
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Das neue Bundesgesetz über Regionalpolitik tritt am 1. Januar 2008 in Kraft. Im Verlauf der zweiten Jahreshälfte 2007 wurden in den eidgenössischen Räten die Entwürfe der Vollzugsverordnungen des Bundesrats bzw. des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements (EVD) zum neuen Bundesgesetz über Regionalpolitik debattiert. Im Vergleich zur geltenden Regelung wird insbesondere eine Reduktion der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete vorgeschlagen. Die bereits früher praktizierte Missbrauchsregelung wird neu gesetzlich verankert. In diesem Beitrag wird die neue gesetzliche Regelung vorgestellt. Weiter hat der Bundesrat dem Parlament zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Revisionsprotokolle zur Zustimmung vorgelegt. Im Rahmen der Neuverhandlungen der DBA mit den EU-Staaten, zu welchen sich die Schweiz mit Abschluss des Zinsbesteuerungsabkommens (ZBStA) und des zugehörigen «Memorandum of Understanding» verpflichtet hat, wurden auch die DBA mit Grossbritannien/Nordirland sowie mit den Niederlanden revidiert. Gleichzeitig ist das schweizerische Abkommensnetz weiter ausgebaut und verbessert worden.

Die italienischen Steuerbehörden haben zur Anwendbarkeit des Zinsbesteuerungsabkommens im Verhältnis zu privilegiert besteuerten Schweizer Gesellschaften Stellung genommen. Wenig überraschend erachtet Italien bestimmte kantonale Steuerregimes im Hinblick auf die Anwendbarkeit des ZBStA als schädlich.



Markus F. Huber
Dr. iur., Partner
Ernst & Young Zürich,
Leiter Internationales
Steuerrecht



Fabian Duss
lic. oec. publ.,
Senior,
Ernst & Young Zürich



Heiko Kubaile
Diplom-Kaufmann,
Steuerberater,
Leiter German Tax Desk,
Senior Manager,
Ernst & Young Zürich



Gregor Freimoser
lic. oec. publ.,
Senior,
Ernst & Young Zürich

In Sachen EU-Steuerstreit wurde im Juni 2007 im Nationalrat ein Postulat eingereicht, welches jedoch abgelehnt wurde. Der Dialog zwischen den Vertretern der EU und der Schweiz soll im November 2007 aufgenommen werden.

In Deutschland geht einmal mehr ein Jahr zu Ende, in dem steuerlich viele Neuerungen auf den Weg gebracht wurden. Insbesondere die Unternehmensteuerreform 2008 wird wichtige Änderungen bringen. Für Schweizer Investoren ist weiterhin der Vorlagebeschluss des BFH an den

EuGH zur Teilwertabschreibung Beteiligungen von Interesse, da der EuGH zur Frage der Kapitalverkehrsfreiheit Stellung beziehen soll. Die Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA Deutschland – Österreich dürfte die Standortattraktivität der Schweiz gegenüber Österreich stärken. Mit Spanien und der Türkei haben zwei weitere Länder Entwürfe zur Einführung von Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften vorgelegt und setzen damit den gegenwärtigen Trend des sich verschärfenden rechtlichen Umfelds im Bereich der internationalen Verrechnungspreise fort. Interessante Gerichtsurteile wurden vom Pariser Verwaltungsgericht und dem obersten Gericht in Italien gefällt. Das Verwaltungsgericht in Paris urteilte, dass der französische Kommissionär einer britischen Prinzipalgesellschaft in Frankreich eine Betriebsstätte begründet. Das oberste Gericht in Italien stärkte die Position multinationaler Unternehmen in Auseinandersetzungen mit den italienischen Finanzbehörden, indem es entgegen den italienischen Steuerprüfern für die Anwendung internationaler Bestimmung, insbesondere der 1995 OECD Verrechnungspreisrichtlinien, entschied.

2 Schweiz

2.1 Neues Bundesgesetz über Regionalpolitik

Im letzten Oktober haben die eidgenössischen Räte dem neuen Bundesgesetz über Regionalpolitik (NRPG)¹ zugestimmt. Die diesbezügliche Referendumsfrist ist am 25. Januar 2007 abgelaufen. Damit tritt die neue gesetzliche Regelung am 1. Januar 2008 vollständig in Kraft. Mit dem Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Regelung werden die Lex Bonny² und ihre Verordnungen³ aufgehoben. Während die staatlichen Bürgschaften abgeschafft und die überbetrieb-

lichen Finanzhilfen neu in die Mehrjahresprogramme der Kantone integriert werden, besteht für den Bund weiterhin die Möglichkeit, auf der Grundlage von Art. 12 NRPG volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen Steuererleichterungen zu gewähren. Die Einzelheiten werden in einer neuen bundesrätlichen Verordnung geregelt⁴. Der Entwurf wurde diesen Herbst im Parlament debattiert, wobei im Vergleich zur geltenden Regelung keine bedeutenden Änderungen vorgeschlagen wurden. Die Verordnung vom 10. Juni 1996 über die Hilfe zugunsten der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete⁵ hat als Grundlage für die neue Verordnung gedient. Dementsprechend wurden ihre wichtigsten Punkte unverändert übernommen. Die heutige Praxis kann damit weitgehend beibehalten werden.

Gleichzeitig hat das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement (EVD) den Räten den Entwurf einer neuen Verordnung über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete vorgelegt. Der Entwurf zum neuen Gebietsperimeter⁶ sieht eine Reduktion der Fördergebiete vor.

In der Folge wurde eine doppelte Anhörung zu den beiden Vorlagen durchgeführt. Die Frist für das Anhörungsverfahren ist am 28. September 2007 abgelaufen.

2.1.1 Steuererleichterungen unter dem neuen Recht

Nach Art. 12 NRPG kann der Bund bei der direkten Bundessteuer weiterhin Steuererleichterungen gewähren, soweit ein Kanton gestützt auf Art. 23 Abs. 3 StHG⁷ ebenfalls Steuererleichterungen bei den direkten Steuern gewährt. Wie bisher entsprechen die Steuererleichterungen des Bundes nach Art, Dauer und Umfang höchstens denjenigen, die der Kanton dem Unternehmen gewährt⁸.

Durch den Verweis auf Art. 23 Abs. 3 StHG wird die Anwendbarkeit von Art. 12 NRPG auf juristische Personen beschränkt. Aus der Verwendung des Be-

griffs «Vorhaben» lässt sich jedoch ableiten, dass nicht nur juristisch selbständige Einheiten, sondern auch Betriebsstätten von Unternehmungen mit Hauptsitz ausserhalb der Fördergebiete in den Genuss von Steuererleichterungen kommen können, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind⁹.

Art. 12 Abs. 2 NRPG regelt die allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung von Steuererleichterungen. Für die Zusprechung einer Steuererleichterung auf Bundesebene wird kumulativ verlangt, dass «ein industrielles Unternehmen

- ¹ Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Regionalpolitik (SR 901.0)
- ² Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (SR 951.93)
- ³ Verordnung vom 10. Juni 1996 (Stand am 7. November 2006) über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (SR 951.931) und Verordnung vom 12. Juni 2002 (Stand am 2. Juli 2002) über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete (SR 951.931.1)
- ⁴ www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2007.html, Vorlage 1: Verordnung über die Steuererleichterungen zugunsten von Unternehmen in den wirtschaftlichen Erneuerungsgebieten, besucht am 30. Oktober 2007.
- ⁵ SR 951.931.
- ⁶ www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2007.html, Vorlage 2: Verordnung über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete (SR 951.931.1), besucht am 30. Oktober 2007.
- ⁷ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)
- ⁸ Bisher geregelt in Art. 6 Abs. 2 des BG zugunsten der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete (SR 951.93). Neu soll diese Regelung auf Verordnungsstufe verankert werden (vgl. Art. 3 Abs. 3 des Entwurfs der Verordnung über die Steuererleichterungen zugunsten von Unternehmen in den wirtschaftlichen Erneuerungsgebieten).
- ⁹ Vgl. dazu auch HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/06, S. 864.

Inhaltsübersicht

I Einführung

2 Schweiz

- 2.1 Neues Bundesgesetz über Regionalpolitik
- 2.2 Doppelbesteuerungsabkommen
- 2.3 Bilaterale Abkommen II – Auslegung des Art. 15 ZBstA aus italienischer Sicht
- 2.4 EU-Steuerstreit

3 Deutschland

- 3.1 Frühere Nichtberücksichtigung der Gewinnminderungen auf Auslandsbeteiligungen europarechtswidrig?
- 3.2 Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Doppelansässigkeit des Arbeitgebers laut DBA Deutschland-USA
- 3.3 Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen
- 3.4 Vorlage an den EuGH: Verstösst die Nichtberücksichtigung von Auslandsspenden gegen Europarecht?
- 3.5 Deutschland kündigt Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich

4 Internationale Verrechnungspreise

- 4.1 Aktuelle Rechtsprechung im Bereich der internationalen Verrechnungspreise
- 4.2 Regulative Entwicklungen in den internationalen Verrechnungspreisen
- 4.3 Zunehmende Kooperation zwischen Zoll- und Steuerbehörden

oder ein produktionsnaher Dienstleistungsbetrieb neue Arbeitsplätze schafft oder bestehende neu ausrichtet» sowie dass «das Vorhaben die regionalwirtschaftlichen Anforderungen dieses Gesetzes erfüllt».

Die Konkretisierung dieser Voraussetzungen soll auf Verordnungsstufe erfolgen. Gemäss Art. 3 des Verordnungsentwurfs qualifizieren Vorhaben, «die einen hohen Innovationsgrad, eine grosse Wertschöpfung sowie einen über die Grenze des Erneuerungsgebietes reichenden Absatzmarkt nachweisen». Weiter müssen die Vorhaben «eine besondere regionalwirtschaftliche Bedeutung aufweisen und dazu beitragen, dass im Unter-

nehmen selber oder bei Zulieferanten und Partnern:

- a. neue Arbeitsplätze geschaffen werden; oder
- b. bestehende Arbeitsplätze so an die sich ändernden Gegebenheiten angepasst werden, dass sie langfristig erhalten bleiben.»¹⁰

Art. 3 Abs. 2 des Verordnungsentwurfs soll den bisherigen Art. 4a der Verordnung über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete ablösen. Die neue Bestimmung wurde der geltenden nachgebildet. Die regionalwirtschaftliche Bedeutung eines Vorhabens bestimmt sich weiterhin insbesondere nach den folgenden Kriterien:

- a. Anzahl der neu geschaffenen Arbeitsplätze innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungsgebietes;
- b. Ausmass der geplanten Investitionen innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungsgebietes;
- c. Umfang der bei Zulieferern oder Betrieben innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungs-

gebietes getätigten oder geplanten Einkäufe und Bestellungen oder nachgefragten Dienstleistungen;

- d. Zusammenarbeit mit Forschungsinstituten und Bildungseinrichtungen, welche einen direkten Bezug zum geplanten Vorhaben aufweisen.

Schliesslich sieht Art. 3 Abs. 4 des Verordnungsentwurfs – in Analogie zum geltenden Art. 4a Abs. 2 der Verordnung über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete – ebenfalls eine grundsätzliche Beschränkung des Umfangs der Steuererleichterung für produktionsnahe Dienstleistungsbetriebe auf 50% vor, wobei der Bund in Ausnahmefällen auch unter der neuen Regelung die Möglichkeit haben soll, eine weitergehende Steuererleichterung zu gewähren.

Im Gegensatz zur Lex Bonny stellt das NRP in Art. 12 Abs. 2 lit. c zusätzlich das Erfordernis auf, dass der Kanton die Nachzahlung von missbräuchlich beanspruchten Steuererleichte-

¹⁰ Bisher sinngemäss geregelt in Art. 3 Abs. 1 des BG zugunsten der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete (SR 951.93) i. V. m Art 3 Abs. 1 der Verordnung über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (SR 951.931). Neu hinzugekommen ist einzig die nähere Umschreibung des Absatzmarktes, welcher zwingend über die Grenzen des Erneuerungsgebietes hinausreichen muss.

¹¹ Unter der bisherigen Regelung hatte der Bund auf der Vollzugsebene schon seit einigen Jahren Massnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch getroffen. Die für eine Dauer von zehn Jahren gewährten Steuererleichterungen wurden in der Regel in zwei Phasen von je fünf Jahren aufgeteilt, wobei die Verlängerung der Steuererleichterung über die ersten fünf Jahre hinaus an die individuell vereinbarten Voraussetzungen betreffend die Schaffung von Arbeitsplätzen und/oder die Höhe der getätigten Investitionen geknüpft war. Darüber hinaus enthielten die Entscheide des Bundes über die Gewährung von

Steuererleichterungen unter der Lex Bonny in der Regel eine allgemein formulierte Klausel, welche im Missbrauchsfall eine Intervention erlaubte.

¹² www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2007.html, Bericht 1, S. 2, besucht am 30. Oktober 2007.

¹³ Siehe dazu: «Bund streicht urbanere Gebiete von seiner Förderliste», in: Tages-Anzeiger vom 10. Juli 2007, S. 2.

¹⁴ Die Kompetenz zur Gewährung von Steuererleichterungen für die Zwecke der kantonalen und kommunalen Steuern verbleibt weiterhin bei den Kantonen, während das EVD gestützt auf die Anträge der Kantone zuhanden des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements über die Einräumung und das Ausmass von Steuererleichterungen auf Ebene der direkten Bundessteuer entscheidet (Art. 4–6 des Entwurfs der Verordnung über die Steuererleichterungen zugunsten von Unternehmen in den wirtschaftlichen Erneuerungsgebieten, in Analogie zu den bisherigen Art. 6–8 der Verordnung über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete).

rungen verlangt¹¹. Mit dieser Bestimmung wird dem Wunsch des Parlaments nach verstärkter Bekämpfung von Missbräuchen Rechnung getragen. Konkret bedeutet dies, dass eine Erleichterung für die Zwecke der direkten Bundessteuer nur gewährt werden kann, wenn der Kanton in seinem Entscheid zur Gewährung einer Steuererleichterung eine explizite Bestimmung einführt, welche die Nachzahlung missbräuchlich beanspruchter Steuererleichterungen verlangt. Der Begriff «missbräuchlich beansprucht» setzt dabei Willen oder Absicht voraus¹². Das Ziel dieser Bestimmung besteht darin, Fälle zu regeln, wo ein Unternehmen, welches in den Genuss einer Steuererleichterung gelangt ist, bewusst entscheidet, das Vorhaben nicht in der im Business-Plan vorgesehenen Form zu realisieren oder wo das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit während der Phase der Steuererleichterung absichtlich aufgibt. Obschon es in der Vergangenheit vereinzelt vorgekommen sein soll, dass sich die von den Randregionen geförderten Unternehmen nach dem Auslauf der Steuererleichterung wieder zurückgezogen haben¹³, hat das Parlament darauf verzichtet, den Kantonen eine weiterführende Nachzahlungsbestimmung mit einem Beobachtungszeitraum über die Phase der Steuererleichterungen hinaus aufzuerlegen. Eine solche Bestimmung würde zweifellos zu weit führen.

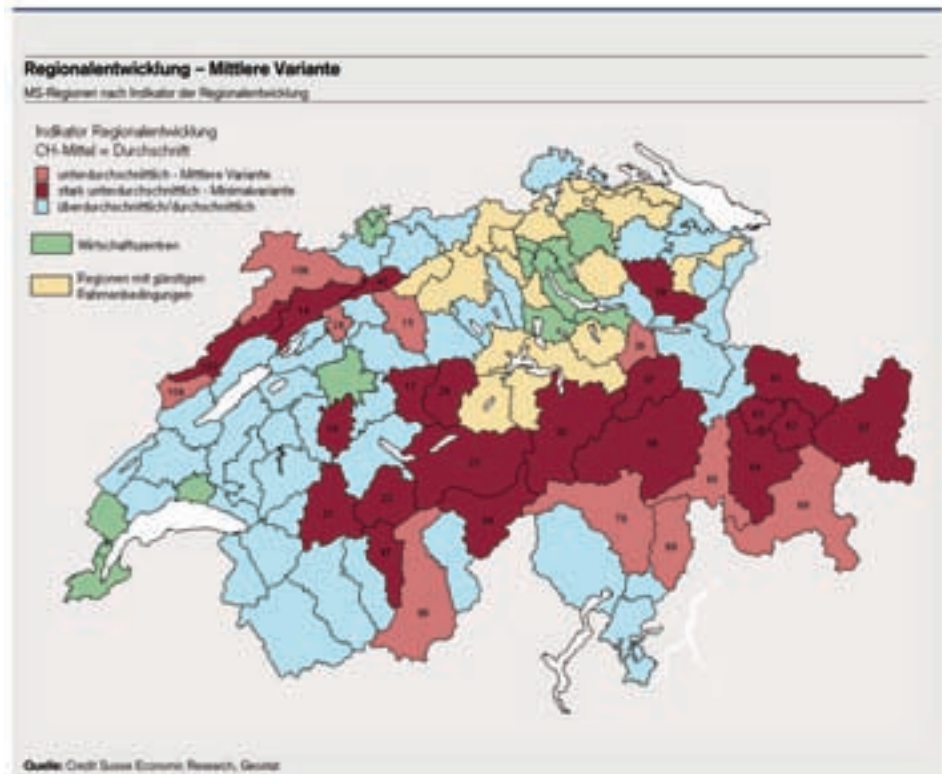
In Art. 3 Abs. 5 sieht der Verordnungsentwurf eine Konkretisierung der Missbrauchsfälle vor. Demnach gilt eine Steuererleichterung insbesondere dann als missbräuchlich beansprucht, wenn das Unternehmen «die Schlüsselemente des zuvor mit dem Kanton definierten Geschäftsplanes nicht umgesetzt hat, oder «wenn es ein Vorhaben realisiert, das massgeblich vom ursprünglichen Geschäftsplan abweicht».

Im Zuge der Verschärfung der Missbrauchsbestimmungen werden auch die Regelungen hinsichtlich der Überwachung der gewährten

Bundeshilfe durch das Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) ausgedehnt. An die Stelle von Art. 9 der Verordnung über die Hilfe in den wirtschaftlichen Erneuerungsgebieten soll neu Art. 7 des Verordnungsentwurfs treten. Dieser besagt explizit, dass der Kanton zu überprüfen hat, «dass die Voraussetzungen für die Gewährung von Steuererleichterungen gemäss Art. 3 eingehalten werden und namentlich, dass eine Steuererleichterung nicht missbräuchlich beansprucht worden ist». In Analogie zum geltenden Recht hat der Kanton dem SECO auch weiterhin jährlich Bericht über die Höhe der steuerbaren Reingewinne zu erstatten. Neu wird dem SECO jedoch zudem ein umfassendes Einsichtsrecht in die im Zusammenhang mit der gewährten Steuererleichterung relevanten Daten eingeräumt, indem der Kanton verpflichtet wird, dem SECO «die Daten zur Anzahl der geschaffenen Arbeitsplätze, zu den getätigten Investitionen sowie alle anderen Daten, die für die Evaluation der Auswirkungen der gewährten Steuererleichterung als erforderlich erachtet werden» auszuhandigen.

Während sich verfahrensrechtlich unter der neuen Regelung grundsätzlich nichts ändern wird¹⁴ statuiert Art. 8 des Verordnungsentwurfs ein explizites Widerrufsrecht für Steuererleichterungsentscheide des Bundes im Fall des Widerrufs des zugrunde liegenden kantonalen Entscheids.

Besonderes Augenmerk gilt es auf Art. 9 des Verordnungsentwurfs zu richten. Dieser enthält die Übergangsbestimmungen für unter dem geltenden Recht gewährte Steuererleichterungen. Nach dem Wortlaut von Art. 9 unterliegen gewährte Steuererleichterungen «bis zum 31. Dezember 2008 weiterhin den Bestimmungen der Verordnung vom 10. Juni 1996 über die Hilfe zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete und der Verordnung vom 12. Juni 2002 über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete».



Dieser Wortlaut wirft die Frage auf, ob nach dem geltenden Recht gewährte Steuererleichterungen automatisch per 31. Dezember 2008 enden. Eine entsprechende informelle Anfrage beim SECO hat Folgendes ergeben: Entgegen der wörtlichen Auslegung sollen unter dem geltenden Recht gewährte Steuererleichterungen grundsätzlich nicht in Frage gestellt werden. Vielmehr sollen sie unverändert bis zu deren ursprünglich festgelegten Ablauf (und ggf. über den 31. Dezember 2008 hinaus) bestehen bleiben, es sei denn, die Voraussetzungen der gewährten Steuererleichterungen würden geändert. Es empfiehlt sich deshalb, vor einer allfälligen Anpassung von sachverhaltsrelevanten Grundlagen einer unter

dem alten Recht gewährten Steuererleichterung (wie z. B. Domizilwechsel) abzuklären, ob dies die Rechtsfolgen des Art. 9 zur Folge hätten.

2.1.2 Neuer Gebietsperimeter

Mit der Ablösung der Lex Bonny durch das neue Bundesgesetz über Regionalpolitik wird auch die Verordnung über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete¹⁵ überarbeitet. Im Zuge der Ausarbeitung des neuen Verordnungsentwurfs hat das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement (EVD) das Economic Research der Credit Suisse beauftragt, eine Analyse durchzuführen und Vorschläge für einen neuen Gebiets-

perimeter zu machen. Die Experten der Credit Suisse haben drei Varianten vorgeschlagen, wovon das EVD die «mittlere» Variante übernommen hat¹⁶.

Der Entwurf der überarbeiteten Verordnung sieht eine Reduktion der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete vor. Ab 2008 können Steuererleichterungen voraussichtlich nur noch Unternehmen in den wirtschaftlich schwächsten Gebieten (gemäss Bericht der Credit Suisse «unterdurchschnittlich» bzw. «stark unterdurchschnittlich» entwickelt) zugestanden werden (vgl. Karte). Die urbaneren Bezirke der Kantone Schaffhausen, Thurgau und der Waadt sollen künftig wegfallen. Auch in den meisten Bezirken der Kantone Neuenburg, Freiburg und Wallis soll es in Zukunft nicht mehr möglich sein, Unternehmen von volkswirtschaftlicher Bedeutung Steuererleichterungen für die Zwecke der direkten Bundesteuer zu gewähren¹⁷.

Beim Bund ist man der Ansicht, dass die Zeit gekommen sei, eine Anpassung vorzunehmen. Zahlreiche Regionen, insbesondere solche in der Nähe der urbanen Zentren, hätten sich in den

vergangenen Jahren weiterentwickeln können. Ausserdem müsse man die grossflächigen Verbesserungen der Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II berücksichtigen¹⁸.

Die Reduktion der Fördergebiete hat bei den betroffenen Kantonen und Regionen Kritik ausgelöst¹⁹. In der Tat macht es wenig Sinn, Steuererleichterungen nur noch den Unternehmen in den wirtschaftlich schwächsten Regionen zu gewähren. Wie ein Blick auf die Karte zeigt, handelt es sich bei den neu vorgeschlagenen Gebieten praktisch ausschliesslich um solche, die verkehrstechnisch schwer zu erreichen sind. Ob internationale Unternehmen bei ihrer Standortevaluation Gebiete in Betracht ziehen, welche von Flughäfen oder grösseren Bahnhöfen weit entfernt und/oder nicht durch den öffentlichen Verkehr erschlossen sind, erscheint fraglich.

2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen wurden kürzlich neu beschlossen oder ratifiziert. In der Folge wird ein Überblick über die wichtigsten Änderungen und Neuerungen im Abkommensnetz der Schweiz gegeben:

Aserbaidschan

(In Kraft seit dem 13. Juli 2007)

Am 23. Februar 2006 ratifizierten die Schweiz und Aserbaidschan ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Hinsichtlich der quellenbesteuerten Einkünfte sind die Abkommensbestimmungen erstmals auf Fälligkeiten ab 1. Januar 2008 anwendbar. Für die übrigen Steuern ist es auf Steuerjahre anwendbar, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen.

Für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen (ab 20%) ist der Quellensteuersatz auf 5% be-

¹⁵ SR 951.931.1

¹⁶ www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2007.html, Bericht 2: Credit Suisse Economic Research, Wirtschaftliche Erneuerungsgebiete, Beurteilung und Revision der Abgrenzungskriterien vom 24. Mai 2007, S. 11, besucht am 30. Oktober 2007.

¹⁷ Den Kantonen bleibt es freilich unbenommen, Unternehmen, die dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, gestützt auf Art. 23 Abs. 3 StHG Steuererleichterungen für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern zu gewähren.

¹⁸ www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2007.html, Begleitschreiben des EVD zuhanden der Volkswirtschaftsdepartemente der Kantone, besucht am 30. Oktober 2007.

¹⁹ Siehe dazu «Bund streicht urbanere Gebiete von seiner Förderliste», in: Tages-Anzeiger vom 10. Juli 2007, S. 2.

grenzt. Als Eigenheit müssen für die Anwendbarkeit des reduzierten Quellensteuersatzes auf Dividendenzahlungen die im Quellenstaat getätigten Investitionen eine Summe von insgesamt mindestens USD 200,000 ausmachen (ansonsten gilt ein Sockelsteuersatz von 15%).

In Bezug auf Zinszahlungen sieht das Abkommen grundsätzlich einen maximalen Quellensteuersatz von 10% vor, wobei sich Ausnahmen hiervon finden, welche die Quellensteuerbelastung auf 5% reduzieren. Gleiches gilt auch für Lizenzzahlungen²⁰.

Frankreich

(Neues Verfahren bei der Steuerentlastung für Einkünfte aus französischen Quellen)

Die Entlastung vom französischen Quellensteuerückbehalt auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren («avoir fiscal») erfolgt seit dem 1. Januar 2007 mittels neuer Formulare. Diese Formulare sind grundsätzlich mit sofortiger Wirkung auch im Rahmen des DBA CH-F²¹ anwendbar. Die Formulare R-F werden durch das neue Formular 5000 (Wohnsitzbescheinigung) abgelöst, welches je nach Art der Einkünfte durch das Formular 5001 (Dividenden), 5002 (Zinsen) oder 5003 (Lizenzen) zu ergänzen ist²².

Aufgrund der Besonderheiten des DBA CH-F erlauben die zuständigen französischen Stellen im Sinne einer Übergangslösung gegenwärtig noch die Verwendung der alten Formulare. Es wird jedoch empfohlen, die neuen Formulare ab sofort zu verwenden, und zwar ebenfalls für Einkünfte, die vor dem 1. Januar 2007 fällig geworden sind und für welche die Frist zur Antragstellung noch nicht angelaufen ist.

Aufgrund des allgemeinen Charakters der Formulare berücksichtigen diese nicht alle Besonderheiten des DBA CH-F. Es gilt insbesondere zu beachten, dass das vereinfachte Verfahren («procédure simplifiée») für Dividenden im Verhältnis zur Schweiz vorläufig nur von natür-

lichen Personen beansprucht werden kann. Die französischen Behörden prüfen derzeit, ob das vereinfachte Verfahren in Zukunft auch auf in der Schweiz ansässige juristische Personen und nach Schweizer Recht errichtete Formen der kollektiven Kapitalanlage ausgeweitet werden kann²³.

Grossbritannien/Nordirland

(Revisionsprotokoll unterzeichnet)

Um den veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen Rechnung zu tragen, unterzeichneten die Vertreter Grossbritanniens und der Schweiz am 26. Juni 2007 in London ein Protokoll zur Änderung des DBA vom 8. Dezember 1977 zwischen der Schweiz und Grossbritannien/Nordirland.

Die wichtigste Änderung betrifft die vollständige Quellensteuerentlastung von Dividenden, sofern die Dividendenempfängerin zu mindestens 10% am Kapital der Dividendenschuldnerin beteiligt ist. Für alle übrigen Dividendenzahlungen gilt wie bisher ein Sockelsteuersatz von 15%. Ausserdem werden neu auch Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen steuerbefreit.

Das Protokoll bringt zudem Neuerungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Ruhegehältern und der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträgen. Einerseits dürfen künftig Kapitalleistungen nur noch durch den Quellenstaat besteuert werden, andererseits sind in einem Vertragsstaat geleistete Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträge im anderen Staat unter gewissen Voraussetzungen abzugsfähig.

Das Revisionsprotokoll weitet wenig überraschend auch den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten aus. Neu wird in Fällen von Steuerbetrug oder Delikten mit ähnlichem Unrechtsgehalt und in Fällen, die Holdinggesellschaften betreffen, Amtshilfe gewährt. Die neu vereinbarte Amtshilfebestimmung ist damit mit

den Neuregelungen in den DBA Spanien und Norwegen vergleichbar²⁴.

Die neuen Bestimmungen treten nicht vor dem 1. Januar 2009 in Kraft. Insbesondere in Bezug auf Dividendenzahlungen empfiehlt sich ggf. allerdings bereits jetzt eine zeitgerechte Planung.

Kolumbien

(Neues Abkommen unterzeichnet)

Kolumbien ist nach Brasilien und Mexiko der drittichtigste lateinamerikanische Handelspartner der Schweiz. Am 26. Oktober 2007 haben die Vertreter der Schweiz und Kolumbiens ein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet. Das Abkommen folgt weitgehend dem Musterabkommen der OECD sowie der schweizerischen Abkommenspolitik. Abkommenstext und Botschaft werden demnächst den eidgenössischen Räten unterbreitet.

Niederlande

(Revision in der Vernehmlassung)

Die Verhandlungen zwischen der Schweiz und den Niederlanden im Zusammenhang mit der Revision des aus dem Jahre 1951 stammenden DBA CH-NL sind abgeschlossen. Über den Inhalt der neuen Bestimmungen läuft ein Vernehmlassungsverfahren.

Im Zuge der Revision soll das bestehende Abkommen inkl. Zusatzprotokoll von 1966 ersetzt werden. Der komplexe Aufbau des Abkommens aus dem Jahre 1951/1966 war nicht mehr zeitgemäss und machte eine Modernisierung im Sinne des OECD-Musterabkommens erforderlich.

Es ist davon auszugehen, dass das revidierte Abkommen sowohl in seiner Struktur als auch in seinem Inhalt dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik folgt. Das bisherige Abkommen war auch auf die

Vermögenssteuer anwendbar. Da diese jedoch in Holland im Jahr 2001 abgeschafft worden ist, besteht diesbezüglich in Zukunft keine Doppelbesteuerungsgefahr mehr.

Hinsichtlich des geografischen Geltungsbereichs wird das neue Abkommen voraussichtlich auf das holländische Territorium in Europa sowie auf diejenigen Gebiete ausserhalb Europas beschränkt werden, wo Holland in Übereinstimmung mit dem internationalen Recht Hoheitsrecht und Gerichtsbarkeit ausüben kann. Dagegen wird das revidierte Abkommen voraussichtlich nicht auf die ausserhalb Europas gelegenen Teile des Königreichs der Niederlande anwendbar sein.

In sachlicher Hinsicht wird zunächst erwartet, dass unter dem revidierten Abkommen in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen ein allfälliger Konflikt zwischen dem Staat, in dem sich der statutarische Sitz, und dem anderen Staat, in dem sich die tatsächliche Leitung einer juristischen Person befindet, zugunsten des Staates, in dem sich die tatsächliche Leitung befindet, gelöst wird. Unter dem geltenden DBA wird ein solcher Konflikt zugunsten des Sitzstaates gelöst.

²⁰ Dazu ausführlich: HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/06, S. 867.

²¹ Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.934.91).

²² Die neuen Formulare können unter www.impots.gov.fr unter der Rubrik «recherche de formulaires» bezogen werden.

²³ Ausführliche Informationen unter www.estv.admin.ch/d/themen/dba.htm, Meldung vom 14. September 2007, besucht am 23. Oktober 2007.

²⁴ Dazu HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/06, S. 868f.

Weiter wird erwartet, dass die Beteiligungsschwelle für die Inanspruchnahme des Nullsatzes auf Dividenden von bisher 25% auf neu 10% herabgesetzt wird. In Anlehnung an Art. 10 Abs. 2 lit. a des OECD-Musterabkommens sowie an das ZBstA²⁵ wird die Beteiligungsschwelle voraussichtlich durch direktes Halten zu erfüllen sein.

Die im geltenden Abkommen enthaltene Missbrauchsbestimmung im Zusammenhang mit der Beanspruchung des Nullsatzes auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen (Art. 9 Abs. 2 lit. a) wird voraussichtlich beibehalten. Bezüglich Zinsen und Lizenzgebühren soll das revidierte Abkommen in Übereinstimmung mit der schweizerischen Abkommenspolitik das alleinige Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vorsehen (bisher verblieb auf Zinsen eine Sockelsteuer von 5%). Schliesslich wird wohl – ähnlich wie bei den DBA mit Deutschland, Österreich, Finnland, Norwegen, Spanien, und Grossbritannien (noch nicht ratifiziert) – auch eine erweiterte Amtshilfebestimmung in das revidierte DBA CH-NL aufgenommen.

Serbien/Montenegro

(In Kraft seit dem 5. Mai 2006)

Am 13. April 2005 unterzeichnete die Schweiz ein Abkommen mit Serbien und Montenegro zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Montenegro war zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch Teil Serbiens. Rund ein Jahr später, am 21. Mai 2006, sprach sich die Bevölkerung Montenegros im Rahmen einer Volksabstimmung für die Unabhängigkeit aus, die dem Kleinstaat am 3. Juni 2006 erteilt wurde.

Ein Notenaustausch vom 29. Juni/10. Juli 2007 zwischen der Schweiz und Montenegro knüpft an die Loslösung Montenegros von Serbien an und regelt die Anwendbarkeit des DBA Schweiz-

Serbien/Montenegro für das heute unabhängige Montenegro. Aufgrund des Notenaustausches ist das durch die Abspaltung Montenegros vorübergehend nur noch zwischen der Schweiz und Serbien geltende DBA rückwirkend auf das Datum der Unabhängigkeit auch für Montenegro anwendbar.

Das DBA Schweiz-Serbien/Montenegro ist am 5. Mai 2006 in Kraft getreten. Dessen Bestimmungen sind sowohl im Verhältnis zu Serbien als auch im Verhältnis zu Montenegro hinsichtlich der Steuern auf Einkommen und Vermögen erstmals am oder nach dem 1. Januar 2007 anwendbar.

Südafrika

(Revidiertes Abkommen unterzeichnet)

Am 8. Mai 2007 wurde durch die Schweiz und Südafrika in Pretoria die revidierte Fassung des bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Das neue DBA soll das insbesondere in formeller Hinsicht veraltete und bisher noch nicht revidierte Regelwerk vom 3. Juli 1967 ersetzen.

Das geltende DBA sieht für sämtliche Dividendenzahlungen einen Quellensteuersatz von maximal 7.5% vor. Im revidierten Abkommen werden die Sätze an das OECD-Musterabkommen angeglichen, sodass die nicht rückforderbare Quellensteuer auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen auf 5% begrenzt ist. Der Grenzwert für wesentliche Beteiligungen wird auf 20% des Grund- oder Stammkapitals festgelegt. In allen übrigen Fällen beträgt der Sockelsteuersatz auf Dividenden 15%.

In Bezug auf Zinszahlungen wurde der maximale Sockelsteuersatz von 10% auf 5% gesenkt, wobei zu bemerken ist, dass Südafrika momentan keine Quellensteuer auf ins Ausland bezahlte Zinsen erhebt. Betreffend Lizenzzahlungen führte die Revision des DBA zu keinen Änderungen.

Als Neuerung sieht das Abkommen eine Schiedsgerichtsklausel zur Beilegung von gemeinsamen Streitigkeiten in Steuerrechtsfragen vor. Das Schiedsgericht ist ermächtigt, sowohl für die Steuerbehörden als auch für den Steuerpflichtigen verbindliche Entscheidungen zu treffen.

Im Hinblick auf eine ordnungsgemässe Umsetzung des Abkommens wurde das bestehende Regelwerk um eine Bestimmung über den gegenseitigen Informationsaustausch ergänzt. Der Artikel zum Informationsaustausch regelt zudem die Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerbetrugsfällen.

Das revidierte DBA muss von den zuständigen Instanzen beider Vertragsstaaten genehmigt und ratifiziert werden, weshalb frühestens im Verlaufe des Jahres 2009 mit dessen Inkrafttreten gerechnet werden kann.

2.3 Bilaterale Abkommen II – Auslegung des Art. 15 ZBStA aus italienischer Sicht

Art. 15 ZBStA dehnt einen wesentlichen Bestandteil der EG-Mutter-/Tochter-Richtlinie²⁶ sowie der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie²⁷ der Europäischen Union auf die Schweiz aus, nämlich die Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Dividenden-, Zins- und Lizenzzahlungen im Konzernverhältnis. Mit dem Vorabbescheid Nr. 93/E²⁸ vom 10. Mai 2007 haben die italienischen Steuerbehörden ihre Position hinsichtlich der Anwendung des Art. 15 ZBStA auf privilegiert besteuerte Schweizer Gesellschaften klargestellt.

Die Gewährung einer vollständigen Quellensteuerbefreiung unter dem ZBStA ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft²⁹. Unter anderem verlangt Art. 15 ZBStA, dass beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen («Subject to Tax»). Die italienischen Steuerbehörden vertreten diesbezüglich die Ansicht, dass Schweizer Gesellschaften, die von

einer privilegierten Besteuerung auf kantonaler, kommunaler oder Bundesebene profitieren, diese Subject-to-Tax-Klausel nicht erfüllen. Dementsprechend kommen Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen einer italienischen Gesellschaft an eine Schweizer Gesellschaft, welche vom Verwaltungs- oder Holdingprivileg gemäss Art. 28 StHG profitiert, grundsätzlich nicht in den Genuss einer Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 ZBStA.

Die italienischen Steuerbehörden haben ihren Beschluss insbesondere auf den Entscheid der EU-Kommission vom 13. Februar 2007 gestützt. Die EU-Kommission ist der Auffassung, dass die privilegierte Besteuerung von Kapitalgesellschaften eine Form staatlicher Beihilfe («State Aid») darstelle und somit das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22. Juli 1972 verletze³⁰.

²⁵ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (SR 0.642.926.81).

²⁶ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Mutter und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

²⁷ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten.

²⁸ Risoluzione N.93/E, Agenzia Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

²⁹ Siehe bspw. HUBER/HELBING/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/05, S. 915ff.

³⁰ Dazu HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/06, S. 872 und HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/07, S. 398ff.

Die geschilderte italienische Auslegung des Begriffs «Subject to Tax» unterscheidet sich von jener der Schweizer Steuerbehörden. Aus schweizerischer Sicht wird die Gewährung von kantonalen Steuerprivilegien im Hinblick auf die Anwendung von Art. 15 ZBstA nicht als schädlich erachtet. Die unterschiedlichen Interpretationen haben zur Folge, dass bspw. Dividenden, die von einer privilegiert besteuerten Schweizer Gesellschaft an eine italienische Muttergesellschaft bezahlt werden, von der Schweizer Verrechnungssteuer befreit sind, während im umgekehrten Fall Dividenden einer italienischen Gesellschaft, welche an eine privilegiert besteuerte Schweizer Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, von der italienischen Quellensteuer erfasst werden.

In Analogie zur bereits unter dem DBA zwischen der Schweiz und Italien entwickelten Praxis («black list») können demnach nach Auffassung der italienischen Steuerbehörden Abkommensvorteile im Zusammenhang mit italienischen Outbound-Zahlungen an privilegiert besteuerte Schweizer Gesellschaften auf der Grundlage des ZBstA nicht beansprucht werden. In jüngerer Vergangenheit hatten bereits andere EU-Mitgliedstaaten³¹ Position zur Anwendbarkeit des ZBstA im Verhältnis zu privilegiert besteuerten Schweizer Gesellschaften bezogen und dabei ähnliche Restriktionen aufgestellt. Im Hinblick auf diese Entwicklung empfiehlt es sich paneuropäische Strukturen zu überprüfen und ggf. Anpassungen vorzunehmen.

2.4 EU-Steuerdisput

Gemäss Entscheidung der EU-Kommission vom 13. Februar 2007³² erachtet die EU einzelne kantonale Steuerprivilegien wie das Verwaltungs- und das Holdingprivileg als staatliche Beihilfen («State Aid») i. S. d. Art 87(1) Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft von 1972³³

(FHA), welche den Wettbewerb verfälschen und den Warenhandel in einer mit dem Freihandelsabkommen nicht zu vereinbarenden Weise beeinträchtigen³⁴. Die Schweiz hatte die von der EU-Kommission im Rahmen der Begründung ihres Entscheids hervorgebrachten Argumente umgehend zurückgewiesen und betont, dass die angefochtenen Steuerregimes keine Beihilfe darstellten, da diese nicht selektiv seien und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigten. Es würden keine bestimmten Produkte oder Aktivitäten gefördert. Ausserdem hätten Holdinggesellschaften weitreichende Restriktionen hinsichtlich ihrer Geschäftsaktivitäten zu beachten und könnten insbesondere gar keine Handelstätigkeit ausüben. Betreffend die privilegierte Besteuerung der Ausland-Auslandsgeschäfte bei Verwaltungsgesellschaften sei zu bedenken, dass die diesen Geschäften zugrunde liegenden Güter nicht aus der Schweiz exportiert und auch sonst nicht in Kontakt mit Schweizer Territorium kommen würden.

Der Schweizer Bundesrat hat es bisher abgelehnt, sich auf materielle Gespräche mit der EU im Zusammenhang mit dem Steuerstreit einzulassen. Gleichzeitig wurde jedoch die Bereitschaft zu Gesprächen signalisiert. Im Juni 2007 wurde im Nationalrat ein Postulat eingereicht, wonach der Bundesrat eingeladen wurde, dem Parlament einen Bericht zur Revision von Art. 28 StHG vorzulegen, der die verschiedenen Varianten einer nicht diskriminierenden Besteuerung von Holding- und Verwaltungsgesellschaften aufzeigt³⁵. Das Postulat wurde abgelehnt. Gemäss Stellungnahme des Bundesrates vom 12. September 2007 habe bei der Unternehmensbesteuerung weiterhin die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II oberste Priorität. Konkrete Aufträge für weitere Reformen bestünden nicht. Im Zusammenhang mit der Prüfung der Anliegen der EU habe der Bundesrat jedoch das eidgenössische Finanzdepartement beauftragt, Abklärungen

durchzuführen, mit welchen steuerlichen Massnahmen die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes Schweiz gewahrt werden könne. Im Rahmen der Abklärungen würden jedoch alle relevanten Fragestellungen untersucht, weshalb eine isolierte Betrachtung von Art. 28 StHG nicht opportun sei³⁶.

Trotz Ablehnung des Postulats zeigt die Stellungnahme des Bundesrats, dass die Anliegen der EU grundsätzlich ernst genommen werden. Dennoch scheint es weiterhin unwahrscheinlich, dass die von der EU angestrebte Beseitigung der kantonalen Steuerprivilegien umgesetzt wird. Entsprechende Rechtsänderungen auf Stufe StHG bzw. kantonaler Steuergesetze würden (fakultativen) Referenden unterliegen³⁷. Damit können die Anliegen der EU nicht zeitnah umgesetzt werden.

Es deutet also vieles darauf hin, dass im Streit mit der EU der Weg des Dialogs beschritten werden wird. Die Konvergenz der politischen und wirtschaftlichen Interessen der Schweiz und der EU ist schliesslich in vielen Bereichen gross. Die Aufnahme des Dialogs ist Mitte November 2007 vorgesehen.

3 Deutschland

In Deutschland geht einmal mehr ein Jahr zu Ende, in dem steuerlich viele Neuerungen auf den Weg gebracht wurden. Nach diversen Anläufen hat man es letztendlich im Sommer 2007 geschafft, die Unternehmensteuerreform 2008 zu verabschieden. Kernstück des «Reformwerks» ist die Senkung der Körperschaftsteuer von 25% auf 15% und damit die Senkung der steuerlichen Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften mit Körperschaft- und Gewerbesteuer von heute rund 40% auf zukünftig ca. 30%. Auch Personengesellschaften sollen durch die sog. Thesaurierungsbegünstigung an den Steuersatzsenkungen für Kapitalgesellschaften partizipieren. Die

steuerliche Ausgangssituation verbessert sich hierdurch in Deutschland auf den ersten Blick wieder. Doch die Steuersatzsenkung wird teuer bezahlt: Mit vielfältigen Verschärfungen, insbesondere der erstmaligen Einführung einer generellen Zinsschranke und den Verschärfungen bei der Bewertung von Funktionsverlagerungen ins Ausland werden den Unternehmen zur teilweisen Gegenfinanzierung der Reform Verschärfungen zugemutet, die dem Steuerstandort Deutschland schaden könnten. Die weiteren Verbote auf das Steuerjahr 2008 sind bisher auch nicht wirklich ermutigend. Trotz unvermindertem Wirtschaftswachstum arbeitet die Bundesregierung an weiteren steuerlichen Verschärfungen: Neuerster Coup soll die generelle Offenlegung von Steuermodellen sein, damit die Bundesregierung zeitnah gesetzgeberisch tätig werden kann, um diese Gestaltungen zu unterbinden. Derzeit ist offen, ob sie von dieser Regelung wieder (teilweise) abrückt. Die weitere Entwicklung bleibt einmal mehr spannend. Wir werden Sie auch 2008 zeitnah und aktuell informieren.

³¹ Überraschenderweise z. B. auch Luxemburg.

³² http://ec.europa.eu/comm/external_relations/switzerland/doc/c_2007-411_de.pdf, besucht am 28. Oktober 2007.

³³ SR 0.632.401.

³⁴ Vgl. HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/07, S. 398ff.

³⁵ Postulat 07.3506, eingereicht am 22. Juni 2007 von Susanne Leutenegger Oberholzer.

³⁶ www.parlament.ch/cv-geschäfte, besucht am 27. Oktober 2007.

³⁷ HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/07, S. 400.

3.1 Frühere Nichtberücksichtigung der Gewinnminderungen auf Auslandsbeteiligungen europarechtswidrig?

In Deutschland wurde durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 mit Wirkung ab 2001/2002 ein Systemwechsel umgesetzt und das Anrechnungsverfahren bei Dividendenausschüttungen abgeschafft. Mit dem Systemwechsel greift neu bei Dividendenausschüttungen an eine natürliche Person das Halbeinkünfteverfahren und bei Dividendenausschüttungen an juristische Personen im Ergebnis eine Freistellung der Beteiligungserträge in Höhe von 95%. Umgekehrt können Körperschaften Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen nicht mehr steuerlich geltend machen. Für die erstmalige Anwendung des steuerlichen Abzugsverbots galten jedoch unterschiedliche Anwendungszeitpunkte: Während das Abzugsverbot für inländische Beteiligungen regelmässig ab 2002 galt, war es für ausländische Beteiligungen regelmässig bereits im Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Dadurch konnte sich im Jahr 2001 für Auslandsbeteiligungen im Vergleich zu Inlandsbeteiligungen eine ungünstigere Besteuerung ergeben.

In seinem Vorlagebeschluss vom 4.4.2007 (Az. I R 57/06, DB 2007, S. 1840) legt der Bundesfinanzhof (BFH) dem EuGH die Frage vor, ob die frühere Geltung des Abzugsverbots für ausländische Beteiligungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstösst. Von deren Schutzbereich wären dann nicht nur Beteiligungen in anderen EU- bzw. EWR-Staaten, sondern auch Drittlandsbeteiligungen umfasst. Insofern wäre auch eine Teilwertabschreibung der deutschen Muttergesellschaft auf ihre Schweizer Tochterkapitalgesellschaft im Jahr 2001 von dieser Regelung betroffen. In entsprechenden Fällen empfehlen wir mit Verweis auf den Vorlagebeschluss, die Verfahren offen zu halten.

3.2 Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Doppelansässigkeit des Arbeitgebers laut DBA Deutschland-USA

Geht ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer u. a. in den USA einer nichtselbständigen Tätigkeit nach, steht die Besteuerung dieser Einkünfte nach dem einschlägigen DBA Deutschland-USA (nachfolgend: DBA-USA) grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat und somit den USA zu. Ausnahmsweise kann Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte besteuern, wenn die Voraussetzungen der sog. 183-Tage-Klausel (Art. 15 Abs. 2 DBA-USA) vorliegen, d. h. wenn sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr in den USA (Tätigkeitsstaat) aufhält, der Arbeitgeber nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und der Lohn nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers in den USA getragen wird.

Mit Urteil vom 5. Juni 2007 (Az. I R 1/06, BB 2007, S. 1998) hat der BFH entschieden, dass dann, wenn der Arbeitgeber sowohl im Ansässigkeitsstaat (vorliegend Deutschland) als auch im Tätigkeitsstaat im Sinne von Art. 4 DBA-USA 1989 ansässig ist, eine Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat nicht in Betracht kommt. Im konkreten Fall war der Arbeitgeber eine in den USA nach dortigem Recht gegründete Kapitalgesellschaft, die daher in den USA ansässig und demzufolge unbeschränkt steuerpflichtig war. Da sich jedoch die Geschäftsleitung dieser Kapitalgesellschaft in Deutschland befand, war der Arbeitgeber zugleich in Deutschland ansässig und dort unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

³⁸ EuGH-Urteil v. 3.10.2006, Rs. C-290/04, DStR 2006, S. 2071; FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

³⁹ BMF v. 5.4.2007, IV C 8 - S 2411/07/0002, DStR 2007, S. 763.

tig. Diese doppelte Ansässigkeit verhinderte laut BFH die Anwendung der 183-Tage-Klausel mit der Folge, dass Deutschland den auf die Tätigkeit in den USA entfallenden Arbeitslohn (im Streitfall in den Jahren 1998 bis 2001) unter Progressionsvorbehalt von der Einkommenssteuer freistellen musste. Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, die doppelte Ansässigkeit für die Anwendung der 183-Tage-Klausel auf eine Ansässigkeit in nur einem Vertragsstaat zu reduzieren. Auch komme es auf die Frage, in welchem Land der Lohn als Betriebsausgabe abgezogen worden ist, bei der Beurteilung der Ansässigkeit des Arbeitgebers nicht an. Die Regelung in Art. 15 Abs. 2 DBA Deutschland-Schweiz entspricht der Regelung des DBA-USA, sodass in entsprechenden Fällen ebenfalls die Folgen aus dem Urteil Anwendung finden sollten.

3.3 Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird nach § 50a Abs. 4 EStG die Einkommensteuer bei bestimmten Einkünften im Wege des Steuerabzugs an der Quelle erhoben (Sicherungssteuer). Darunter fallen beispielsweise Einnahmen aus künstlerischen oder sportlichen Darbietungen oder Einnahmen aus Lizenzverträgen. Dabei wird dem Steuerabzug der Bruttobetrag der Einnahmen ohne Berücksichtigung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben zugrunde gelegt. Mit Urteil vom 3. Oktober 2006 entschied der EuGH³⁸ in der Rechtssache «FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH», dass diese Nichtberücksichtigung im Steuerabzugsverfahren nicht mit EU-Recht vereinbar ist.

Mit Schreiben vom 5. April 2007³⁹ reagiert das BMF auf dieses Urteil. Bis zu Ergehen einer gesetzlichen Neuregelung können Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die im unmittelbaren

wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen stehen, beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG grundsätzlich berücksichtigt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung beim Steuerabzug ist allerdings, dass die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten 50% der Einnahmen übersteigen und dem Vergütungsschuldner nachgewiesen wurden. Auf den sich ergebenden Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben (Nettobetrag) erfolgt ein Steuerabzug i. H. v. 40%. Unabhängig davon kann der Steuerpflichtige die Erstattung der einbehaltenen Steuer beantragen, soweit die einbehaltene Steuer die nach der «normalen» Veranlagung ermittelte Steuer übersteigt. Für die Erstattung der einbehaltenen Steuer setzt die Finanzverwaltung entgegen dem Gesetzeswortlaut in § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 3 EStG nicht voraus, dass die Ausgaben 50% der Einnahmen übersteigen müssen. Die Grundsätze des aktuellen Schreibens sind in allen noch offenen Fällen von Steueranmeldungen und Haftungsbescheiden anzuwenden.

Anmerkung: Nicht geäußert hat sich das BMF allerdings zu § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG, der u. a. Lizenzen erfasst. Vorbehaltlich der §§ 50g und 50h EStG könnten die Grundsätze der EuGH-Urteils nach hier vertretener Auffassung auch für den Steuerabzug auf diese Einnahmen herangezogen werden.

3.4 Vorlage an den EuGH: Verstößt die Nichtberücksichtigung von Auslandsspenden gegen Europarecht?

Spenden können derzeit u. a. nur dann in Deutschland steuermindernd geltend gemacht werden, wenn der Spendenempfänger im Inland (Deutschland) ansässig ist und eine ordnungsgemäße Spendenbescheinigung vorlegt, § 10b EStG, § 49 EStDV. Damit wird einer Spende an einen ausländischen Spendenempfänger derzeit

vom deutschen Fiskus regelmässig die Abzugsfähigkeit versagt.

Mit Beschluss vom 9. Mai 2007 (Az. XI R 56/05, DStR 2007, S. 1295) legte der BFH dem EuGH die Frage vor, ob diese Anknüpfung an die Ansässigkeit des Spendenempfängers im Inland und die damit verbundene Nichtberücksichtigung von Auslandsspenden mit EU-Recht vereinbar ist. Im Vorfeld hat der EuGH jedoch zunächst zu klären, ob eine Sachspende eines Steuerpflichtigen an eine Einrichtung, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat und die nach dem Recht ihres Ansässigkeitsstaates als gemeinnützig anerkannt ist, unter den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Im konkreten Fall verwehrte das Finanzamt den Sonderausgabenabzug für eine an ein Seniorenheim in Portugal geleistete Sachspende in Form von Gegenständen des täglichen Gebrauchs.

Anmerkung: Mit der Gemeinnützigkeitsreform (Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements), die bereits am 6. Juli 2007 den Bundestag passierte und dem der Bundesrat am 21. September 2007 zugestimmt hat⁴⁰, wer-

den die Spendenhöchstbeträge vereinheitlicht und erhöht. Allerdings soll nach dem Gesetz auch weiterhin für den Spendenabzug grundsätzlich Voraussetzung sein, dass der Spendenempfänger im Inland ansässig ist.

3.5 Deutschland kündigt Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich

Deutschland hat das mit Österreich bestehende Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer (ErbSt-DBA) zum 31. Dezember 2007 gekündigt. Grund hierfür ist der Wegfall der österreichischen Erbschaftsteuer mit Ablauf des 31. Juli 2008, womit die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung nicht mehr gegeben ist. Für die Behandlung von Erbfällen in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2008 und dem 31. Juli 2008 plant Deutschland Verhandlungen mit Österreich, um die Vorschriften des gekündigten Abkommens in diesen Fällen noch anwenden zu können. Österreich hatte aus erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten bisher immer gewisse Vorteile zu einem Wegzug in die Schweiz, die mit der Kündigung des ErbSt-DBA sich relativieren dürften.

4 Internationale Verrechnungspreise

4.1 Aktuelle Rechtsprechung im Bereich der internationalen Verrechnungspreise

4.1.1 Frankreich

Ein aus unternehmenssteuerlicher wie auch aus Sicht der internationalen Verrechnungspreise gleichermassen interessantes Urteil wurde im Februar dieses Jahres in Frankreich gefällt. Das Pariser Verwaltungsgericht hat entschieden, dass der französische Kommissionär einer in Gross-

⁴⁰ Das Gesetz erhöht u. a. den Übungsleiterfreibetrag von bisher 1848 EUR auf 2100 EUR. Für Einnahmen aus allen nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich wird ein allgemeiner Freibetrag in Höhe von 500 EUR eingeführt. Der grösste Teil des Gesetzes tritt rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft, sodass die betroffenen Steuererleichterungen bereits im laufenden Jahr geltend gemacht werden können.

⁴¹ Der Limited Risk Distributor ist ein weit verbreitetes Konzept, um die Wertschöpfungskette von Unternehmen handelsseitig zu optimieren. Ein LRD verkauft in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, wobei die unternehmerischen Risiken weitgehend vertraglich auf den Prinzipal übertragen werden. Aufgrund der limitierten Funktionen und Risiken wird das steuerliche Gewinnpotenzial eines LRD beschränkt.

britannien ansässigen Prinzipalgesellschaft eine Betriebsstätte in Frankreich begründe, da die französische Gesellschaft als abhängiger Vertreter der Prinzipalgesellschaft einzustufen sei. Insbesondere die folgenden Fakten waren aus Sicht des Gerichts ausschlaggebend, den französischen Kommissionär als abhängigen Agenten zu betrachten:

- Der Kommissionär schloss Verträge, führte Preisverhandlungen und gewährte Preisreduktionen ohne vorgängige Genehmigung durch die Prinzipalgesellschaft;
- dem Prinzipal wurden vertraglich Kontrollrechte hinsichtlich des Verkaufs und der Werbung gewährt;
- der Prinzipal verpflichtete sich vertraglich, Risiken aus Verkaufsverträgen zu übernehmen; und
- der Kommissionär war exklusiv für die Prinzipalgesellschaft tätig.

Französischem Gesetz zufolge ist eine unabhängige rechtliche Einheit dann als abhängig zu betrachten, wenn sie ihre Geschäftsaktivitäten im Auftrag oder im Namen einer ausländischen rechtlichen Einheit basierend auf deren präzisen Vorgaben und unter enger Aufsicht und Kontrolle ausführt. Überdies sind auch solche Gesellschaften als abhängig zu bewerten, die keine unternehmerischen Risiken bezüglich ihrer Geschäftsaktivitäten tragen oder deren Einkünfte zu einem grossen Teil der Geschäftsbeziehung mit der ausländischen Gesellschaft entstammen.

Die Entscheidung des Pariser Verwaltungsgerichts dürfte für ausländische (Prinzipal-) Gesellschaften mit Kommissionärsstrukturen in Frankreich in vielen Fällen direkte Konsequenzen haben. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob die französischen Finanzbehörden die Entscheidung auch auf sogenannte *Limited Risk Distributoren (LRD)*⁴¹ anwenden werden. LRD-

Strukturen werden von in der Schweiz ansässigen Prinzipalgesellschaften häufig eingesetzt, um von der privilegierten Prinzipalbesteuerung auf Bundesebene zu profitieren. Nach dieser richterlichen Entscheidung sollte insbesondere auf die vertragliche Gestaltung französischer LRD- oder Kommissionärsstrukturen besonderes Augenmerk gelegt und existierende Strukturen auf potenzielle Risiken überprüft werden.

4.1.2 Italien

Das oberste Gericht in Italien hat kürzlich eine aus Verrechnungspreissicht wichtige Entscheidung im Zusammenhang mit der Steuereinschätzung einer italienischen Tochtergesellschaft eines amerikanischen Konzerns gefällt. Die italienischen Finanzbehörden hatten die Gesellschaft wegen zweier Sachverhalte eingeschätzt. Zum einen wurde festgestellt, dass die Übertragung des Gewährleistungsrisikos von der Produktions- auf die Vertriebsgesellschaft auf Basis gruppeninterner Richtlinien und nicht konzerninterner Verträge erfolgte. Aus diesem Grund wurde angenommen, dass der von der italienischen Vertriebsgesellschaft bezahlte Preis über dem Marktpreis liegt, da das zusätzliche Risikoelement bei der Preisfindung nicht berücksichtigt wurde beziehungsweise kein eigener schriftlicher Vertrag vorgelegen hat. Zum anderen wurde eine Duplizierung von Dienstleistungen und Kosten beanstandet. Das oberste Gericht verwarf beide Einschätzungen der Finanzbehörden und entschied zugunsten der Anwendung internationaler Bestimmungen und der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze. Damit wurden die Urteile der Vorinstanzen durch das oberste Gericht bestätigt.

Der erste Sachverhalt wirft die aus Verrechnungspreissicht wichtige Frage der Notwendigkeit schriftlicher Verträge für konzerninterne Leistungsbeziehungen auf. Das Urteil bestätigt,

dass eine Vielzahl der Transaktionen zwischen verbundenen Parteien mittels konzerninterner Richtlinien geregelt werden können, wie dies auch in der *Wiener Konvention von 1980*⁴² vorgesehen ist. Des Weiteren hat das Gericht festgestellt, dass die Annahme einer nicht marktüblichen Preisfindung nicht einfach durch das Fehlen eines schriftlichen Vertrages begründet werden kann, sondern durch eine detaillierte Analyse des Sachverhalts und der effektiven Marktpreise belegt werden muss. Die Entscheidung ist bemerkenswert, da die italienischen Finanzbehörden in der Vergangenheit regelmässig die Gültigkeit konzerninterner Transaktionen, denen keine schriftlichen Verträge zugrunde lagen, verneint haben.

Der zweite Streitpunkt, die Duplizierung von Leistungen und Kosten, betrifft den Problembereich der Beweislast in Steuerprüfungen. In seinem Urteil hält das oberste Gericht explizit fest, dass es einer italienischen Tochtergesellschaft, welche zentral erbrachte Leistungen bezieht, immer noch gestattet ist, zusätzliche Leistungen von anderen Gruppengesellschaften oder externen Anbietern zu beziehen. Für die Annahme einer effektiven Duplizierung von Leistungen, die der Tochtergesellschaft doppelt in Rechnung gestellt wurden, müssen die Finanzbehörden nach Ansicht des Gerichts eine umfassende Analyse und Beweisführung der Leistungsduplizierung erbringen.

Diese höchstrichterliche Entscheidung stärkt die Position multinationaler Unternehmen in

Auseinandersetzungen mit dem italienischen Fiskus, vorausgesetzt die Verrechnungspreisgestaltung und die zugehörige Dokumentation entsprechen den Richtlinien der OECD und des *EU Code of Conduct*⁴³.

4.2 Regulative Entwicklungen in den internationalen Verrechnungspreisen

4.2.1 Verschärftes Verrechnungspreisumfeld in China

Trotz weiterer Verzögerungen der Veröffentlichung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften in China, lassen die chinesischen Steuerbehörden keinen Zweifel daran, dass die Verrechnungspreise ein Kernthema sind und künftig einer strengeren Aufsicht unterliegen werden. Zahlreiche bedeutende Steuergerichtsbezirke, darunter Shanghai, Guangzhou, Xiamen, und Wenzhou, haben neue Offenlegungsvorschriften bezüglich konzerninterner Leistungsbeziehungen in Kraft gesetzt. Die neuen Regelungen verpflichten ausländische Unternehmen zur Einreichung umfassender Informationen zu ihren konzerninternen Transaktionen beginnend mit dem Fiskaljahr 2006. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass Steuerzahler künftig verpflichtet sind, Informationen zu ähnlichen Transaktionen mit verbundenen und unverbundenen Parteien offen zu legen. Dieses Erfordernis könnte die Identifikation potenziell vergleichbarer Transaktionen zwischen unverbundenen Parteien und damit die Evaluation der Angemessenheit der Verrechnungspreise deutlich erleichtern.

Kürzlich veröffentlichte Rundschreiben⁴⁴ halten die chinesischen Steuerprüfer einerseits an, gezielt verlustreiche und gewinnschwache ausländische Produktionsunternehmen zu prüfen und andererseits neu entwickelte Prüflisten anzuwenden, um das Funktions- und Risikoprofil der Unternehmen und damit die Angemessenheit der

⁴² Übereinkommen der Vereinten Nationen über Verträge über den internationalen Warenverkauf, Art. 11, Formfreiheit.

⁴³ Siehe hierzu auch HUBER/HELBING/KUBAILE/RAAB, *Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, STR 6/2006, S. 406.

⁴⁴ Guoshuihan Rundschreiben [2007] Nr. 236 und Nr. 363.

Verrechnungspreise einzuschätzen. Nach Ansicht der chinesischen Finanzbehörden tragen gerade Auftragsfertiger oder Lohnfertiger keine wesentlichen Risiken und sollten deshalb auch keine Verluste erleiden, sondern stetige Gewinne.

Diese neusten Entwicklungen in China können als Vorstufe zur Einführung offizieller Verrechnungspreisvorschriften gewertet werden und zeigen in aller Deutlichkeit, dass die Steuerzahler in China in Zukunft einem strikteren regulativen Umfeld begegnen werden.

4.2.2 Verrechnungspreisvorschriften in Spanien und in der Türkei

Spanien: Das spanische Finanzministerium hat am 19. Juli 2007 einen Entwurf für Verrechnungspreisvorschriften veröffentlicht, um Leitlinien für die Ermittlung von dritttüblichen Verrechnungspreisen und die Einhaltung der Dokumentationsvorschriften zu setzen. Der vorliegende Entwurf verlangt unter anderem die Anwendung der fünf von der OECD spezifizierten Vergleichskriterien für die Auswahl von unabhängigen Vergleichswerten, erlaubt dem Steuerzahler Transaktionen mit vergleichbaren Konditionen zu aggregieren und enthält Anleitungen zur Wahl der angemessenen Verrechnungspreismethode. Der Gesetzesentwurf beinhaltet auch die Verpflichtung, die Verrechnungspreisgestaltung im Konzern angemessen zu dokumentieren. Im Fall, dass ein Steuerzahler über keine angemessene Dokumentation verfügt, verschiebt sich die Beweislast auf den spanischen Steuerzahler, und die Finanzbehörden sind ermächtigt, ihrerseits den Marktwert der konzerninternen Transaktion festzulegen. Zudem können dem Steuerzahler Strafzahlungen in der Höhe von bis zu 150% der Verrechnungspreisanpassung auferlegt werden.

Türkei: Als weiteres Land hat auch die Türkei einen Entwurf zur Einführung von Ver-

rechnungspreisrichtlinien vorgelegt. Der Entwurf verpflichtet Steuerzahler in der Türkei, den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten und eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen. Um Strafzahlungen zu vermeiden, müssen Steuerzahler jährlich einen Bericht, der Verrechnungspreisanalysen, Produktionskosten, Preislisten, und finanzielle Informationen von kontrollierten oder anderen verbundenen Parteien enthält, zusammen mit der Steuererklärung einreichen. Der Zeitpunkt der Inkraftsetzung und geplanten Übernahme der Verrechnungspreisvorschriften in nationales Gesetz ist noch nicht bekannt.

4.3 Zunehmende Kooperation zwischen Zoll- und Steuerbehörden

Die Bewertungsansätze für Zoll- und Verrechnungspreiszwecke, die sowohl von den Steuerzahlern als auch von den Zoll- und Einkommenssteuerbehörden angewendet werden, unterscheiden sich oftmals, da gegensätzliche Interessenlagen vorliegen. So haben exportierende Unternehmen ein latentes Interesse, einen tiefen Wertansatz für Zollzwecke in Ländern mit hohen Importzöllen zu verwenden, während aus Verrechnungspreissicht gegebenenfalls ein hoher Wertansatz steuerlich zu bevorzugen ist. Derselbe Zielkonflikt ist auch innerhalb der Zoll- und Steuerbehörden in verschiedenen Ländern zu beobachten. Ein hoher Wertansatz erhöht die Zolleinnahmen, reduziert jedoch in der Regel die Gewinnsteuerbasis.

Gegenwärtig ist festzustellen, dass die Steuerbehörden in einer Vielzahl von Ländern die Koordination zwischen Verrechnungspreis- und Zollbewertungsansätzen verstärken. Während in der Vergangenheit Zölle von den Unternehmen oftmals als nachrangiges Steuerthema wahrgenommen wurden, zeigen aktuelle Erfahrungen, dass Zollfragen in vielen Jurisdiktionen an Be-

deutung gewinnen und Streitfälle zu für die betroffenen Unternehmen signifikanten Kosten führen können.

In Europa wird die zunehmende Annäherung zwischen Zoll- und Steuerbehörden beispielsweise durch den Zusammenschluss des britischen *Inland Revenue* und *Her Majesty's Customs and Excise* zu *Her Majesty's Revenue and Customs* dokumentiert. Ein Informationsaustausch zwischen der Zoll- und der Steuerverwaltung findet beispielsweise auch in der Schweiz und in Italien statt. In Belgien, Frankreich, Deutschland und den Niederlanden ist es Praxis, Verrechnungspreisdokumentationen in der Durchsetzung von Zollforderungen zu untersuchen. Aber auch in Asien, insbesondere in Indien und

Malaysia, und Südamerika haben sich Zoll- und Steuerbehörden zu einer engeren Kooperation entschlossen, um ihre Steuerforderungen gegenüber den Steuerzahlern durchzusetzen. Die amerikanische Zollbehörde weist Importeure explizit darauf hin, dass ein *Advance Pricing Agreement* oder eine Verrechnungspreisstudie allein nicht ausreichend sind, um den Wertansatz einer konzerninternen Transaktion für Zollzwecke zu begründen.

Vor dem Hintergrund der wachsenden Bedeutung von Zollfragen gehen international agierende Unternehmen zunehmend einen proaktiven Weg und ergänzen Verrechnungspreisstudien, um diese für Zollzwecke einsetzen zu können.