

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

1	Einleitung: Fairer Steuerwettbewerb als Ziel.	89	3.4	Transparenz hinsichtlich länderweiser Steuerzahlungen.	98
1.1	Transparenz als Schlüsselfaktor	89	3.4.1	Bekämpfung von Korruption und Steuervermeidung.	98
1.2	Level Playing Field im Steuerbereich	89	3.4.2	Rohstoffkonzerne primär im Visier	98
2	Globalisierung und Standortwettbewerb	90	3.4.3	Beurteilung und mögliche Auswirkungen auf die Schweiz	99
2.1	Reaktionen auf den Standortwettbewerb	90	3.5	OECD-Arbeiten zur Bekämpfung von Verkürzungen der Bemessungsgrundlage und Gewinnverschiebungen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)	100
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	3.5.3	Bisherige OECD-Arbeiten mit Bezug zu BEPS.	101
3	Bestrebungen zur Einschränkung des Steuer- wettbewerbs	92	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
3.2	OECD- und EU-Arbeiten gegen schädliche Steuer- praktiken	93	3.5.6	Mögliche Auswirkungen auf den Steuer- standort Schweiz	103
3.2.1	Beurteilungskriterien für Schädlichkeit	93	4	Beurteilung der Bestrebungen und Lösungsansätze für die Schweiz	103
3.2.2	Beseitigung von schädlichen Steuerpraktiken in OECD- und EU-Staaten	94	4.1	Gemeinsamkeiten der bisherigen Bestrebungen	103
3.2.3	Schädliche Steuerpraktiken der Schweiz	94	4.2	Aktive Mitarbeit der Schweiz und Erhaltung des Steuerwettbewerbs.	104
3.2.3.1	Verpflichtungen im Rahmen der OECD	94	4.3	Zukunftsgerichtete Lösungsansätze für die Schweiz.	104
3.2.3.2	Ungelöster Steuerdisput mit der EU	95	5	Zusammenfassung	105
3.3	Globaler OECD-Amtshilfestandard in Steuersachen	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		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.¹ 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,² 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»³ 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)⁴ 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,⁵ danach aber auch in Bezug auf die Ausgestaltung der nationalen Besteuerungsregeln und das Zusammenspiel zwischen nationalem und internationalem Steuerrecht.⁶ 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 Privatpersonen⁷ 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,⁸ 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».⁹ 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.¹⁰

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 Schwellenländer¹¹ 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.¹² Hinzu kamen Spezialregelungen und Verwaltungspraktiken, die es ermöglichten, durch Verkleinerung der Steuerbasis eine tiefere effektive Belastung zu erreichen.¹³ 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.¹⁴ 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 Recht¹⁵ als auch in den DBA.¹⁶ Dies hinderte gewisse Staaten aber nicht daran, den ausländischen Investoren attraktive steuerliche Sonderregelungen anzubieten und gleichzeitig das eigene Steuersubstrat zu schützen.¹⁷ 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.¹⁸

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.¹⁹ 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.²⁰ 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.²¹

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) G7²² 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.²³

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».²⁴ Der Bericht beginnt mit der Analyse des internationalen Umfelds. Er listet sodann die Faktoren zur Erkennung von Steuerparadiesen und von schädlichen Steuerregimes auf.²⁵ 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.²⁶

Die Lancierung der OECD-Bestrebungen erfolgte nicht isoliert, sondern in enger Abstimmung mit der EU (mit z. T. gleichen Mitgliedern und gleichen Interessen).²⁷ Im Rahmen eines von allen EU-Mitgliedstaaten vereinbarten Verhaltenskodexes zur Unternehmensbesteuerung²⁸ 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,²⁹ 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)³⁰ 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.³¹ 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.³² Die G20 ermunterte die OECD im Jahr 2012, die unter dem Titel «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS)³³ 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.³⁴

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.³⁵ Die in der OECD und der EU ins Leben gerufenen Gremien sind heute immer noch aktiv.³⁶ Auch die damals erarbeiteten Beurteilungskriterien ha-

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

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).³⁸ Trifft dies zu, werden die nachstehenden Kriterien geprüft: Abschottung gegenüber ordentlich besteuerten Unternehmen (sog. ring fencing),³⁹ fehlende Transparenz der Verwaltungspraxis oder der Anwendung der steuerlichen Regelung, Fehlen eines effektiven Austausches von Steuerinformationen.⁴⁰ 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.⁴¹

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.⁴² 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 Steuerparadiесе. 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).

33 Website: 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 Steuerparadiесе s. Box I, 23. Bei den Steuerparadiеsen 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-Staaten⁴³

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,⁴⁴ wobei einzelnen Mitgliedstaaten Übergangsfristen von 5 Jahren und, für bereits gewährte Steuervorteile, in Ausnahmefällen bis 2010/11 zugestanden wurden.⁴⁵ 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-Vertrags⁴⁶, 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.⁴⁷ 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.⁴⁸ 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.⁴⁹ 33 Nicht-OECD-Staaten (sog. Participating Partners, idR Steuerparadiese) erklärten sich grundsätz-

lich zur Übernahme der OECD-Standards in Sachen Informationsaustausch und Transparenz bereit.⁵⁰ Der Progress Report 2004 enthält auch eine Liste von möglichen Sanktionen sowie Grundsätze und Bedingungen für den Einsatz von koordinierten Gegenmassnahmen (sog. defensive measures).⁵¹ 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.⁵² Neben den 3 kantonalen Regimes⁵³ dürften auch die internationale Gewinnausscheidung für Prinzipalgesellschaften⁵⁴ sowie gewisse steuerliche Vergünstigungen bei der Regionalförderung darunter sein.⁵⁵

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 Informationsaustausches⁵⁶ als schädlich qualifiziert werden konnten. Auch die im Art. 28 des Steuerharmonisierungsgesetzes vorgesehenen kantonalen Regimes für Holding-,⁵⁷ 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.⁵⁸

3.2.3.2 Ungelöster Steuerdisput mit der EU⁵⁹

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.⁶⁰ Der EU-Ministerrat forderte im Mai 2007 von der Schweiz die Aufnahme von Verhandlungen zur Beseitigung oder Anpassung der kantonalen Regimes.⁶¹ In dieser Frage ist es bis heute noch zu keiner Einigung gekommen.

Der Bundesrat lehnte die Interpretation der EU ab.⁶² 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,⁶³ 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.⁶⁴

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.⁶⁵ 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.⁶⁶ 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.⁶⁷

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 Steuersachen⁶⁸

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. Steuerparadiese⁶⁹ 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.⁷⁰ 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.⁷¹ Die OECD erarbeitete ein spezielles Musterabkommen, das sich auf den Austausch von Steuerinformationen beschränkt.⁷² Die darin enthaltenen Neuerungen bildeten die Grundlage für die Revision von Art. 26 OECD-MA.⁷³ 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.⁷⁴ Für die Schweiz bedeutet dies, dass sie künftig unter einem Abkommen⁷⁵ auch Informationen zur Anwendung des internen Steuerrechts des ersuchenden Staats⁷⁶ sowie Informationen über Bankbeziehungen und Eigentumsverhältnisse austauschen muss.⁷⁷ 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.⁷⁸

Das bereits im Jahr 2001 von der OECD ins Leben gerufene und im Jahr 2009 neu organisierte Global Forum on Transparency and Exchange of Information⁷⁹ 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.⁸⁰ 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.

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.⁸¹ 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,⁸² wurde die Gruppenanfrage (implizit) auch ins neue Amtshilfegesetz der Schweiz aufgenommen.⁸³

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 Abgeltungssteuerabkommen⁸⁴ 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.⁸⁵ 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.⁸⁶ Dass im Rahmen der OECD seit Jahren bereits intensiv an der technischen Umsetzung des automatischen Informationsaustausches gearbeitet wird, sei hier nur am Rande erwähnt.⁸⁷

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.⁸⁸ 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.⁸⁹ 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.

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.⁹⁰ Der geltende Wortlaut von Art. 26 OECD-MA lässt sowohl den automatischen als auch den spontanen Austausch zu.⁹¹

3.4 **Transparenz hinsichtlich länderweiser Steuerzahlungen**⁹²

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-Kreise⁹³ 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.⁹⁴ Gewisse NRO verlangen zudem die Offenlegung von umfangreichen Informationen über die jeweilige Geschäftstätigkeit und die daraus resultierenden Einnahmen.⁹⁵ Die Argumente für und gegen derartige Offenlegungspflichten wurden in einer von der Task Force on Tax and Development der OECD⁹⁶ in Auftrag gegebenen Studie analysiert.⁹⁷

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).⁹⁸ Da dieser Bereich in der öffentlichen Wahrnehmung als wenig transparent gilt,⁹⁹ 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.¹⁰⁰

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.¹⁰¹ 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).¹⁰² 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.

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/) 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).

101 Der Allianz gehören über 600 Organisationen in mehr als 50 Ländern an, Website: 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/.

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.¹⁰³

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.¹⁰⁴ 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.¹⁰⁵

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-Kommission¹⁰⁶ 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).¹⁰⁷ Die Vorschläge der EU-Kommission werden zurzeit im Rat und im Parlament beraten.¹⁰⁸

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.¹⁰⁹ 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.¹¹⁰

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.¹¹¹ 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.¹¹² Er verwies auf die Veröffentlichung eines Berichts über den Rohstoffsektor in der Schweiz, die am 27.3.2013 erfolgt ist.¹¹³ 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.¹¹⁴ 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 2012¹¹⁵ 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.¹¹⁶ Die OECD kam

dieser Aufforderung mit dem am 12.2.2013 vorgestellten Bericht «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» nach.¹¹⁷ 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.¹¹⁸

Wie seinerzeit bei den OECD-Arbeiten gegen schädliche Steuerpraktiken¹¹⁹ 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.¹²⁰

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.¹²¹ 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 2009¹²² 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.¹²³

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 aus¹²⁴ 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,¹²⁵ mit der Notwendigkeit, den Steuerwettbewerb in geordnete Bahnen zu lenken,¹²⁶ sowie mit neuen globalen Geschäftsmodellen und -praktiken, denen mit den bisherigen Regeln nicht oder nur ungenügend Rechnung getragen werden könne.¹²⁷ 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:¹²⁸

- 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,¹²⁹ 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.¹³⁰ 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.¹³¹ 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.¹³² 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.¹³³

Die Massnahmen zur Einschränkung von BEPS dürften sich deshalb (vorerst) auf Bereiche beschränken, in denen die offensichtlichsten Missstände bestehen.¹³⁴ 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.¹³⁵

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.¹³⁶

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.¹³⁷ 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) 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.¹³⁸ 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.¹³⁹ Unser Land erscheint jedoch wegen des immer noch ungelösten Steuerdisputts 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.¹⁴⁰

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.¹⁴¹ 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.¹⁴² Ähnliches gilt seit 2002 für Italien bezüglich seiner Sanktionen gegen die Schweiz.¹⁴³ Die USA leisteten Vorreiterdienste, indem sie im Fall UBS¹⁴⁴ 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.¹⁴⁵ 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.¹⁴⁶ 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),¹⁴⁷ 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/
- 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

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

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

Corporate Tax Rates Table, KPMG, 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

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

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

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

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
- Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, OECD, Paris 1998, 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
- Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, OECD, Paris 2012, 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
- 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
- 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
- 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
- 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
- OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2011, OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen. Neufassung 2011, Paris 2011, 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
- 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/
- 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
- 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
- TIE Manual, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, OECD, Paris 2006, 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
- 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
- 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
- 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

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

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

ECOFIN-Beschluss vom 21.1.2003, 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

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])