6 %          |
| 3. Maximalberechnung (je nach Kanton zusätzlich) |           |                  |            |                |                 |
| Verteilung Umsatzschlüssel                       | 38.5 Mio. | 8.5 Mio.         | 30 Mio.    | 10 Mio.        | 20 Mio.         |
| Steuersatz                                       |           |                  | 8.84 %     | 8.5 %          | 0.34 %          |
| Steuern anrechenbar                              |           |                  | 2 652 000  | 850 000        | 68 000          |
| In Prozenten angerechnet                         |           |                  |            | 32 %           | 3 %             |

In diesem Beispiel liegt der Anteil der direkten Bundessteuer bei 96 % und die Anrechnung der Quellensteuern ist begrenzt auf rund 33 % bzw. 32 %. In der Differenz über rund 63 % verliert die Gesellschaft den Rückerstattungsanspruch der Quellensteuern aus DBA-Staaten bei der direkten Bundessteuer.

Abgesehen davon stammen bei diesem Beispiel rund 22 % der Quellensteuern aus Nicht-DBA-Staaten, und es verbleibt ein nicht anrechenbarer Quellensteuer-Sockelbetrag über rund CHF 2.3 Mio.

### 5.3 Fazit Quellensteueraspekte

Die internationale Zuweisung des Besteuerungsrechtes nach OECD-MA liegt grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat. Diverse Staaten behalten sich jedoch ein Recht auf teilweise Besteuerung im Quellenstaat vor. Auf den Lizenzerträgen aus den EU-Ländern nimmt die Sockelsteuer-Belastung aus dem Quellenstaat ab. Bei vielen Nicht-EU-Ländern und beim UNO-MA verbleibt bei vorhandenem DBA ein partielles Besteuerungsrecht im Quellenstaat. Vom Recht auf eine Quellenbesteuerung der Lizenzgebühren machen typischerweise asiatische und südamerikanische Länder sowie Indien Gebrauch. Bei Staaten ohne DBA kann eine Doppelbesteuerung entstehen.

In der Schweiz kann nach wie vor davon ausgegangen werden, dass auch eine bloss virtuelle Doppelbesteuerung vermieden werden soll. In der EU bestehen erste Anzeichen zu einem Wechsel zur Vermeidung einzig der effektiven Doppelbesteuerung. Beim Missbrauchsvorbehalt sind nicht nur die DBA-Bestimmungen zu beachten. Die innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen sind u. a. auch bei Anwendung des ZBstA und des DBA-D zu berücksichtigen. Um den Voraussetzungen gemäss den DBA mit den USA und Japan sowie den Aussensteuerbestimmungen Italiens gerecht zu werden, muss es sich um eine «aktive» Gesellschaft handeln. Spezielle Bestimmungen in den DBA mit Italien und Belgien sehen eine ordentliche Besteuerung der Gesellschaft auf allen 3 Ebenen Bund, Kanton und Gemeinde vor.

Im Gegensatz zur Schweiz erfolgt bei den Lizenzboxen-Modellen in den EU-Ländern eine Steueranrechnung der Quellensteuern bis zur Höhe der Gewinnsteuern auf den Lizenzerträgen. Teilweise bestehen Beschränkungen auf Quellensteuern aus Ländern, mit denen ein DBA abgeschlossen wurde. Die Lizenzerträge aus Ländern ohne DBA können je nach Sitzstaaten der Lizenznehmer quantitativ einen wesentlichen Anteil an den gesamten Lizenzerträgen darstellen. Die finanzielle Belastung der nicht

<sup>107</sup> Richtlinie NW, 2.

anrechenbaren Quellenbesteuerung verbleibt dabei bei der Gesellschaft.

## 6 Zusammenfassung

Der Blick über die Grenzen auf die Entwicklungen in den EU-Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten zeigt einige Gestaltungsansätze auf. Im Bereich der Inputförderung wurde zur Stärkung des Wachstums der Unionsrahmen im Bereich Forschung, Entwicklung und Innovation geschaffen. Zur Erhaltung der Steuerattraktivität bei den Lizenzträgen haben die EU-Mitgliedstaaten verschiedene Lizenzbox-Systeme entwickelt. Die Modelle in der EU sind unter dem Gesichtswinkel der staatlichen Beihilfe mit grosser Wahrscheinlichkeit als generelle Massnahmen ohne selektiven Charakter zu beurteilen. Die Beurteilung unter dem Verhaltenskodex scheint dagegen ungeklärt zu sein. Zentrale Messgrösse bei beiden Beurteilungssystemen bildet der Aufbau des nationalen Steuersystems.

Am attraktivsten wirkt das Lizenzbesteuerungsmodell von Luxemburg. Anreize schaffen die tiefe Steuerbelastung und die weite Definition der einbezogenen mobilen Lizeininkünfte. Zur Transparenz bei den einbezogenen immateriellen Werten tragen die Abstützung auf nationales bzw. internationales Zivilrecht und auf die Eintragungen in den entsprechenden Register bei.

Durch das teilweise aufgeteilte Besteuerungsrecht bei den Lizenzträgen zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat können je nach Land des Lizenznehmers (Asien, Südamerika, Indien etc.) substanzielle Quellensteuern auf den Lizenzträgen resultieren. Eine Begrenzung der Quellensteueranrechnung auf Erträge aus Staaten mit DBAs kann zu beträchtlichen nicht rückerstattungsfähigen Quellensteuern führen.

Die EU-Mitgliedstaaten haben interessante Modelle für die Besteuerung von Immaterialgüterrechten entwickelt.

## Literatur

- CAVELTI ULRICH, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, in: IFF, Forum für Steuerrecht (2011), 138 ff., [www.fdk-cdf.ch/index/fdk\\_themen/steuerpolitik.htm](http://www.fdk-cdf.ch/index/fdk_themen/steuerpolitik.htm)
- ENGLER GERHARD, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft - Steuerrecht, 3. A., München 2011.

- EYNATTEN WIM, European R&D and IP tax regimes: A comparative study, Intertax 2008, 502
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER / HARBEKE NILS OLAF, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, Was hat seit dem 15. Juli 2005 geändert; was nicht? Einige praktische Erfahrungen im Zusammenhang mit offenen Fragen, zsis Monatsflash 2010, Nr. 1
- GROSS IVO, Das Europäische Beihilferecht im Wandel – Probleme, Reformen und Perspektiven, Baden-Baden 2003.
- HAUSMANN RAINER / ROTH PHILIPP / KRUMMENACHER OLIVER, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft. Besteuerung von Lizenzträgen unter Berücksichtigung internationaler und europarechtlicher Bestimmungen, ST 2012, 87
- HEYVAERT WERNER / DESCHRIJVER DIRK, Belgium stimulates equity financing, Intertax 2005, 458
- LINN ALEXANDER, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, IStR 2008, 601
- MAYR SIEGFRIED, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz. Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen, FStR 2010, 132
- SÁNCHEZ RYDELSKI MICHAEL, Distinction between State Aid and General Tax Measures, EC Tax Review 2010, 149
- SIMONEK MADELEINE, Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft?, ZSR 2010, 551
- SZUDOCZKY RITA / VAN DE STREEK JAN, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a «Disparity» is Selective and Harmful, Intertax 2010, 260
- VAN KUIJK FRANK, The Luxembourg IP Tax Regime, Intertax 2011, 140
- VAN STAPPEN DIRK / DELANOY ANDRES / DE GROTE YVES; New Patent Taxation Regime: Patent Income Deduction Creates Opportunities for Innovative Companies, International Transfer Pricing Journal 2007, 291
- VEGA ALBERTO, Tax treaties between developed and developing countries: the role of the OECD and UN Model, Taxation and economic development in the twenty-first century: towards a new political economy of tax justice, Jemery Leaman (ed.) publication pending
- WARSON ERIC / FORIERS MANUELLA, The Belgian Patent Income Deduction, European Taxation 2008, 70



WIPO World intellectual Property Organization, WIPO Intellectual Property Handbook, WIPO publication No. 489 (E), WIPO 2004, 2.A., reprinted 2008, [www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/en/int-property/489/wipo\\_pub\\_489.pdf](http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/en/int-property/489/wipo_pub_489.pdf)

## Berichte

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 2010, OECD-Musterabkommen, 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)

UNO-MA, UNO-Musterabkommen, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (aktualisierte Version von 2011), [www.un.org/esa/ffd/documents/UNModel2011Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UNModel2011Update.pdf)

US-MA, United States Model Income Tax Convention (vom 15.11.2006), [www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf)

## Materialien und Praxisanweisungen Belgien

Belgien NID, Federal Public Service Finance, Fiscal Department for Foreign Investments, Notional Interest Deduction: an innovative Belgian tax incentive, Tax Year 2013 – Income 2012, [http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro\\_notional\\_interest.pdf](http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro_notional_interest.pdf)

Belgien R&D, Federal Public Service Finance, Fiscal Department for Foreign Investments, Tax Incentives for R&D Activities, [http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro\\_r\\_and\\_d.pdf](http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro_r_and_d.pdf)

## Materialien und Praxisanweisungen Europäische Union

Entscheidung Holland Zinsbox, Commission Decision on the groepsrentebox scheme which the Netherlands is planning to implement (C4/07 (ex N 465/06)) (notified under document C(2009) 4511) (vom 8.7.2009), ABI 2009 L 288 vom 4.11.2009, 26

Entscheidung Spanien Patentbox, Commission Decision State aid Spain – The Reduction of tax from intangible assets (N 480/2007) (vom 13.2.2008), ABI 2008 C 80 vom 1.4.2008, 3, [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_N480\\_2007](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_N480_2007)

Entscheidung Ungarn Zinsabzug, Commission Decision on State aid implemented by Hungary for tax deductions for intra-group interest (C 10/07 (ex NN 13/07)) (notified under document C(2009) 8130) (vom 28.10.2009), ABI 2010 L 42 vom 17.2.2010, 3

Mitteilung Beihilfe, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfe auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C/384/03) (vom 10.12.1998), ABI 1998 C 384 vom 10.12.1998, 3

Mitteilung Beihilfen FuE, Mitteilung der Kommission über Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation (2006/C 323/01) (vom 30.12.2006), ABI 2006 C 323 vom 30.12.2006, 1

Mitteilung Förderung FuE, Mitteilung der Kommission über Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE (vom 22.11.2006), KOM (2006) 728 endg.

Verhaltenskodex, Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (vom 1.12.1997), ABI 1998 C 2 vom 6.1.1998, 2

Verhaltenskodex Bericht 26.11.2008, Report from Code of Conduct Group (Business taxation) (vom 26.11.2008), 16084/1/08 LIMITE FISC 166

Verhaltenskodex Bericht 18.11.2009, Report from Code of Conduct Group (Business taxation) (vom 18.11.2009), 16233/09 LIMITE FISC 163

Verhaltenskodex Bericht 25.5.2010, Report from Code of Conduct Group (Business taxation) (vom 25.5.2010), 10033/10 LIMITE FISC 47

Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL, Proposal for a council directive on a common system of taxation

applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (vom 4.3.1998), COM (1998) 67 final

Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL Neufassung, Proposal for a council directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (recast) (vom 11.11.2011), COM (2011) 714 final

## Materialien und Praxisanweisungen Grossbritannien

UK patent box, HM Treasury, Consultation on the Patent Box, June 2011, [www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/81512/consult\\_patent\\_box.pdf](http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/81512/consult_patent_box.pdf)

UK Patent Box Legislation, HM Revenue & Customs, Corporate Intangibles Research & Development Manual, CIRD200000 Patent Box, [www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD200000.htm](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD200000.htm)

## Materialien und Praxisanweisungen Luxemburg

Circulaire L, (Luxemburger) Administration des contributions directes, circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 50bis/1 (du 5.3.2009), [www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi09/Circulaire\\_LIR\\_no\\_50bis-1\\_du\\_5\\_mars\\_2009.pdf](http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi09/Circulaire_LIR_no_50bis-1_du_5_mars_2009.pdf)

## Materialien und Praxisanweisungen Schweiz

Richtlinie NW, Kantonales Steueramt Nidwalden, Richtlinie (vom 17.1.2011), Besteuerung von Lizenzträgern, [www.steuern-nw.ch/uploads/tx\\_sbdowloader/StP-NW\\_85\\_RL\\_\\_Lizenztraege.pdf](http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sbdowloader/StP-NW_85_RL__Lizenztraege.pdf)

Merkblatt PStA, ESTV, Merkblatt über die pauschale Steueranrechnung für ausländische Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus Vertragsstaaten, DA-M (5 03)

## Rechtsquellen

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABl 2012 C 326 vom 26.10.2012, 47

Berner Übereinkunft, Berner Übereinkunft zum Schutz von Werken der Literatur und Kunst (vom 24.7.1971), SR 0.231.15

CIR 92 B, (Belgischer) Code des impôts sur les revenus 1992 (vom 10.4.1992)

CTA NL, (Holländischer) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Corporation Tax Act 1969) (vom 8.10.1969), <http://www.lexadin.nl/wlg/legis/noftr/eur/lxwened.htm>

DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 28.8.1978), SR 0.672.917.21

DBA-RC, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.7.1990), SR 0.672.924.91

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (mit Prot.) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

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-IND, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 2.11.1994), SR 0.672.942.31

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

DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31

DBA-USA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), (SR 0.672.933.1)

LBI B, (Belgisches) Loi sur les brevets d'invention (du 28.3.1984)

LIR L, (Luxemburger) Loi modifiée concernant l'impôt sur le revenu Luxembourg (du 4.12.1967)

LIS S, (Spanisches) Ley del impuesto sobre sociedades (vom 5.3.2004), real decreto legislativo 04/2004

SteG FL, (liechtenst.) Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern (vom 23.9.2010), LR 640.0

SteV FL, (liechtenst.) Verordnung über die Landes- und Gemeindesteuern (vom 21.10.2010), LR 640.01

TRIPS, Abkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte an geistigem Eigentum, Anhang 1C zum Abkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation (vom 15.4.1994), SR 0.632.20

VpStA, Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), SR 672.201

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 0.641.926.81

ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

Zinsen-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABl 2003 L 157, 38

Zinsen-Lizenzgebühren-RL, RL 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Staaten (vom 3.6.2003), ABl 2003 L 157, 49

# Gesetzgebungs-Agenda 2013/2

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

## Inhalt

|   |            |                                       |            |
|---|------------|---------------------------------------|------------|
| <b>1 Bund</b> . . . . .   | <b>156</b> | <b>2 Kantone</b> . . . . .            | <b>161</b> |
| <b>1.1 Besteuerung nach dem Aufwand</b> . . . . .   | <b>156</b> | <b>2.1 Basel-Landschaft</b> . . . . . | <b>161</b> |
| <b>1.2 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer</b> . . . . .                                      | <b>156</b> | <b>2.2 Bern</b> . . . . .             | <b>161</b> |
| <b>1.3 Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte</b> . . . . .   | <b>156</b> | <b>2.3 Glarus</b> . . . . .           | <b>162</b> |
| <b>1.4 Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes</b> . . . . .  | <b>157</b> | <b>2.4 Graubünden</b> . . . . .       | <b>162</b> |
| <b>1.5 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung</b> . . . . .  | <b>157</b> | <b>2.5 Jura</b> . . . . .             | <b>163</b> |
| <b>1.6 Begrenzung des Fahrkostenabzugs</b> . . . . .  | <b>158</b> | <b>2.6 Luzern</b> . . . . .           | <b>163</b> |
| <b>1.7 Vereinfachung der Mehrwertsteuer mit 2-Satz-Modell</b> . . . . .   | <b>158</b> | <b>2.7 Nidwalden</b> . . . . .        | <b>163</b> |
| <b>1.8 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen</b> . . . . .  | <b>159</b> | <b>2.8 Schaffhausen</b> . . . . .     | <b>164</b> |
| <b>1.9 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe</b> . . . . .                          | <b>159</b> | <b>2.9 Schwyz</b> . . . . .           | <b>164</b> |
| <b>1.10 Aufhebung der Eidg. Erlasskommission (EEK)</b> . . . . .  | <b>159</b> | <b>2.10 Tessin</b> . . . . .          | <b>164</b> |
| <b>1.11 Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellem Zweck</b> . . . . .   | <b>160</b> | <b>2.11 Thurgau</b> . . . . .         | <b>164</b> |
| <b>1.12 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe</b> . . . . . | <b>160</b> | <b>2.12 Waadt</b> . . . . .           | <b>165</b> |
| <b>1.13 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer</b> . . . . .              | <b>160</b> | <b>2.13 Zürich</b> . . . . .          | <b>165</b> |
| <b>1.14 In der Frühjahrsession 2013 behandelte Motionen und Initiativen</b> . . . . .                                   | <b>161</b> | <b>3 International</b> . . . . .      | <b>166</b> |
|   |            | <b>3.1 Überblick</b> . . . . .        | <b>166</b> |
|   |            | <b>3.2 Grossbritannien</b> . . . . .  | <b>166</b> |
|   |            | <b>3.3 USA</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 Besteuerung nach dem Aufwand

Am 28.9.2012 erliessen die eidg. Räte das BG über die Besteuerung nach dem Aufwand,<sup>1</sup> das verschiedene Verschärfungen und Präzisierungen enthält, um die Akzeptanz der Aufwandbesteuerung zu stärken.<sup>2</sup> Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat das BG nunmehr gestaffelt in Kraft gesetzt. Die entsprechenden Bestimmungen im StHG treten auf den 1.1.2014 in Kraft. Ab dem 1.1.2016 gelten die neuen Bestimmungen auch bei der direkten Bundessteuer. Das BG sieht vor, dass die Kantone ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren nach dessen Inkrafttreten anzupassen haben. Mit der vom Bundesrat beschlossenen Staffelung des Inkrafttretens wird damit ermöglicht, dass die Verschärfung der Aufwandbesteuerung für in der Schweiz domizilierte Ausländer gleichzeitig bei der direkten Bundessteuer und bei den kantonalen Steuern Anwendung findet.<sup>3</sup>

Gleichzeitig hat der Bundesrat eine Totalrevision der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer<sup>4</sup> beschlossen, um diese der geänderten Gesetzgebung anzupassen. Sie tritt gleichzeitig mit den geänderten Gesetzesbestimmungen in Kraft.<sup>5</sup>

Nach dem Erlass des BG ist die eidg. Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)» zustande gekommen.<sup>6</sup> Sie sieht vor, in der BV festzuschreiben, dass die Besteuerung nach dem Aufwand untersagt ist. Der Bund wäre bei Annahme der Initiative verpflichtet, innert 3 Jahren die Ausführungsgesetzgebung zu erlassen. Sollte innert dieser Frist kein Ausführungsgesetz in Kraft gesetzt werden, wäre die Regelung in der BV direkt anwendbar.<sup>7</sup>

Der Bundesrat hat sich in der Zwischenzeit unter Verweis auf die erst beschlossene Verschärfung der Aufwandbesteuerung für eine Ablehnung der Volksinitiative ausgesprochen. Er hat deshalb am 8.3.2013 das EFD beauftragt, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten.<sup>8</sup>

### 1.2 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer

Am 14.12.2012 erliessen die eidg. Räte eine Novelle zum DBG, die Änderungen zur Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer vorsieht.<sup>9</sup> In unveränderter Übernahme der entsprechenden Vorlage des Bundesrats<sup>10</sup> wird damit eine bis heute bestehende Prüflücke in der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer geschlossen. Die Kantone werden neu dazu verpflichtet, die ordnungs- und rechtmässige Erhebung der direkten Bundessteuer überprüfen zu lassen. Die Überprüfung muss von den Kantonen in Auftrag gegeben werden und hat durch ein unabhängiges kantonales Finanzaufsichtsorgan zu erfolgen.

Das unabhängige kantonale Aufsichtsorgan hat jährlich die Ordnungs- und Rechtmässigkeit der Erhebung der direkten Bundessteuer von der Registerführung bis hin zum Bezug und zur Ablieferung zu überprüfen. Über die Prüfung wird der ESTV sowie der Eidg. Finanzkontrolle (EFK) Bericht erstattet. Unterbleibt die Prüfung oder erhalten ESTV und EFK keinen Bericht, kann das EFD die Prüfung bei einem Revisionsunternehmen in Auftrag geben.<sup>11</sup>

Die Referendumsfrist lief bis zum 7.4.2013. Der Bundesrat beschliesst das Inkrafttreten.

### 1.3 Formelle Bereinigung der Steuergesetztexte

Am 22.3.2013 erliessen die eidg. Räte das BG über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen.<sup>12</sup> Nachdem sämtliche Kantone für die natürlichen Personen die 1-jährige Gegenwartsbesteuerung kennen, sind die Bestimmungen zur 2-jährigen Vergangenheitsbemessung überflüssig geworden. Mit diesem BG werden die Gesetzestexte in DBG, StHG und VStG entsprechend bereinigt.

Das BG tritt, unter Vorbehalt des unbenutzten Ablaufs der Referendumsfrist, welche am 13.7.2013 endet, am 1.1.2014 in Kraft.

1 AS 2013, 779.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2013/1, FStR 2013, 72 f.

3 S. Medienmitteilung des EFD (vom 20.2.2013), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47841](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47841).

4 SR 642.123.

5 AS 2013, 787.

6 BBI 2012, 9228.

7 BBI 2011, 3553.

8 S. Medienmitteilung des EFD (vom 8.3.2013), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48076](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48076).

9 BBI 2012, 9723.

10 BBI 2012, 4769.

11 S. Medienmitteilung des EFD (vom 18.4.2012), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=44169](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=44169).

12 BBI 2013, 2487.

#### 1.4 Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes

Die Erhebung der Quellensteuer ist sowohl für die Schuldner der steuerbaren Leistung, welche die Quellensteuer in Abzug zu bringen und abzuliefern haben, als auch für die Steuerbehörden sehr datenintensiv und damit administrativ recht aufwendig. Mit Hilfe einer einheitlichen Software-Lösung wird deshalb gesamtschweizerisch den Schuldnern der steuerbaren Leistung, namentlich den Arbeitgebern, die Möglichkeit eröffnet, ihre Quellensteuerdaten elektronisch an die Steuerbehörden zu übermitteln. Eine solche gesamtschweizerische, kantonsübergreifende Lösung, welche neben einer effizienten und standardisierten Verarbeitung der Quellensteuerdaten auch das interkantonale Abrechnungsverfahren vereinfachen und zusätzlich mehr Rechtssicherheit bringen kann, setzt indessen gesamtschweizerisch vereinheitlichte Tarifstrukturen mit gesamtschweizerisch einheitlichen Bezeichnungen voraus.

Mit Beschluss vom 25.2.2013 hat das EFD die Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) entsprechend angepasst.<sup>13</sup> Neu werden die einzelnen Tarificodes verbindlich umschrieben und aufgezählt. Damit sind Kantone, welche künftig die elektronische Übermittlung von Quellensteuerdaten über die einheitliche Software-Lösung ELM/QSt vornehmen, in der Lage, ihre Bestimmungen nach Massgabe der Bundesregelung anzupassen. Arbeitgebenden, die inskünftig ihre Quellensteuerabrechnungen elektronisch einreichen, ist es damit auch im interkantonalen Verhältnis möglich, ohne Mehraufwand direkt mit der zuständigen Steuerbehörde des Wohnsitzkantons des Arbeitnehmenden abzurechnen.

Die Ausgestaltung des Quellensteuerabzugs gemäss geltendem Recht kann unter Umständen zu Härten führen. Grundsätzlich werden nach Art. 33 StHG nur ganz bestimmte Abzüge bei der Ausgestaltung der Quellensteuerartefakte berücksichtigt. Weitere, im Einzelfall anfallende Abzüge können erst im Folgejahr über eine nachträgliche Korrektur des angerechneten Tarifs berücksichtigt werden. Das kann für den betroffenen Quellensteuerpflichtigen unter Umständen zu finanziellen Engpässen und damit zu einer Härte führen, namentlich wenn er Unterhaltsbeiträge für Kinder oder an den geschiedenen Ehegatten zu leisten hat. Die Änderung der QStV ermöglicht es neu, Quellensteuerpflichtigen, denen ein Anspruch auf eine entsprechende Tarifkorrektur zukommt, auf Antrag bereits für den laufenden Quellensteuerabzug bei der Ta-

rifanwendung die Berücksichtigung von Kinderabzügen bis zur Höhe der Unterhaltsbeiträge zu bewilligen.

Da mit der Einführung der elektronischen Datenübermittlung viele Arbeitsabläufe automatisiert und administrativ vereinfacht werden, wird die Bandbreite der Bezugsprovision neu auf 1 - 3 % (bisher 2 - 4 %) verkürzt.

Die Ordnungsänderung tritt auf den 1.1.2014 in Kraft, die Reduktion der Bezugsprovision allerdings erst auf den 1.1.2015.

#### 1.5 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung

Die Botschaft des Bundesrats zum BG über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten<sup>14</sup> ist gegenwärtig in parlamentarischer Beratung. Der Ständerat beriet die Vorlage in der Sommersession 2011 als Erst-Rat und stimmte dabei dem bundesrätlichen Konzept eines allgemeinen Abzugs mit frankemässiger Begrenzung zu, verdoppelte jedoch die Abzugsobergrenze bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 12 000.

Die WAK-NR beschloss an ihrer Sitzung vom 31.1.2012, ebenfalls auf die Vorlage einzutreten, beauftragte indessen die Verwaltung, Vorschläge für eine Verbesserung der Vorlage, wo diese zu Schlechterstellungen gegenüber dem geltenden Recht führt, auszuarbeiten.<sup>15</sup>

Der Nationalrat beriet die Vorlage in der Frühjahrsession 2013 und stimmte dabei ebenfalls dem Konzept eines allgemeinen Abzugs für Aus- und Weiterbildungskosten zu, beschloss indessen in Abweichung zum Entwurf des Bundesrats und zum Beschluss des Ständerats, auf eine betragsmässige Limitierung des Abzugs zu verzichten. Ausserdem stimmte er Präzisierungen zu, die sicherstellen sollen, dass die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, unabhängig von deren Höhe keinen geldwerten Vorteil darstellen, also beim Arbeitnehmenden nicht zu steuerbarem Einkommen führen, und dass solche Kosten immer als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden können.

Die Vorlage geht damit zurück an den Ständerat. Die WAK-SR hat an ihrer Sitzung vom 9.4.2013 indessen beschlossen, am Beschluss des Ständerats in der Sommersession 2011 und damit an einer Obergrenze, bei der direkten Bundessteuer in der Höhe von Fr. 12 000, fest-

13 AS 2013, 783; s. auch Medienmitteilung des EFD (vom 1.3.2013), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47982](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47982).

14 BBI 2011, 2607.

15 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FStR 2012, 241.

zuhalten. Die Vorlage soll in der Sommersession 2013 wieder vom Ständerat beraten werden.<sup>16</sup>

### 1.6 Begrenzung des Fahrkostenabzugs

Am 6.9.2010 wurde die Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr» eingereicht. Sie verlangt eine gesicherte Finanzierung für den öffentlichen Verkehr. Dazu will sie Gelder aus der Mineralölsteuer, die bis heute dem Strassenverkehr zukommen, zugunsten des öffentlichen Verkehrs und der Verlagerung einsetzen. Der Bundesrat lehnt diese Volksinitiative indessen ab. Nach seiner Auffassung würde sie die zukünftige Finanzierung der Strasseninfrastruktur in Frage stellen. Er stellt ihr aber mit der Botschaft vom 18.1.2012 über den Entwurf eines BB über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur einen direkten Gegenentwurf gegenüber.<sup>17</sup>

Ein Bestandteil des Gegenentwurfs ist ein BG über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur.<sup>18</sup> Dieses sieht u. a. im Rahmen der Berufskosten eine Begrenzung des Fahrkostenabzugs bei der direkten Bundessteuer auf höchstens Fr. 3000 für Unselbständig-erwerbende vor. Die Kantone sollen neu ebenfalls einen Maximalabzug festsetzen können.

In der Wintersession 2012 stimmte der Ständerat, der diese Vorlage als Erst-Rat behandelte, dieser steuerlichen Neuregelung zu.

### 1.7 Vereinfachung der Mehrwertsteuer mit 2-Satz-Modell

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.<sup>19</sup> Am 23.6.2010 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer,<sup>20</sup> welche den 2. Teil der Steuerreform konkretisiert. Die ursprüngliche Vorlage des Bundesrats sah namentlich vor, die heute geltenden 3 Steuersätze durch einen Einheitssatz zu ersetzen und die Mehrheit der Steuerausnahmen abzuschaffen.

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>21</sup> An diesem

Rückweisungsbeschluss hielt der Nationalrat, nachdem der Ständerat diesen in der Frühjahrsession 2011 abgelehnt hatte, in der Wintersession 2011 fest. Damit war die Vorlage definitiv an den Bundesrat zurückgewiesen.

Mit der Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (2-Satz-Modell) vom 30.1.2013<sup>22</sup> hat der Bundesrat nunmehr den Auftrag des Nationalrats erfüllt. Neu sollen das Gastgewerbe und die Beherbergung dem reduzierten Steuersatz unterstellt werden. Entsprechend dem Auftrag des Nationalrats sollen künftig keine Steuerausnahmen mehr für den reservierten Dienst der Post, für den Wertzeichenverkauf und die Schiedsgerichtsbarkeit gelten. Dagegen sollen die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, des Bildungswesens, der Kultur, der Sportveranstaltungen und wohltätiger Organisationen weiterhin von der Mehrwertsteuer ausgenommen bleiben.

Grundsätzlich sollen 2 Steuersätze beibehalten werden. Aufgehoben werden soll der Sondersatz für Beherbergungsleistungen. Mit der Botschaft möchte der Bundesrat jedoch die Diskussion über den Umfang der zum reduzierten Satz steuerbaren Güter und Dienstleistungen anstossen. Hierfür unterbreitet er den eidg. Räten eine Minimal- und eine Maximalvariante. Die Minimalvariante als Hauptvariante hält sich an den Wortlaut des Auftrags und sieht nur für Nahrungsmittel sowie gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen den reduzierten Satz vor. Bei der Maximalvariante findet der reduzierte Satz Anwendung auf alle bisher zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen und neu auf gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen.

Die Besteuerung der gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen zum reduzierten Satz gemäss Vorgabe des Nationalrats hätte jährliche Mindereinnahmen von Fr. 760 - 810 Mio. zur Folge. Mindereinnahmen in dieser Grössenordnung kann der Bundeshaushalt nach Auffassung des Bundesrats kaum verkraften. Für den Bundesrat kommt deshalb nur eine ertragsneutrale Umsetzung des Auftrags in Frage, wobei die Kompensation zwingend innerhalb des Mehrwertsteuersystems zu erfolgen hat. Dabei muss die Kompensation über die Steuersätze erfolgen. In der Minimalvariante wird sie erreicht, indem mit Ausnahme der Lieferung von Nahrungsmitteln alle bisher zum reduzierten Satz besteuerten Leistungen neu dem Normalsatz von 8 % unterstellt werden und der reduzierte Satz von bisher 2,5 % auf 2,8 % angehoben wird. In der Maximalvariante wäre eine Erhöhung des reduzierten Satzes von 2,5 % auf 3,8 % notwendig, um die Ertragsneutralität sicherzustellen.

16 S. Medienmitteilung WAK-SR (vom 9.4.2013), [www.parlament.ch/d/mm/2013/Seiten/mm-wak-s-2013-04-09.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2013/Seiten/mm-wak-s-2013-04-09.aspx).

17 BBI 2012, 1577.

18 BBI 2012, 1761.

19 SR 641.20.

20 BBI 2010, 5397.

21 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2011/3, FStR 2011, 253.

22 BBI 2013, 1481.

Die Neuordnung hat auch Auswirkungen auf die Anteile von AHV und IV an den Mehrwertsteuereinnahmen. Bei der Maximalvariante könnten die potenziellen Einnahmeverluste der AHV kompensiert werden, indem ihr Ertragsanteil am reduzierten Mehrwertsteuersatz von 0,3 auf 0,5 Prozentpunkte erhöht würde. Bei der Minimalvariante würde eine geringfügige Erhöhung des gesetzlichen Bundesbeitrags genügen. Bezüglich der IV kann dagegen auf eine Anpassung verzichtet werden, da deren Zusatzfinanzierung Ende 2017 ausläuft.

Ausserhalb des Auftrags des Nationalrats beantragt der Bundesrat sodann einige weitere Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes, die ihren Grund in parlamentarischen Vorstössen, in Erfahrungen der Praxis und in der Gesetzessystematik haben.<sup>23</sup>

### 1.8 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen

An ihrer Sitzung vom 22./23.10.2012 stimmte die WAK-NR zusätzlich einem Antrag für eine Kommissionsinitiative zu, welche den bis Ende 2013 befristeten MWST-Sondersatz für Beherbergungsleistungen bis Ende 2017 verlängern will. Damit soll gewährleistet werden, dass bis zur Umsetzung der Revision des MWSTG<sup>24</sup> keine Rechtslücke entsteht und die Hotellerie dem gleichen Steuersatz wie bis anhin unterliegt. Eine Umstellung auf den Normalsatz würde nach Auffassung der WAK nicht nur die schwierige Wirtschaftslage dieser Branche verschärfen, sondern hätte auch einen grossen administrativen Mehraufwand zur Folge, zumal ihr Steuerregime im Falle des Inkrafttretens des 2-Satz-Modells<sup>25</sup> kurz darauf erneut angepasst werden müsste. Diesem Beschluss stimmte an ihrer Sitzung vom 6.11.2012 auch die WAK-SR zu.<sup>26</sup>

An ihrer Sitzung vom 12./13.11.2012 hiess die WAK-NR eine entsprechende Änderung des MWSTG gut.<sup>27</sup> Der Bundesrat beantragt, dieser Änderung zuzustimmen.<sup>28</sup>

### 1.9 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe

Der Bundesrat sieht gemäss seinen steuerpolitischen Prioritäten, die er an einer Aussprache vom 30.11.2011

festlegte, vor, die Emissionsabgabe auf Eigenkapital im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III<sup>29</sup> zu eliminieren, an den übrigen Stempelabgaben (Umsatz- und Versicherungsabgabe) jedoch aus finanzpolitischen Gründen festzuhalten.

Unabhängig von den steuerpolitischen Prioritäten des Bundesrats nahm die WAK-NR in Ausführung einer parlamentarischen Initiative zur schrittweisen Abschaffung der Stempelsteuer an ihrer Sitzung vom 10.1.2012 einen Vorentwurf für eine Revision des StG an, mit dem in einem 1. Schritt die Emissionsabgabe abgeschafft werden soll. Den entsprechenden Vorentwurf gab sie mit einem erläuternden Bericht in die Vernehmlassung, die bis zum 10.5.2012 dauerte.<sup>30</sup> Nach Kenntnisnahme des Vernehmlassungsergebnisses beschloss die WAK-NR an ihrer Sitzung vom 12./13.11.2012, ihren Vorentwurf ohne Änderungen dem Rat zu unterbreiten.<sup>31</sup>

In der Frühjahrssession 2013 stimmte der Nationalrat der Vorlage seiner WAK, welche eine ersatzlose Aufhebung der Emissionsabgabe vorsieht, zu, entgegen dem Antrag des Bundesrats, das Geschäft zu sistieren und es im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zu behandeln.<sup>32</sup>

Die WAK-SR, welche die Vorlage für den Ständerat vorbereitet, hat nunmehr an ihrer Sitzung vom 9.4.2013 einem Ordnungsantrag zugestimmt, der den Bundesrat beauftragt, einen Bericht über alle hängigen steuerrelevanten Anliegen, die zu Mindereinnahmen führen, zu erstellen und dabei auch deren Auswirkungen auf den Finanzplan aufzuzeigen. Auch wird vom Bundesrat ein Priorisierungsvorschlag erwartet. Die Kommission rechnet damit, die Beratung der Vorlage im 4. Quartal 2013 wieder aufnehmen zu können.<sup>33</sup>

### 1.10 Aufhebung der Eidg. Erlasskommission (EEK)

Das EFD eröffnete am 16.11.2012 die Anhörung zum Entwurf eines BG über die Aufhebung der Eidg. Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (Steuererlassgesetz). Steuerpflichtige können um Erlass geschuldeter Steuerbeträge ersuchen, wenn sie sich in einer Notlage befinden. Nach geltendem Recht entscheidet die EEK über Eingaben, mit denen um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mind. Fr. 25 000 ersucht wird. Gesuche um Erlass tieferer Beträge und Gesuche um Er-

23 S. auch Medienmitteilung des EFD (vom 30.1.2013), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47598](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=47598).

24 S. Abschn. 1.7.

25 S. Abschn. 1.7.

26 S. Medienmitteilung der WAK-SR (vom 7.11.2012), [www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-s-2012-11-07.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-wak-s-2012-11-07.aspx).

27 BBI 2013, 925.

28 BBI 2013, 937.

29 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/4, FSr 2012, 311 f.

30 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/3, FSr 2012, 243 f.

31 BBI 2013, 1089.

32 BBI 2013, 1107.

33 S. Medienmitteilung WAK-SR (vom 9.4.2013), [www.parlament.ch/d/mm/2013/Seiten/mm-wak-s-2013-04-09.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2013/Seiten/mm-wak-s-2013-04-09.aspx).



lass der kantonalen und kommunalen Steuern werden in den Kantonen behandelt. Dies kann nach geltendem Recht zu widersprüchlichen Entscheiden führen, da der gleiche Sachverhalt je nach Steuerart durch verschiedene Behörden beurteilt wird.

Künftig sollen die Kantone sämtliche Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer beurteilen. Die EEK soll ihrer bisherigen Aufgabe entbunden und aufgelöst werden. Neu soll sodann das Bundesgericht im Beschwerdefall als letzte Instanz über sog. besonders bedeutende Fälle urteilen. Die spezielle Sachurteilsvoraussetzung des besonders bedeutenden Falles würde nicht nur Erlassfälle, die Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen, sondern auch solche umfassen, die aus andern Gründen bedeutsam sind, beispielsweise weil dieselbe Rechtsfrage in verschiedenen Kantonen abweichend entschieden worden ist.<sup>34</sup>

Die Anhörungsfrist dauerte bis zum 20.2.2013.

### 1.11 Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellem Zweck

Am 10.4.2013 eröffnete der Bundesrat die Vernehmlassung zu einem BG, das vorsieht, dass Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern sie einen Höchstbetrag nicht überschreiten. Damit sollen namentlich Vereine der Jugend- und Nachwuchsförderung entlastet werden.

Für die direkte Bundessteuer schlägt der Bundesrat vor, die Gewinne juristischer Personen künftig bis zu einer Freigrenze von Fr. 20 000 nicht zu besteuern, sofern diese ausschliesslich und unwiderruflich ideelle Zwecke verfolgen. Für die Kantons- und Gemeindesteuern soll das kantonale Recht die Höhe der Freigrenze bestimmen.<sup>35</sup>

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 10.7.2013.

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

Am 8.4.2011 reichte die Christlichdemokratische Volkspartei der Schweiz (CVP) Unterschriftenlisten zu 2 Volksinitiativen ein, deren Gesetzeskonformität in der Vorprüfung durch die Bundeskanzlei mit Verfügungen vom 19.4.2011<sup>36</sup> anerkannt wurde. Mit der einen Volks-

initiative will erreicht werden, dass die Kinder- und Ausbildungszulagen inskünftig steuerfrei sind, mit der andern, dass verheiratete Paare gegenüber Konkubinatspaaren sowohl steuerlich als auch bei den Sozialversicherungen nicht mehr benachteiligt werden.<sup>37</sup>

Am 5.11.2012 wurden die Volksinitiativen eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiativen formell zustande gekommen sind.<sup>38</sup>

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

Am 16.8.2011 wurde die Unterschriftensammlung für die eidg. Volksinitiative «Millionen-Erbchaften besteuern für unsere AHV (Erbchaftssteuerreform)» gestartet.<sup>39</sup> Nach dieser soll in einem neuen Art. 129a BV die Zuständigkeit des Bundes für die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer geschaffen werden. Diese wäre von den Kantonen zu veranlagern und einzuziehen.  $\frac{2}{3}$  des Ertrags erhielte der Ausgleichsfonds der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV),  $\frac{1}{3}$  verbliebe den Kantonen.

Am 15.2.2013 wurde die Volksinitiative eingereicht. Die Prüfung der Unterschriftenlisten durch die Bundeskanzlei ergab, dass die Volksinitiative formell zustande gekommen ist.<sup>40</sup>

Der Steuersatz der neuen Erbschafts- und Schenkungssteuer soll 20 % betragen. Nicht besteuert würden jedoch namentlich ein einmaliger Freibetrag von Fr. 2 Mio. auf der Summe des Nachlasses und aller steuerpflichtigen Schenkungen sowie Zuwendungen an Ehegatten bzw. registrierte Partner.<sup>41</sup>

Der Initiativtext enthält eine Regelung für das Inkrafttreten der entsprechenden Bestimmungen, zusammen mit Vorgaben für den Erlass allenfalls notwendiger Ausführungsbestimmungen. Sodann sieht er vor, dass Schenkungen rückwirkend ab dem 1.1.2012 dem Nachlass zugerechnet werden.

34 S. Medienmitteilung des EFD (vom 16.11.2012) inkl. Änderungsunterlagen, [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46741](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=46741).

35 S. Medienmitteilung des EFD (vom 10.4.2013), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48440](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=48440).

36 BBI 2011, 3799 und 3803.

37 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 156.

38 BBI 2013, 243 und 245.

39 BBI 2011, 6459.

40 BBI 2013, 2267.

41 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/1, FStR 2012, 69.

## 1.14 In der Frühjahrsession 2013 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

*abgelehnt:*

- eine Motion betr. Systemwechsel bei der Besteuerung des Wohneigentums;
- eine Motion betr. Abschluss von Steuerinformationsabkommen mit Entwicklungsländern;
- eine Motion betr. Abschaffung des Kundenverfahrens bei der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen;
- eine Motion betr. Kapitaleinlageprinzip.

*keine Folge gegeben:*

- einer Standesinitiative betr. Einführung eines Aus- und Weiterbildungsabzugs für Kinder und Jugendliche in der Steuergesetzgebung;
- einer parlamentarischen Initiative betr. eklatante Fehleinschätzung der Folgen der Unternehmenssteuerreform II und der Verantwortlichkeit.

Der Ständerat hat:

*angenommen:*

- eine Motion betr. teilweise Befreiung der Treibstoffe für Pistenfahrzeuge von der Mineralölsteuer.

## 2 Kantone

### 2.1 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat dem Landrat am 21.8.2012 eine Vorlage zur Änderung des Steuergesetzes überwiesen. 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 Kapitaleistungen aus Vorsorge (d. h. über Fr. 500 000), um die Standortattraktivität 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 Zuständigkeit der 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>42</sup> Abzugsfähigkeit von max. Fr. 10 000 für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an Parteien,<sup>43</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,<sup>44</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds,<sup>45</sup> Bahnreform 2;<sup>46</sup>
- Anpassung der Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen; gemäss neuester Rechtsprechung des Bundesgerichts<sup>47</sup> müssen solche Versicherungen auch bei bereits laufenden Rentenzahlungen mit dem noch vorhandenen Rückkaufswert als Vermögen versteuert werden; bisher war dies nur während der Aufschubszeit der Fall.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>48</sup>

Der Landrat hat die Vorlage am 21.3.2013 in 1. Lesung beraten und keine Änderungen vorgenommen.

### 2.2 Bern

Das Berner Stimmvolk hat am 23.9.2012 die Initiative «Faire Steuern – Für Familien»<sup>49</sup> abgelehnt und dem vom Grossen Rat erarbeiteten Gegenvorschlag zugestimmt. Mit dem Ja zum Gegenvorschlag bleiben die Einkommenssteuer- und Vermögenssteuertarife sowie die Vermögenssteuerbremse unverändert, während der Kinderabzug von Fr. 7000 auf Fr. 8000 steigt. Die Besteuerung nach dem Aufwand wird in der heutigen Form beibehalten, jedoch verschärft. Und zwar beträgt das steuerbare Einkommen neu mind. das 7-Fache des jährlichen Mietzinses oder Mietwerts bzw. das 3-Fache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung, mind. aber Fr. 400 000. Für bisher nach dem Aufwand besteuerte Personen besteht eine Übergangsfrist von 5 Jahren. Die Erhöhung des Kinderabzugs gilt ab dem 1.1.2013, während die Neuregelung der Besteuerung nach dem Aufwand gleichzeitig mit den neuen Vorschriften im DBG,<sup>50</sup> also am 1.1.2016, in Kraft treten wird.

Der Grosse Rat hat am 26.3.2013 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Im Zentrum dieser Revision

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

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

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

45 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

47 BGER 2C\_337/2011 (vom 1.5.2012).

48 [www.baselland.ch/fileadmin/baselland/files/docs/parl-ik/vorlagen/2012/2012-222.pdf](http://www.baselland.ch/fileadmin/baselland/files/docs/parl-ik/vorlagen/2012/2012-222.pdf).

49 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2012/2, FStR 2012, 160.

50 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

steht die Umsetzung von (überwiegend) zwingendem Bundesrecht. Daneben werden aber auch überwiesene parlamentarische Vorstösse behandelt und Bedürfnisse aus der Praxis berücksichtigt. 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, wonach 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: Besteuerung nach dem Aufwand,<sup>51</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds,<sup>52</sup> Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,<sup>53</sup> Bahnreform 2,<sup>54</sup> Entwurf über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.<sup>55</sup>

Auf steuerliche Entlastungen wurde wegen der finanzpolitischen Situation weitgehend verzichtet. Steuerliche Entlastungen wurden nur für jene kleinen Bauernbetriebe vorgesehen, die als Folge der auf Bundesebene beschlossenen Agrarpolitik 2014 - 17 zukünftig nicht mehr als landwirtschaftliche Gewerbe im Sinne des BG über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB)<sup>56</sup> besteuert werden können. Bei diesen Betrieben werden der Eigenmietwert und der amtliche Wert unter bestimmten Voraussetzungen angemessen reduziert.

Die Unterlagen können im Internet eingesehen werden.<sup>57</sup>

Das Inkrafttreten der Teilrevision ist auf den 1.1.2014 geplant.

### 2.3 Glarus

Der Landrat hat am 5.12.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes in 2. Lesung zuhanden der Landsgemeinde 2013 verabschiedet. Es geht dabei um folgende Punkte:

- Erhöhung der Quote des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens von 20 % auf 35 % im Rahmen der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (privilegierte Dividendenbesteuerung);
- Aufhebung der Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer bei juristischen Personen;
- Reduktion der Gewinnsteuer (einfache Steuer) bei juristischen Personen von 9 % auf 8 %;
- redaktionelle Anpassungen im Bereich der Steuererleichterungen und der Grundstückgewinnsteuer;
- Änderungen aufgrund zwingender Bundesvorgaben: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,<sup>58</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds<sup>59</sup> mit einem Freibetrag von Fr. 5000; Bahnreform 2;<sup>60</sup>
- Änderung aufgrund eines Bundesgerichtsurteils: Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler neu mit der Einkommenssteuer statt wie bisher mit der Grundstückgewinnsteuer.<sup>61</sup>

Die auf Bundesvorgaben basierenden Änderungen sowie die redaktionellen Anpassungen sollen rückwirkend per 1.1.2013, alle anderen Änderungen per 1.1.2014 in Kraft treten. Die Landsgemeinde findet am 5.5.2013 statt.

### 2.4 Graubünden

Die Regierung hat am 11.2.2013 die Botschaft zu einer Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Mit dieser Minirevision soll die absolute Verjährungsfrist in der Veranlagung von heute 10 auf neu 15 Jahre verlängert werden. Damit kann verhindert werden, dass in Fällen, in denen aufgrund eines pendenten Straf-, Steuerstraf- oder Gerichtsverfahrens der massgebende Sachverhalt nicht feststeht, eine Veranlagungsverjährung eintritt, bevor die Veranlagung überhaupt vorgenommen werden kann. Der Bund und die anderen Kantone kennen heute schon eine absolute Veranlagungsverjährung nach 15 Jahren.

51 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

52 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

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

55 BBI 2012, 2869.

56 BG über das bäuerliche Bodenrecht (vom 4.10.1991), SR 211.412.11.

57 [www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuergesetzrevision+2014](http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Steuergesetzrevision+2014).

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

59 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

61 BGE 137 I 145.

Der Grosse Rat wird die Vorlage in der Junisession beraten. Das Inkrafttreten ist für Dezember 2013 geplant, wobei die Neuerung für alle noch nicht verjährten Fälle gelten soll.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>62</sup>

## 2.5 Jura

Das Parlament beschloss am 12.12.2012 eine Teilrevision des Steuergesetzes, bei der es im Wesentlichen um folgende Punkte geht:

- Einführung der Möglichkeit, die Steuererklärung elektronisch einzureichen, inkl. eines sicheren elektronischen Identitätsnachweises (SuisseID);
- Einführung eines neuen Sozialabzugs für verheiratete Ehepaare und für eingetragene Partnerschaften;
- Erhöhung des Abzugs für Kinder, die sich in auswärtiger Ausbildung befinden;
- Umsetzung einer Motion, welche die Gleichstellung der Kosten der künstlichen Befruchtung mit den Krankheitskosten zum Gegenstand hat;
- Anpassung an Bundesrecht: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,<sup>63</sup> Zuwendungen an politische Parteien,<sup>64</sup> Kinderbetreuungskostenabzug,<sup>65</sup> Bahnreform 2.<sup>66</sup>

Die Teilrevision trat am 1.1.2013 in Kraft, mit Ausnahme des neuen Sozialabzugs für verheiratete Ehepaare und eingetragene Partnerschaften, der am 1.1.2014 in Kraft treten wird.

Ausserdem verabschiedete das Parlament am 21.11.2012 ein Gesetz betr. neue innovative Unternehmen. Dieses Gesetz erlaubt es der Regierung, neuen innovativen Unternehmen mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Kanton Jura eine Sonderstellung einzuräumen. Unternehmen, welche diese Sonderstellung geniessen, profitieren von verschiedenen Vorteilen im Bereich der Steuererleichterungen und der zusätzlichen Unterstützung im Bereich der Wirtschaftsförderung. Einkünfte, welche jurassische Steuerpflichtige in solche Unternehmen investieren, werden separat und zu einem privilegierten Satz von 2 % besteuert.

Das neue Gesetz und die entsprechenden Anpassungen im Steuergesetz traten am 1.2.2013 in Kraft.

62 [www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/ueberuns/aktuelles/Seiten/Teilrevision-StG4.aspx](http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/ueberuns/aktuelles/Seiten/Teilrevision-StG4.aspx).

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

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

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

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

## 2.6 Luzern

Der Kantonsrat hat am 5.11.2012 die Volksinitiative «Abschaffung der Liegenschaftssteuer» behandelt und die Botschaft vom 7.2.2012 mit dem Auftrag an den Regierungsrat zurückgewiesen, in einer neuen Botschaft einen Gegenentwurf zur Initiative vorzulegen. Der Gegenentwurf soll eine Abschaffung der Liegenschaftssteuer in 4 - 5 Jahren vorsehen. Der Regierungsrat hat die Botschaft innert Jahresfrist vorzulegen.

## 2.7 Nidwalden

Der Regierungsrat hat eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Landrats verabschiedet. Es geht dabei um die Umsetzung bundesrechtlicher Vorgaben in den folgenden Punkten:

- Schaffung einer Anknüpfung für die Besteuerung von Maklerprovisionen bei der Vermittlung von Liegenschaften im Kanton durch einen ausserkantonalen Grundstücksvermittler;<sup>67</sup>
- Anpassungen an Bundesgesetze: Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen,<sup>68</sup> Besteuerung nach dem Aufwand,<sup>69</sup> Besteuerung von Lotteriegewinnen,<sup>70</sup> Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds,<sup>71</sup> Kinderbetreuungskostenabzug,<sup>72</sup> Zuwendungen an politische Parteien,<sup>73</sup> Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung,<sup>74</sup> Bahnreform 2,<sup>75</sup> Anpassung der Mitwirkungspflichten an das neue Rechnungslegungsrecht,<sup>76</sup> Anpassung der Bestimmungen über die Inventaraufnahme an das neue Erwachsenenschutz-, Personen- und Kindesrecht.<sup>77</sup>

Der Landrat wird die Vorlage voraussichtlich vor den Sommerferien 2013 behandeln.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 geplant.

67 BGER 2P.289/2000 (8.1.2002); s. auch Art. 4 Abs. 1 StHG.

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

69 BG über die Besteuerung nach dem Aufwand (vom 28.9.2012), AS 2013, 779.

70 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

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

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

76 BG über die Änderung des Obligationenrechts (vom 23.12.2011), AS 2012, 6679.

77 BG über die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (vom 19.12.2008), AS 2011, 725.



Die Stimmberechtigten haben am 3.3.2013 die Volksinitiative «Schluss mit Steuerprivilegien für ausländische Millionäre», die eine Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand anstrebte, mit einem Nein-Stimmenanteil von 68,6 % abgelehnt. Die Mindestlimiten für die Besteuerung nach dem Aufwand waren vom Regierungsrat bereits am 15.3.2011 verschärft worden: Das steuerbare Einkommen muss aktuell mind. Fr. 400 000 und das steuerbare Vermögen mind. Fr. 8 Mio. betragen. Für bestehende Fälle gilt eine Übergangsfrist von 2 Jahren.

## 2.8 Schaffhausen

Der Regierungsrat schlägt im Rahmen des Entlastungsprogramms für den Staatshaushalt u. a. vor, dass den Steuerpflichtigen Abweichungen gegenüber der SelbstdeklARATION nicht mehr zwingend vor der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt gegeben werden müssen. Neu soll dies – entsprechend der Regelung in Art. 46 Abs. 2 StHG – spätestens mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung geschehen.

## 2.9 Schwyz

Am 18.12.2012 hat der Regierungsrat eine Verordnung über die vorläufige Anpassung des kantonalen Steuerrechts an das StHG erlassen. Auf den 1.1.2013 musste das kantonale Steuerrecht in 2 Bereichen an zwingendes Bundesrecht angepasst werden: Es handelt sich dabei einerseits um die Einführung eines Kinderdrittbetreuungskostenabzugs<sup>78</sup> und andererseits um Anpassungen bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.<sup>79</sup> Kantonal beträgt der neue Fremdbetreuungskostenabzug höchstens Fr. 6000. Dafür entfällt der bisherige Sozialabzug für erwerbstätige Alleinerziehende im Betrag von max. Fr. 3200. Der Quellensteuersatz für im Ausland wohnhafte Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen wurde auf 15 % festgelegt. Diese Verordnung gilt solange, bis das kantonale Recht im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren angepasst ist. Sie bleibt für die vorläufige Aufnahme weiterer harmonisierungsrechtlicher Vorgaben offen, die nicht rechtzeitig auf dem Gesetzgebungsweg ins kantonale Steuerrecht überführt werden können.

Die nächste formelle Teilrevision des Steuergesetzes soll nach dem Willen des Regierungsrats auf den Beginn des Jahres 2015 in Kraft treten. Das Finanzdepartement wurde im Februar 2013 damit beauftragt, eine Vorlage vorzubereiten, die neben den nötigen Anpassungen an Bundesrecht die Erhaltung der Steuerattraktivität zum Haupt-

anliegen hat. Angesichts der angespannten kantonalen Haushaltslage stehen jedoch mittelfristig keine Mittel für substanzielle oder generelle Steuerentlastungen zur Verfügung.

Am 1.1.2013 ist die neue Kantonsverfassung in Kraft getreten. Damit unterliegt die nächste Teilrevision des Steuergesetzes neuen Regeln, was das Referendum anbelangt. Eine Volksabstimmung findet nur noch statt, wenn die Vorlage im Kantonsrat das Quorum von 75 % Zustimmung nicht erreicht oder wenn innert 60 Tagen das Referendum ergriffen wird.

## 2.10 Tessin

Die Stimmberechtigten haben am 3.3.2013 die Lega-Volksinitiative mit einem Nein-Stimmenanteil von 65,1 % abgelehnt. Vorgesehen waren folgende Steuerentlastungen für natürliche und juristische Personen:

- Senkung des Gewinnsteuertarifs für juristische Personen von 9 % auf 6 % innerhalb von 3 Jahren;
- Verzicht auf die Kapitalsteuer von 1,5 ‰ bei den juristischen Personen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften), unter der Bedingung, dass Gewinnsteuer bezahlt wird;
- Änderung des Einkommenssteuertarifs durch eine Reduktion der Anzahl Tarifstufen von heute 14 auf neu 7 Stufen, eine Senkung der Einkommenssteuersätze und eine Erhöhung der Nullstufe für Ehegatten von Fr. 19 300 auf Fr. 22 500 und für die anderen Steuerpflichtigen von Fr. 11 800 auf Fr. 14 000.

## 2.11 Thurgau

Der Regierungsrat hat am 10.1.2013 eine Botschaft zur Änderung des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Im Wesentlichen geht es um vier Kernpunkte:

- Wechsel vom monistischen System bei der Grundstückgewinnsteuer zum dualistischen System;
- Anpassungen ans Bundesrecht im Zusammenhang mit Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen;<sup>80</sup>
- Abschaffung der ergänzenden Vermögenssteuer;
- Ausdehnung der Steuerbefreiung bei Handänderungen auf alle Nachkommen.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2014 vorgesehen.

Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>81</sup>

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

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

80 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

81 [www.steuerverwaltung.tg.ch](http://www.steuerverwaltung.tg.ch).

## 2.12 Waadt

Das Steuergesetz wurde auf den 1.1.2013 in folgenden Punkten ans Bundesrecht angepasst:

- Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen<sup>82</sup> (wobei ein Quellensteuersatz von 20 % festgelegt wurde);
- Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds<sup>83</sup> (der Grosse Rat ist dem Staatsrat nicht gefolgt und hat den Freibetrag auf Fr. 9000 festgesetzt).

Weiter hat der Staatsrat eine Vorlage zur Änderung des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Vorgesehen ist, bei juristischen Personen den Gewinnsteuersatz ab der Steuerperiode 2014 von 9,5 % auf 9 % zu senken und ab der Steuerperiode 2016 von 9 % auf 8,5 %.

Die Teilrevision des Steuergesetzes wird zurzeit im Grossen Rat behandelt.

## 2.13 Zürich

Am 30.1.2013 hat der Regierungsrat die Vorlage zur Anpassung des Steuergesetzes an das BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen<sup>84</sup> zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Dabei sollen die für das DBG vorgesehenen Ansätze unverändert übernommen werden.

Weiter hat der Regierungsrat am 27.2.2013 eine neue Vorlage zur Anpassung des Steuergesetzes an das Unternehmenssteuerreformgesetz II des Bundes<sup>85</sup> an den Kantonsrat weitergeleitet. Diese neue Vorlage war notwendig geworden, nachdem die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger am 17.6.2012 die Steuergesetzrevision vom 12.7.2010 betr. Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes abgelehnt hatten. Zankapfel bei dieser Steuergesetzrevision vom 12.7.2010 war die darin vorgesehene Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer. In der neuen Vorlage wird dementsprechend von einer solchen Anrechnung abgesehen. Im Übrigen beschränkt sich die Vorlage auf die zwingenden Vorgaben des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes. Für die separate Besteuerung der Liquidationsgewinne bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird die in der Verordnung des Regierungsrats vom 3.11.2010 über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes in der Fassung vom 26.9.2012

vorgesehene Lösung übernommen: Sowohl der Teil des Liquidationsgewinns, für den die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachgewiesen wird, als auch der Restbetrag sollen, wenn auch getrennt, je wie eine Kapitaleistung aus Vorsorge besteuert werden.

Sodann haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger am 3.3.2013 den Gegenvorschlag des Kantonsrats zur zurückgezogenen Volksinitiative «Grundstückgewinnsteuer – Ja, aber fair! Kantonale Volksinitiative für eine gerechte Grundstückgewinnsteuer» abgelehnt. Dieser Gegenvorschlag hatte eine Erhöhung des Besitzdauerabatts vorgesehen.

Weiter hat der Kantonsrat am 22.4.2013 folgende Steuergeschäfte beraten:

- Volksinitiative «Steuerbonus für dich (Kantonale Volksinitiative für eine direkte Steuererleichterung für die unteren und mittleren Einkommen)», mit der, beschränkt auf eine Steuerperiode, eine Umverteilungssteuer von mind. 1 % auf dem Vermögen der natürlichen Personen ab Fr. 3 Mio. und dem Eigenkapital der juristischen Personen ab Fr. 5 Mio. (wobei Genossenschaften ausgenommen werden) verlangt wird, um Alleinstehenden bis zu einem Einkommen von Fr. 100 000 und Verheirateten bis zu einem Einkommen von Fr. 150 000 einen Bonus von Fr. 5000 bzw. Fr. 10 000 sowie einen weiteren Bonus von Fr. 3000 für jedes unterhaltspflichtige Kind bis zum 18. Altersjahr zukommen zu lassen. Regierungsrat und Geschäftsleitung des Kantonsrats beantragen Ungültigkeit der Initiative.
- Einzelinitiative zur Einführung einer ausdrücklichen steuergesetzlichen Regelung, wonach juristische Personen ihnen auferlegte Bussen nicht dem abzugsfähigen Geschäftsaufwand zurechnen können. Regierungsrat und WAK des Kantonsrats beantragen Abschreibung der Initiative.
- Steuergesetzrevision zum Nachvollzug des Bundesrechts betr. Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds<sup>86</sup> und Bahnreform 2<sup>87</sup>. Die WAK des Kantonsrats beantragt, der Vorlage des Regierungsrats zuzustimmen.

Schliesslich ist für den 9.6.2013 die Volksabstimmung über die kantonale Volksinitiative «Gegen Steuergeschenke für Superreiche; für einen starken Kanton Zürich (Bonzensteuer)» vorgesehen. Mit dieser Initiative soll die Vermögenssteuer verschärft werden; bei steuerbarem Vermögen ab Fr. 3 Mio. würde die Mehrbelastung 40 -

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

83 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

84 BG über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen (vom 15.6.2012), AS 2012, 5977.

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

86 BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (vom 17.6.2011), AS 2012, 489.

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

50 % betragen. Kantonsrat und Regierungsrat lehnen die Initiative ab.

### 3 International

#### 3.1 Überblick

Im Bereich der *internationalen Quellensteuerabkommen* wurde unter dem Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich mit Grossbritannien (Vereinigtes Königreich von Grossbritannien und Nordirland; StA-GB) Ende Januar die Vorauszahlung der Schweizer Banken von Fr. 500 000 an Grossbritannien geleistet. Zudem wurden die nach diesem Abkommen ab dem 6.4.2013 anwendbaren Quellensteuersätze publiziert.<sup>88</sup>

Am 14.2.2013 unterzeichneten die Schweiz und die USA<sup>89</sup> ein Abkommen über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung des US-amerikanischen *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA-Abkommen).

#### 3.2 Grossbritannien

Gestützt auf Art. 19 StA-GB gelten ab 6.4.2013 folgende Quellensteuersätze auf Kapitaleinkünften:

| Einkunftsart        | Steuersatz<br>(Art. 19 Abs. 1) | Erhöhter Steuersatz<br>(Art. 19 Abs. 3)* |
|---------------------|--------------------------------|--|
| Zinsertrag          | 43 %                           | 45 %                                     |
| Dividendenertrag    | 35 %                           | 37,5 %                                   |
| Sonstige Einkünfte  | 43 %                           | 45 %                                     |
| Veräusserungsgewinn | 27 %                           | 28 %                                     |

\* Mangels Bescheinigung im Zusammenhang mit non-UK domiciled individuals.

Dadurch ändert sich auch der Steuersatz der zusätzlich zum Steuerrückbehalt nach dem Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU zu erhebenden Abgeltungszahlung auf Zinserträgen. Er beträgt ab dem 6.4.2013 8 % bzw. 10 %.

Das STA-GB schreibt in Art. 14 Abs. 2 und Art. 15 Abs. 1 die Erhebung von Verzugszinsen zu dem in Grossbritannien für unbezahlte Steuerschulden anwendbaren Satz vor. Dieser beträgt 3 % und ist bis auf Weiteres für ab dem Stichtag 3 (31.5.2013) erhobene Einmalzahlungen massgebend.

#### 3.3 USA

Mit dem FATCA wollen die USA erreichen, dass weltweit sämtliche Einkünfte von Personen besteuert werden,

die in den USA steuerpflichtig sind und über Konten im Ausland verfügen. Der FATCA verlangt von ausländischen Finanzinstituten grundsätzlich, mit der US-Steuerbehörde (Internal Revenue Service, IRS) einen Vertrag abzuschliessen, welcher sie verpflichtet, Meldungen über identifizierte US-Konten vorzunehmen. Wollen schweizerische Finanzinstitute nicht vom US-Kapitalmarkt ausgeschlossen werden, so sind sie unabhängig von dem nun am 14.2.2013 unterzeichneten FATCA-Abkommen gezwungen, einen solchen Vertrag abzuschliessen.

Das FATCA-Abkommen erlaubt es schweizerischen Finanzinstituten, ohne Verletzung von Art. 271 StGB mit dem IRS Informationen auszutauschen und ermöglicht den Finanzinstituten Vereinfachungen bei der Umsetzung des FATCA. Die von US-Treasury und IRS am 17.1.2013 publizierten definitiven Ausführungsbestimmungen (Final Regulations) sind für Schweizer Finanzinstitute insoweit anwendbar, als das Abkommen und seine Anhänge keine ausdrücklich abweichenden Regelungen vorsehen.

Das nun unterzeichnete Abkommen sieht für wesentliche Teile der schweizerischen Finanzbranche Vereinfachungen vor:

- Sozialversicherungen, die privaten Vorsorgeeinrichtungen, die Schadens- und Sachversicherungen sowie die Rückversicherungen sind vom Anwendungsbereich des FATCA ausgenommen.
- Finanzinstitute mit vorwiegend lokaler Kundschaft gelten unter bestimmten Voraussetzungen als FATCA-konform und unterliegen nur einer Registrierungspflicht und damit zusammenhängenden Obliegenheiten (als vorwiegend lokal gilt die Kundschaft, wenn sie zu mind. 98 % aus der Schweiz oder der EU stammt).
- Andere als registrierte, FATCA-konforme Finanzinstitute, wie die schweizerischen Anlageberater und Vermögensverwalter und gewisse Anlagefonds, sind insoweit von Identifikations- und Meldepflichten befreit, als sichergestellt wird, dass ein anderes Finanzinstitut (idR die Bank, bei der die Vermögenswerte deponiert sind) diese Pflichten erfüllt.
- Die Sorgfaltspflichten für die Identifikation von US-Kunden, denen die übrigen schweizerischen Finanzinstitute unterliegen, sind im Abkommen festgelegt und so gestaltet, dass sie den administrativen Aufwand in vertretbaren Grenzen halten.

Das Abkommen stellt sicher, dass von US-Personen bei schweizerischen Finanzinstituten gehaltene Konten entweder mit Zustimmung des Kontoinhabers direkt oder auf der Grundlage der Amtshilfebestimmung des DBA-US aufgrund von Gruppensuchen über die ESTV an die US-Steuerbehörden gemeldet werden.

<sup>88</sup> S. Abschn. 3.2.

<sup>89</sup> S. Abschn. 3.3.







---

*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  
Dr. Markus Weidmann  
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 2013/1       Ausgabe 20\_\_/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

---

Name/Firma:

---

Adresse:

PLZ, Ort:

---

Tel.:

Fax:

---

E-Mail:

---

Datum:

Unterschrift:

---

