
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Das neue Bundesgesetz über Regionalpolitik ist samt den zugehörigen Vollzugsverordnungen am 1. Januar 2008 in Kraft getreten. Im Vergleich zu den Verordnungsentwürfen, welche als Grundlage für die parlamentarischen Debatten im letzten Herbst gedient hatten, sind zahlreiche Änderungen in die definitiven Fassungen der Verordnungen eingegangen, welche in diesem Beitrag vorgestellt werden. Ausserdem erfolgt eine umfassende Würdigung der neuen Regelung im Lichte des internationalen Standortwettbewerbs.

Der Bundesrat hat dem Parlament zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Revisionsprotokolle zur Zustimmung vorgelegt. Weiter sind verschiedene DBA ratifiziert worden und können somit in Kraft treten. Die Bestrebungen, das schweizerische Abkommensnetz weiter auszubauen und zu verbessern, dauern an. In diesem Zusammenhang wurden insbesondere in Südamerika Verhandlungen zum Abschluss neuer DBA aufgenommen.

In der EU-Steuerkontroverse wurden weitere Fortschritte erzielt. Im April fand die Dritte Gesprächsrunde im Rahmen des Dialogs zwischen der EU-Kommission und der Schweiz statt. Vorläufig wurden keine weiteren Treffen vereinbart. Im vorliegenden Beitrag werden einerseits die Ergebnisse der drei Gesprächsrunden zusammengefasst. Andererseits wird ein Ausblick auf mögliche Lösungen in dieser Frage gegeben.



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



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



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



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

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform wurde im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)¹ auch eine neue Bestimmung eingeführt, wonach die Kantone die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vorsehen können. Im Hinblick auf internationale Sachverhalte ist es wichtig, dass die entsprechenden Ausführungserrlässe sorgfältig redigiert werden.

¹ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14).

Deutschland kämpft weiterhin um die geplante Erbschaftsteuerreform. Wirkliche Fortschritte und international interessante Änderungen sind bisher aber nicht zu erkennen. Diese werden aufgrund der anstehenden Landtagswahl in Bayern und des schon bald nahenden «Bundestagswahlkampfes» auch kaum zu erwarten sein. Insgesamt ist zu befürchten, dass es in den nächsten 12 Monaten zu keinen gesetzgeberischen Steuerreformen kommt, sondern dass allenfalls die Rechtsprechung für vorteilhafte Änderungen sorgen könnte. Ein Beispiel hierfür ist das Urteil des Bundesfinanzhof vom 12. Oktober 2007 zu den sog. Sonderbetriebsvergütungen bei Personengesellschaften, eine deutsche Steuerbesonderheit, die aufgrund Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA D-CH auch im Verhältnis zur Schweiz von Praxisrelevanz ist. Eine von Ernst & Young in Auftrag gegebene Befragung bestätigt einmal mehr, dass internationale Verrechnungspreise innerhalb multinationaler Unternehmen höchste Priorität geniessen. Aktuelle Entwicklungen im regulativen Umfeld zeigen, dass dies für Finanzbehörden und die OECD als intergouvernementale Organisation

gleichermaßen der Fall ist. In Grossbritannien haben sich die Handhabung von Verrechnungspreisprüfungen sowie die Anwendung des gesetzlichen Sanktionssystems grundsätzlich verändert. Künftig müssen sich Steuerpflichtige in Grossbritannien auf gezieltere und tiefer greifende Prüfungen ihrer Verrechnungspreise einstellen. Im Januar hat die OECD ein Konsultationspapier² zu einer Vielzahl methodischer und praktischer Überlegungen bezüglich der Anwendung der gewinnbezogenen Verrechnungspreismethoden veröffentlicht, das als Basis für die Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien aus dem Jahre 1995 dienen soll.

2 Schweiz

2.1 Neue Regionalpolitik

Das neue Bundesgesetz über Regionalpolitik (NRPG)³ und die zugehörigen Vollzugsverordnungen des Bundesrats und des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements (EVD) sind am 1. Januar 2008 in Kraft getreten. Im letzten Beitrag dieser Reihe wurde vertiefend auf die neuen gesetzlichen Regelungen zur Gewährung von Steuererleichterungen eingegangen⁴. Zum Redaktionsschluss lagen die definitiven Vollzugsverordnungen noch nicht vor. Im Vergleich zu den Entwürfen, welche als Grundlage für den letzten Betrag dienten, wurden verschiedene Änderungen vorgenommen. Im Folgenden werden zunächst die wichtigsten Änderungen in den endgültigen Fassungen im Vergleich zu den entsprechenden Entwürfen vorgestellt (Abschnitt 2.1.1). Anschliessend erfolgt eine kritische Würdigung der neuen Regelung (vgl. Abschnitt 2.1.2).

2.1.1 Vollzugsverordnungen verabschiedet

Die Verordnung des Bundesrats vom 28. November 2007 über die Gewährung von Steuererleich-

² Transactional Profit Methods, Discussion Draft for Public Comment, 25 January 2008. Verfügbar unter www.oecd.org/CTP/TP.

³ Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Regionalpolitik (SR 901.0).

⁴ HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/07, S. 890 ff. SR 901.022.

⁵ SR 951.931, vgl. Art. 15 VO Steuererleichterungen.

⁶ SR 901.022.1

⁷ SR 951.931.1

⁸ Begriff in Anlehnung an das Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (SR 951.93), sog. «Lex Bonny».

⁹ Credit Suisse Economic Research, Wirtschaftliche Erneuerungsgebiete, Beurteilung und Revision der Abgrenzungskriterien vom 24. Mai 2007 (http://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1456/Bericht_2.pdf, besucht am 22. April 2008).

terungen im Rahmen der Regionalpolitik⁵ (im Folgenden *VO Steuererleichterungen*) ersetzt die bisherige Verordnung vom 10. Juni 1996 über die Hilfe zugunsten der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete⁶. Im Vergleich zum Entwurf, welcher als Grundlage für die parlamentarischen Debatten im letzten Herbst gedient hat, wurden die folgenden Änderungen in die definitive Version der Verordnung aufgenommen:

Art. 1 VO Steuererleichterungen hält den Grundsatz fest, wonach Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik (gemäss Art. 12 NPRG) an Unternehmen in den nach dieser Verordnung bezeichneten Gebieten (Anwendungsgebiete) gewährt werden können. Der bisher verwendete Begriff der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete wird damit durch den neuen Begriff der *Anwendungsgebiete* ersetzt.

Art. 3 VO Steuererleichterungen hält fest, dass das EVD die Anwendungsgebiete gemäss den Kriterien von Art. 2 VO Steuererleichterungen nach Anhörung der Kantone festlegt. In der Folge hat das EVD die neue Verordnung über die Festlegung der Anwendungsgebiete für Steuererleichterungen⁷ (im Folgenden *VO Anwendungsgebiete*) erlassen, welche die bisherige Verordnung über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete⁸ (*VO Erneuerungsgebiete*) ablöst. Letztere bleibt jedoch während einer Übergangsfrist von drei Jahren bis am 31. Dezember 2010 weiterhin in Kraft, da Unternehmungen in den darin aufgeführten Gebieten während dieser Zeit auf Bundesebene weiterhin Steuererleichterungen im Umfang von maximal 50% beantragen können (Übergangslösung gemäss Art. 13 VO Steuererleichterungen). Diese Gebiete werden im Folgenden als *Übergangsgebiete* bezeichnet. Die Liste wurde jedoch per 1. Januar 2008 überarbeitet. Einerseits wurden die neuen Anwendungsgebiete gemäss Verordnung des EVD herausgenommen, da Unternehmungen in diesen Gebieten auf Bundesebene

Inhaltsübersicht

I Einführung

2 Schweiz

- 2.1 Neue Regionalpolitik
- 2.2 Doppelbesteuerungsabkommen
- 2.3 EU-Steuerkontrolle
- 2.4 Exkurs zur Unternehmenssteuerreform II: Implikationen der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer bei internationalen Sachverhalten

3 Deutschland

- 3.1 BFH beschränkt deutsches Besteuerungsrecht bei Sonderbetriebsvermögen
- 3.2 Update Erbschaftsteuerreform: Gegenäusserung der Bundesregierung
- 3.3 BMF-Schreiben vom 20. März 2008: Beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe

4 Internationale Verrechnungspreise

- 4.1 Ernst & Young's 2007–2008 Verrechnungspreisbefragung
- 4.2 Ein verändertes Verrechnungspreismfeld in Grossbritannien
- 4.3 Neues Konsultationsdokument der OECD zu den gewinnbezogenen Methoden

weiterhin vollumfängliche Steuerbefreiungen gewährt werden können und deshalb in der neuen VO Anwendungsgebiete enthalten sind. Ausserdem wurden, man kann vermuten, dass dies aufgrund des Drucks der zuständigen Behörde des Kantons Genf erfolgte, bestimmte Gebiete im Kanton Waadt von der Liste gestrichen (Art. 13 Abs. 2 VO Steuererleichterungen). In diesen ehemaligen Lex-Bonny-Gebieten⁹ können seit dem 1. Januar 2008 auf Bundesebene keine Steuererleichterungen mehr gewährt werden, auch nicht im Rahmen der Übergangslösung von Art 13 VO Steuererleichterungen. Es handelt sich dabei im Wesentlichen um Gemeinden in der Region Genfersee, welche gemäss Studie der Credit Suisse¹⁰ nicht zu den strukturschwachen Gebieten zählen. Folgende Waadtländer Ge-

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

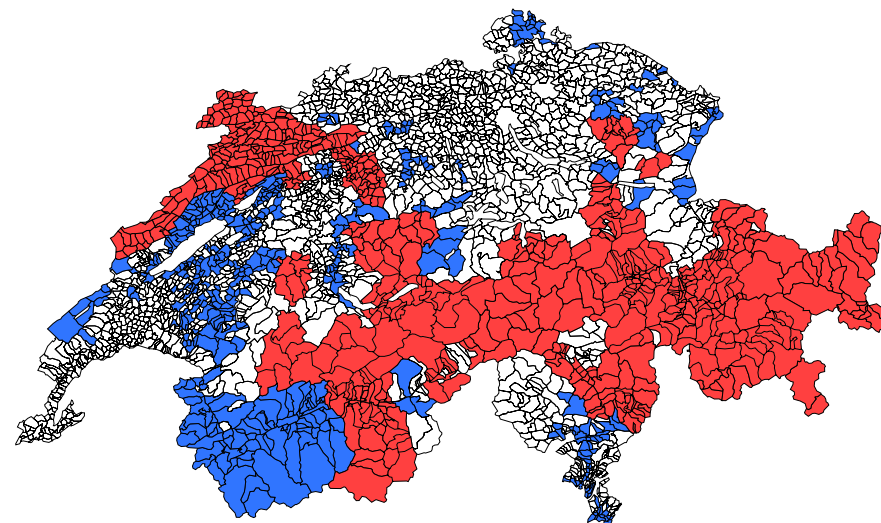
meinden sind davon betroffen: Aubonne, Aclens, Allaman, Bussigny-près-Lausanne, Cossou-nay, Cugy (VD), Dailens, Denges, Echallens, Eclépens, Ecublens (VD), Etagnières, Etoy, Forel, Goumoens-la-Ville, Mex (VD), Mont-sur-Rolle, Morges, Penthalaz, Préveranges, Puidoux, Rolle, La Sarraz, Saint-Légier-La Chiésaz, Saint-Prex, Saint-Sulpice (VD), Tolochenaz, Vevey, Vuflens-la-Ville.

Gemäss Bundesrätin Leuthard soll mit der erwähnten Übergangsregelung ein «sanfter» Abschied von der bisherigen Praxis ermöglicht werden¹¹. Die Karte zeigt die Gebiete, welche von

der Übergangsregelung bis 31. Dezember 2010 profitieren (blau), sowie die neuen Anwendungsgebiete, in welchen auf Bundesebene unter den entsprechenden Voraussetzungen auch weiterhin uneingeschränkt Steuererleichterungen für die Zwecke der direkten Bundessteuer gewährt werden können (rot).

Nach Art. 11 VO Steuererleichterungen hat das EVD dem Bundesrat alle 4 Jahre Bericht über die Festlegung der Anwendungsgebiete zu erstatten. Gemäss Auskunft des Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO) sollen die Anwendungsgebiete in Zukunft anhand der ökonomischen Kennzahlen,

Allègements fiscaux en application de la politique régionale
Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik



- Zones bénéficiaires selon l'Ordonnance du DFE du 28 novembre 2007
Anwendungsgebiete gemäss EVD-Verordnung vom 28. November 2007
- Zones bénéficiaires d'un régime transitoire jusqu'à fin 2010 (allègements de max. 50 %)
Begünstigte Gebiete einer Übergangslösung bis Ende 2010 (mit maximalen Steuererleichterungen im Umfang von 50 %)

welche der Studie der Credit Suisse zugrunde lagen, periodisch überprüft werden. Bei entscheidenden Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen können weitere Gebiete von der Förderliste gestrichen oder zusätzliche Gebiete neu aufgenommen werden.

Bemerkenswert ist der im Vergleich zum Entwurf neu eingefügte Art. 6 VO Steuererleichterungen, wonach bei Verschiebungen von Arbeitsplätzen von einem Kanton in einen anderen explizit keine Steuererleichterungen gewährt werden dürfen. Dies gilt insbesondere bei Sitzverlegung innerhalb der Schweiz. Allerdings kann nach Angaben des SECO auch der Ausbau bereits bestehender Standorte bei interkantonalen Unternehmen von dieser Bestimmung erfasst werden, sofern der Ausbau im Vergleich zu den bisherigen Aktivitäten wesentlich ist, zulasten eines anderen Kantons erfolgt und aufgrund der Sachverhaltslage davon auszugehen ist, dass eine Verschiebung der Aktivitäten in ein Fördergebiet einzig mit dem Ziel erfolgt, in den Genuss einer Steuererleichterung zu gelangen. Mit dieser Regelung soll der häufigen Kritik finanzstarker Kantone (insbesondere Genf, Zürich und Zug), Rechnung getragen werden, die in der bisherigen Praxis einzelner Kantone, welche teilweise auch bei Zuzügen aus anderen Kantonen Steuererleichterungen gewährten, eine Verzerrung des inner-schweizerischen Wettbewerbs sahen¹².

Besondere Beachtung ist Art. 13 Abs. 4 zu schenken. Danach kann das EVD Verfügungen über Steuererleichterungen an Unternehmen nach bisherigem Recht «bezüglich des Ortes des Unternehmens» noch bis zum 31. Dezember 2008 abändern. Angesprochen sind hier Fälle, wo kurz vor Ablauf der bisherigen Regelung basierend auf teilweise noch unklaren Sachverhaltselementen insbesondere bezüglich des Ortes der Ansiedlung (z. B. Fälle, wo die ursprünglich für den Bezug vorgesehenen Gebäude noch nicht fertig gestellt waren) ein Gesuch um Steuererleichterungen

erwirkt wurde, wo das betreffende Unternehmen im Nachhinein jedoch entscheidet, sich nicht am ursprünglich geplanten Ort niederzulassen. Zählt der neue Ort nicht zu den Anwendungsgebieten gemäss Verordnung des EVD, kann dieses seine Verfügung nachträglich abändern, wenn der neue Ort zu den Übergangsbereichen zählt (in diesem Fall werden die Steuererleichterungen für die Zwecke der direkten Bundessteuer auf maximal 50% beschränkt), oder aber vollständig aufheben, wenn der neue Ort weder zu den Anwendungsgebieten noch zu den Übergangsbereichen zählt. Gemäss Information des SECO kommt die Änderung des geplanten Standortes einer Nichteinhaltung der für die Gewährung der Steuererleichterung massgeblichen Bedingungen gleich, weshalb die Verfügung durch eine neue zu ersetzen ist. Die neue Verfügung hat sich in der Folge auf das neue Recht zu stützen, weshalb eine Abänderung oder Aufhebung der erlassenen Verfügung möglich ist.

Im Übrigen entspricht die definitive Fassung der VO Steuererleichterungen dem entsprechenden Verordnungsentwurf. Aus diesem Grund kann hier diesbezüglich auf die Ausführungen im letzten Beitrag dieser Reihe verwiesen werden¹³.

2.1.2 Kritische Würdigung der neuen Regelung

Die nunmehr klar formulierte Übergangsregelung von Art. 13 VO Steuererleichterungen, wonach die bisherigen Lex-Bonny-Gebiete, die nicht zu den Anwendungsgebieten i. S. v. Art. 3 VO Steuererleichterungen gehören, unter den entsprechenden Voraussetzungen auf Bun-

¹¹ Vgl. «Tagesanzeiger» vom 29. November 2007.

¹² Vgl. «Neue Zürcher Zeitung» vom 29. November 2007.

¹³ HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/07, S. 890 ff.

desebene noch bis zum 31. Dezember 2010 (weiterhin) für die Dauer von höchstens 10 Jahren Steuererleichterungen von (neu) maximal 50% gewähren können, ist zu begrüßen. Dies ermöglicht das Steuerplanungsinstrument der Steuererleichterung, wenn auch in eingeschränktem Ausmass und während der beschränkten Zeitdauer, in den besonders attraktiven Gebieten in der Nähe urbaner Zentren (z. B. Neuenburg, Biel, Freiburg, Schaffhausen oder St. Gallen), weiterhin auch für die Zwecke der direkten Bundessteuer einzusetzen. Auch wenn offensichtlich ist, weshalb einzelne Gemeinden im Kanton Waadt von dieser Übergangsregelung ausgeschlossen sein sollen, so ist doch zu fragen, inwieweit diese Massnahme verhältnismässig ist.

Die explizite Einschränkung gemäss Art. 6 VO Steuererleichterungen bei Verschiebungen im interkantonalen Verhältnis überrascht wenig. Im Grundsatz waren in diesen Fällen auch unter dem bisherigen Recht Steuererleichterungen auf Bundesebene ausgeschlossen. Offenbar wurde dieser Grundsatz jedoch nicht überall befolgt, weshalb die Einschränkung nun explizit in die Verordnung aufgenommen wurde.

Insbesondere die Gebietsverkleinerung, welche wohl erst nach dem Ablauf der Übergangsfrist ihre volle Tragweite entfalten wird, ist aber auf Unverständnis bei den betroffenen Kantonen, Beratern, Politikern und Wirtschaftsförderern gestossen. Es wird verschiedentlich die Meinung vertreten, dass dadurch, dass die Fördergebiete auf wenig zentral gelegene Randregionen eingeschränkt werden, die Bedeutung die dem Steuerplanungsinstrument von Steuererleichterungen zukommt, stark reduziert wird. Bekanntlich stelle bei der Standortevaluation internationaler Grosskonzerne die Steuerbelastung lediglich einen Aspekt von vielen dar, während andere Kriterien wie bspw. eine gewisse Nähe zu Flughäfen, Universitäten und internationalen Schulen, das Angebot qualifizierter Arbeitskräfte so-

wie ein internationales Umfeld im Allgemeinen eine ebenso entscheidende Rolle spielen¹⁴. Des Weiteren wird insbesondere kritisiert, dass die neue Regelung im Umfeld eines sich zusehends verschärfenden internationalen Standortwettbewerbs und vor dem Hintergrund auf breiter Front sinkender Steuerbelastungen in Europa (Osteuropa, Irland, Island) sowie im Lichte der noch nicht beendeten EU-Steuerkontroverse (vgl. dazu Abschnitt 2.3) zu einem denkbar ungünstigen Zeitpunkt getroffen wurde. Man habe ohne Druck von aussen eine wichtige Waffe im internationalen Standortwettbewerb aus der Hand gegeben. Der vielgelobte interkantonale Steuerwettbewerb habe für einmal zu einer Vernachlässigung der nationalen Interessen geführt.

Die Kritik ist nachvollziehbar. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass die Kantone bei der Gewährung von Steuererleichterungen i.S.v. Art. 23 Abs. 3 StHG für Kantons- und Gemeindesteuierzwecke von der neuen Regelung nicht tangiert sind. Der zuständigen Behörde in den Kantonen bleibt es somit unbenommen, Unternehmen, die dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, Steuererleichterungen auf Kantons- und Gemeindesteuerebene zu gewähren. Bedenkt man, dass die Kantons- und Gemeindesteuern i.d.R. den grösseren Teil der Gesamtsteuerbelastung ausmachen, können Steuererleichterungen durchaus auch weiterhin ein attraktives Steuerplanungsinstrument im internationalen Standortwettbewerb darstellen¹⁵.

Erfahrungsgemäss hängen erfolgreiche Neuanmeldungen von ausländischen Unternehmen von einer Vielzahl von Faktoren ab. In den neuen Fördergebieten leben lediglich noch rund 10% (bisher rund 27%)¹⁶ der Schweizer Bevölkerung. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass das lokale Arbeitskräfteangebot regelmässig nicht ausreichen wird, um die Nachfrage nach qualifiziertem Personal zu befriedigen. Zusätzlich zu den leitenden Angestellten wird so in aller

Regel ebenfalls ein bedeutender Anteil von Mitarbeitern neu zuziehen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die wirtschaftlichen und sozialen Hürden eines solchen Vorgehens für eine Unternehmung tragbar sind, da damit zu rechnen ist, dass die leitenden Angestellten ein internationales Umfeld vermissen und somit schwierig zu einen Umzug zu bewegen sein werden. Es wird sich weisen, inwieweit von der aufwendig ausgearbeiteten neuen Regelung in Zukunft in der Praxis Gebrauch gemacht werden wird.

2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen wurden kürzlich neu beschlossen oder ratifiziert. Des Weiteren sind verschiedene Revisionen bestehender Doppelbesteuerungsabkommen im Gange. In der Folge wird ein Überblick über die wichtigsten Änderungen, Neuerungen und Entwicklungen im Abkommensnetz der Schweiz gegeben:

Argentinien

(Revisionsprotokoll vom Bundesrat gutgeheissen)

Das im Jahre 1997 unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Argentinien konnte bisher nicht in Kraft treten, da dieses vom argentinischen Parlament nicht genehmigt worden war. Dank der im Jahr 2000 bilateral vereinbarten provisorischen Anwendbarkeit ab 1. Januar 2001 konnte das Abkommen gleichwohl seine Wirkung entfalten. Auf Wunsch der argentinischen Behörden musste jedoch die abkommensrechtliche Behandlung von Lizenzgebühren revidiert werden, bevor das Abkommen definitiv in Kraft treten kann.

Das entsprechende Revisionsprotokoll wurde am 7. August 2006 von den Vertretern beider Staaten unterzeichnet. Die entscheidende Änderung be-

trifft die Aufhebung des Nullsatzes für Lizenzgebühren. Ab dem Inkrafttreten des Revisionsprotokolls (voraussichtlich im Verlauf des Jahres 2008) ergibt sich ein Sockelsteuersatz auf Lizenzzahlungen von 3% (Rechte auf Benutzung von Nachrichten), 5% (Urheberrechte), 10% (u. A. Patente, Marken und Leasinggebühren) bzw. 15% (in den übrigen Fällen).

Am 14. November 2007 hat der Bundesrat die Botschaft zum Revisionsprotokoll vom 7. August 2006 gutgeheissen und die Bundesversammlung um Zustimmung zu diesem Vertragswerk ersucht. Sobald die Parlamente beider Länder das Revisionsprotokoll genehmigt haben, kann das Abkommen von 1997 zusammen mit dem Revisionsprotokoll von 2006 uneingeschränkt in Kraft treten.

¹⁴ Dazu und zum Folgenden: GERMANN, Kahlschlag bei Bonny-Gebieten oder von Galmiz direkt ins Waterloo, ST 8/2007, S. 565f., sowie GEHRIGER/MONSCHE, Lex Bonny als Steuerplanungsinstrument – Quo Vadis?, ST 1-2/2008, S. 80 ff.

¹⁵ Zu berücksichtigen sind hier allerdings die Bestimmungen des NFA (Neugestaltung des Finanzausgleichs unter der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen). Die Kantone werden im Rahmen des neu vorgesehenen Ressourcenausgleichs nicht an ihrem effektiven Steueraufkommen, sondern an ihrem «Steuerpotenzial» gemessen. Die mit den Steuererleichterungen einhergehenden Steuerausfälle können damit im Rahmen des Ressourcenausgleichs nicht mit Bundesmitteln kompensiert werden (zum Ganzen vgl. Broschüre NFA auf <http://www.nfa.ch/de/>).

¹⁶ Vgl. die entsprechende Statistik des SECO auf <http://www.seco.admin.ch/aktuell/00277/01164/01980/index.html?lang=de&msg-id=15966>, besucht am 22. April 2008.

Armenien

(In Kraft seit 7. November 2007)

Am 7. März 2007 hatte der Nationalrat den Bundesbeschluss über ein DBA mit der Republik Armenien genehmigt. Das Abkommen wurde am 12. Juni 2006 unterzeichnet und am 7. November 2007 von den eidgenössischen Räten ratifiziert. Es folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen. Besonderheiten ergeben sich bei qualifizierenden Beteiligungen: Für die Inanspruchnahme des reduzierten Sockelsteuersatzes von 5% ist zum einen eine Beteiligungsquote von 25% erforderlich und zum anderen muss das in die Beteiligung investierte Kapital mindestens CHF 200 000.– betragen¹⁷. Bezüglich Quellensteuern sind die Bestimmungen des Abkommens auf Fälligkeiten ab dem 1. Januar 2008 anwendbar. Für die übrigen vom Abkommen erfassten Steuern gilt das DBA für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen.

Bangladesch

(neues Abkommen unterzeichnet)

Am 10. Dezember 2007 wurde zwischen der Schweiz und Bangladesch in Dhaka ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspraxis. Es enthält günstige Lösungen für die Entwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den beiden Ländern. Der Abkommenstext und die zugehörige Botschaft werden demnächst den eidgenössischen Räten unterbreitet. Das DBA ist vor dem Inkrafttreten durch die zuständigen Instanzen beider Staaten zu genehmigen.

Chile

(neues Abkommen unterzeichnet)

Die Vertreter der Schweiz und Chiles haben am 4. April 2008 ein Doppelbesteuerungsabkommen

auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen unterzeichnet. Das DBA folgt dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Praxis auf dem Gebiet der DBA. Es wurde jedoch an die spezifischen Neuerungen der von beiden Ländern verfolgten Politik angepasst. Das Abkommen wird den Räten zusammen mit einer Botschaft des Bundesrates unterbreitet und ist vor dem Inkrafttreten von den zuständigen Instanzen beider Länder zu genehmigen.

Frankreich

(Revision weit fortgeschritten)

Die Unterzeichnung des Revisionsprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich steht kurz bevor. Es werden Neuerungen hinsichtlich Dividenden aus schweizerischen Gesellschaften (Teileinkünfteverfahren) und betreffend der «Limitation on Benefits-Clause» (Ersatz durch eine echte Miss-

¹⁷ Vgl. dazu HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/RREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/07, S. 395 f.

¹⁸ 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 (SR 0.642.026.81).

¹⁹ Zum Ganzen: IFF: Seminar zum internationalen Steuerrecht vom 17./18. März 2008; Referat 1: Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, Prof. Dr. Robert Waldburger.

²⁰ Vgl. auch HUBER/DUSS/KUBAILE/RREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/07, S. 896 f.

²¹ Bundesgesetz vom 23. Juni über die kollektiven Kapitalanlagen (SR 951.31).

²² Risoluzione N.93/E, Agenzia Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

²³ Dazu HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/07, S. 899 f.

brauchsbestimmung mit Weiterleitungstest und Vorbehalt der geschäftsmässigen Begründung) erwartet. Dadurch kann auch die Anwendung von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens¹⁸ im Verhältnis mit Frankreich gesichert werden. Diese befindet sich aufgrund der heutigen Verständigungslösung auf juristisch «dünnem Eis». Weiter ist zu erwarten, dass Aufgrund der entsprechenden Verpflichtung der Schweiz aus dem Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU und dem zugehörigen «Memorandum of Understanding» auch in dieses DBA eine Bestimmung über den erweiterten Informationsaustausch in Fällen von Steuerbetrug oder Delikten mit ähnlichem Unrechtsgehalt und in Fällen, die Holdinggesellschaften betreffen, Eingang findet¹⁹.

Grossbritannien

(Verständigungsvereinbarung revidiert)

Am 26. Juni 2007 haben Vertreter der Schweiz und Grossbritanniens das Protokoll zu Änderung des DBA vom 8. Dezember 1977 zwischen der Schweiz und Grossbritannien/Nordirland (im Folgenden DBA-UK) unterzeichnet²⁰. Vor dem Inkrafttreten ist das Revisionsprotokoll von den eidgenössischen Räten zu ratifizieren.

Um den neuen Formen der kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG²¹ Rechnung zu tragen, ist ausserdem die Verständigungsvereinbarung («Memorandum of Understanding») vom 18. Januar 2006 zum DBA-UK revidiert worden. Unter der neuen Regelung können transparente Formen der kollektiven Kapitalanlage die Rückerstattung von Quellensteuern des andern Vertragsstaates direkt beantragen. In der Schweiz kommen die vertraglichen Anlagefonds nach Art. 25 KAG, die Investmentgesellschaften nach Art. 36 KAG und die Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen nach Art. 98 KAG in den Genuss der neuen Verständigungsvereinbarung. In Grossbritannien kann das vereinfachte Rückerstattungsverfahren von «Authorised Unit

Trusts», «Unauthorised Unit Trusts» und «Open Ended Investment Companies» angewendet werden.

Die Rückerstattung an die Investment-Einrichtung ist grundsätzlich auf den Anteil am Vermögen oder Kapital beschränkt, der auf ansässige Personen i. S. d. Art. 4 DBA-UK entfällt. Geschäftsführer oder Vertreter einer qualifizierenden Investment-Einrichtung sind verpflichtet, aufgrund von periodisch ermittelten Daten (mindestens einmal pro Jahr), nach bestem Wissen und Gewissen den Prozentsatz am Vermögen oder Kapital der Einrichtung bekannt zu geben, der auf ansässige Personen im jeweiligen Vertragsstaat entfällt. Übersteigt dieser Anteil 95%, kann eine vollständige Rückerstattung der Quellensteuer beantragt werden.

Das neue Verfahren findet per sofort Anwendung auf alle hängigen und künftigen Rückerstattungsanträge, sofern ein vollständig und korrekt ausgefülltes Antragsformular eingereicht wird. Anträge, welche am oder nach dem 1. Januar 2000 zugestellt worden waren und abgelehnt wurden, können unter dem neuen Verfahren nochmals eingereicht werden.

Italien

(Revision ins Stocken geraten)

Die unter dem geltenden DBA zwischen der Schweiz und Italien entwickelte Praxis der italienischen Steuerbehörden, wonach insbesondere privilegiert besteuerten Schweizer Gesellschaften (Holding, Domizil- und gemischte Gesellschaften) die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen aus italienischer Sicht verwehrt werden kann, hat im Zusammenhang mit italienischen Outbound-Geldflüssen seit Jahren zu Problemen geführt. Die Praxis wurde aufgrund des Vorabbescheids Nr. 93/E²² vom 10. Mai 2007 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens ausgedehnt²³. Im Rahmen der im Sommer 2007

abgeschlossenen Verhandlungen wurde von Schweizer Seite die Aufnahme einer erweiterten Informationsaustauschklausel nach dem Muster der Abkommen mit den übrigen EU-Staaten vorgeschlagen. Dabei wurde jedoch die Position bezogen, dass die Schweiz das revidierte Abkommen nur paraphiert und unterzeichnet, wenn die nach kantonalem Recht privilegiert besteuerten Gesellschaften auf der «White List» aufgeführt würden und im Zusammenhang mit italienischen Outbound-Zahlungen gleichzeitig uneingeschränkt Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens beanspruchen könnten. Der Ausgang der weiteren Verhandlungen bleibt abzuwarten²⁴.

Verhandlungen in Südamerika

Im Rahmen der Umsetzung der schweizerischen Strategie in Südamerika sollen mit den bedeutendsten Handelspartnern DBA nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens abgeschlossen werden. Nachdem dies mit Argentinien, Chile und Kolumbien²⁵ bereits gelungen ist, sind nun Verhandlungen mit Brasilien und Peru im Gange. Diese gestalten sich jedoch als schwierig. Im Fall von Brasilien bestehen offenbar sowohl materielle als auch politische Probleme.

2.3 EU-Steuerkontroverse

2.3.1 Was bisher geschah

Gemäss Entscheidung der EU-Kommission vom 13. Februar 2007²⁶ 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 1972²⁷ (FHA), welche den Wettbewerb verfälschen und den Warenhandel in einer mit dem Freihandelsabkommen nicht zu vereinbarenden Weise beeinträchtigen.

Am 12. November 2007 hatten sich Vertreter der Schweiz und der EU-Kommission im Rahmen des vereinbarten Dialogs erstmals getroffen, um auf technischer Ebene die Einschätzung der EU hinsichtlich bestimmter kantonalen Besteuerungsmodalitäten für Unternehmen zu diskutieren. Das Treffen fand in einer offenen Atmosphäre statt und die gegenseitigen Standpunkte konnten näher erörtert werden. Im Vordergrund der Diskussion standen die Fragen, ob die erwähnten kantonalen Steuerregimes in den Anwendungsbereich der FHA fallen, ob sie den Warenhandel zwischen der Schweiz und der EU zu beeinträchtigen vermögen und damit in das freie Spiel der Märkte eingreifen bzw. den Wettbewerb verzerren.

Die Schweizer Delegation bekräftigte den Standpunkt des Bundesrates wie folgt:

- Bei Holdinggesellschaften werden Erträge aus in- und ausländischer Quelle gleich besteuert. Ausserdem steht das Holdingprivileg gleichermassen in- und ausländisch beherrschten Gesellschaften offen.
- Die von der EU kritisierten Steuerregimes fallen nicht in den Anwendungsbereich des FHA, da dieses ausschliesslich den Handel mit bestimmten Waren regelt. Die angepeilten

²⁴ Dazu und zum Folgenden: IFF: Seminar zum internationalen Steuerrecht vom 17./18. März 2008; Referat 1: Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, Prof. Dr. Robert Waldburger.

²⁵ Vgl. oben sowie HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/07, S. 897.

²⁶ http://ec.europa.eu/comm/external_relations/switzerland/doc/c_2007-411_de.pdf, besucht am 28. Oktober 2007.

²⁷ SR 0.632.401

²⁸ Vgl. dazu HUBER/NOGUERA, in Finanz und Wirtschaft vom 27. Februar 2008, S. 30.

²⁹ Vgl. Medienmitteilung EFD vom 29. Februar 2008.

Gesellschaften dürfen in der Schweiz jedoch keine oder höchstens eine untergeordnete Geschäftstätigkeit und damit auch keine Handelstätigkeit ausüben, wobei eine allfällige untergeordnete Geschäftstätigkeit bzw. Handelstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert wird.

- Da die Schweiz nicht Mitglied der EU und auch nicht Teil des EU-Binnenmarktes ist, sind weder die Wettbewerbsregeln des EG-Vertrages noch der zwischen den EU-Mitgliedstaaten vereinbarte Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct) auf das Gebiet der Schweiz anwendbar.
- Die kritisierten Steuerbestimmungen stellen keine Beihilfen dar, da sie nicht bestimmte Produktionszweige begünstigen. Ausserdem können diese Steuerprivilegien von allen Wirtschaftsteilnehmern in Anspruch genommen werden, welche die entsprechenden Bedingungen erfüllen, unabhängig von der Branche oder einer in- bzw. ausländischen Beherrschung.

Ein weiteres Treffen am 23. Januar in Brüssel hatte keine wesentlichen Fortschritte gebracht. Die Schweiz hatte ihren oben erwähnten Standpunkt betreffend die Anwendbarkeit des FHA und die Wettbewerbsverzerrung durch die kantonalen Steuerregimes erneut bekräftigt. Des Weiteren hatte die Schweizer Delegation anlässlich dieses Treffens die Funktionsweise der Holdingbesteuerung im Detail erläutert und dabei nochmals klar betont, dass die Einkünfte aus in- und ausländischer Quelle gleich besteuert werden, weshalb keine Diskriminierung vorliege. Im Gegenzug informierten die EU-Delegierten über in den Mitgliedstaaten angewendete und akzeptierte Formen der privilegierten Unternehmensbesteuerung. Dabei wurden insbesondere die Regeln Irlands, Luxemburgs und der Niederlande vorgestellt²⁸.

Beim dritten Treffen am 8. April 2008 standen drei Themen im Vordergrund. Es wurde erneut diskutiert, inwiefern das FHA auf bestimmte Regelungen der kantonalen Unternehmensbesteuerung anwendbar ist, wobei die Vertreter der Schweiz weiter betonten, dass dies aus ihrer Sicht keineswegs der Fall sei, weshalb auch keine rechtliche Verpflichtung für eine Anpassung oder gar Abschaffung dieser Regelungen bestünde. In dieser Frage bestehen allerdings weiterhin unterschiedliche Auffassungen. Ausserdem wurde die Diskussion über privilegierte Formen der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU-Mitgliedstaaten fortgesetzt, wobei die Delegation der Schweiz festhielt, dass in den einzelnen Mitgliedstaaten im Bezug auf die Privilegierung einzelner Unternehmenstypen bzw. einzelner Einkunftsarten teilweise weitgehend analoge Regelungen bestünden. Schliesslich informierte die Schweizer Delegation die Vertreter der EU über die von Bundesrat Merz im Anschluss an die Abstimmung über die Unternehmenssteuerreform II eingeleiteten Reformschritte zur Verbesserung der Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb²⁹. Für die EU-Vertreter war dabei besonders interessant, dass auf politischer Ebene in der Schweiz erwogen wird, in diesem Zusammenhang gewisse Anliegen der EU in die Überlegungen einfließen zu lassen. Es wurde jedoch betont, dass die kantonalen Steuerregimes als solche auch weiterhin nicht zur Disposition stünden. Mit ersten Resultaten ist nicht vor Herbst 2008 zu rechnen.

Nach Auffassung beider Parteien konnte in den drei Gesprächsrunden das Ziel des Dialogs, welches in der Klärung der gegenseitigen Standpunkte bestand, weitgehend erreicht werden. Im gegenseitigen Einvernehmen wurde deshalb vorläufig kein Datum für ein weiteres Treffen vereinbart.

2.3.2 *Ausblick*

Die Diskussionen machten klar, dass die Vertreter der EU insbesondere die unterschiedliche Besteuerung der Einkünfte nach Herkunftsort unter den kantonalen Steuerprivilegien der Domicil- und gemischten Gesellschaften als problematisch erachten. Diese müsse zwingend beseitigt werden. Der Einwand, dass die erwähnten Steuerregimes gegen das FHA verstossen, erscheint dabei jedoch lediglich als Mittel zum Zweck. Im Anschluss an ein Gespräch mit EU-Vertretern über Themen der bilateralen Verhandlungen (Handel mit Agrarprodukten, Zugang zum einheitlichen Strommarkt) liess Staatssekretär Michael Ambühl verlauten, es sei nicht auszuschliessen, dass die EU den Verhandlungsfortschritt in solchen Themen an eine Lösung in der Steuerkontroverse knüpft.

In der Schweiz zeichnen sich in der politischen und wirtschaftlichen Debatte zwei gegensätzliche Positionen ab. Die Hardliner berufen sich auf die nationale Steuersouveränität und befürworten, dass weiterhin Widerstand gegen die Angriffe der EU zu leisten ist. Dabei wird bewusst in Kauf genommen, dass sich die EU ohne Weiteres auf eine lange Diskussion einlassen kann, zumal sie mit ihrem Angriff bereits einiges zur Verunsicherung potenzieller Investoren beigetragen hat und damit zu rechnen ist, dass die Promotoren in den umliegenden Ländern auf die aktuell unsichere Situation hinweisen werden, um so die Attraktivität der Schweiz zu schmälern. Rückendeckung erhält dieses Lager dabei von denjenigen, die einen internationalen Steuerwettbewerb befürworten, da die Schweiz in einem gewissen Sinne eine Vorreiterrolle einnehme. Dabei wird darauf hingewiesen, dass die zunehmende Mobilität von Kapital und Arbeit im Rahmen der Globalisierung insbesondere Hochsteuerländer unter Druck gesetzt habe, wobei sich Letztere nun über internationale Gremien wie die OECD

oder die EU zur Wehr setzen. Der internationale Steuerwettbewerb sei aus ökonomischer Perspektive jedoch eine wichtige Errungenschaft, weshalb vor allem Länder mit einer massvollen Besteuerung und einem besonderen Schutz der finanziellen Privatsphäre harten Widerstand gegen Pressionen und Harmonisierungsversuche leisten müssten³⁰.

Andererseits wird befürwortet, auf eine autonome Steuerreform hinzuwirken, welche die schweizerischen Steuerregimes noch attraktiver macht und gleichzeitig die Anliegen der EU aufgreift. Es scheint zumindest überlegenswert, inwiefern gewisse Elemente unseres Steuersystems, welche teilweise schon über 50 Jahre alt sind, noch zeitgemäss sind. Ein vorgeschlagener Lösungsansatz besteht darin, die direkte Bundessteuer für juristische Personen generell zu senken. Zusammen mit den bereits vielerorts erfolgten Steuersatzreduktionen auf kantonaler Ebene könnte sich so auch ohne privilegierte Besteuerung eine Steuerbelastung ergeben, welche im internationalen Steuerwettbewerb konkurrenzfähig ist. Eine von der SVP-Fraktion initiierte Motion sieht bspw. vor, dass bei Domicil- und gemischten Gesellschaften künftig alle Einkünfte unabhängig von ihrer Herkunft auf dem Niveau der heute tiefer belasteten Ausländererträge besteuert werden sollen. In einem Interview, das im «Tages-Anzeiger» publiziert wurde, hat EU-Botschafter Thomas Reiterer bestätigt, dass mit der Umsetzung des SVP-Vorstosses das Problem gelöst wäre, weil damit das selektive Element der Ungleichbesteuerung von In- und Ausländerträgen wegfiel. Seitens von Finanzdi-

³⁰ Vgl. «Neue Zürcher Zeitung» vom 9. April 2008, S. 23.

³¹ Zum Ganzen vgl. «Neue Zürcher Zeitung» vom 9. April 2008, S. 15.

³² Vgl. HUBER/NOGUERA, in «Finanz und Wirtschaft» vom 27. Februar 2008, S. 30.

rektoren wurden jedoch Bedenken hinsichtlich der Steuerausfälle eines solchen Vorgehens geäussert³¹. Ein anderer Ansatz geht dahin, auf die Unternehmensbesteuerung gänzlich zu verzichten und den daraus resultierenden Steuerausfall durch indirekte Steuern auf den Ressourcen zu kompensieren³². So innovativ ein solcher Ansatz auch ist, muss dabei berücksichtigt werden, dass von Seiten der zuständigen Behörden in anderen Ländern argumentiert werden könnte, dass sich die Steuergesetzgebung der Schweiz hinsichtlich der Ertragsteuern dies falls nicht von den Offshore-Steuerparadisen unterscheiden würde weshalb die geltenden Doppelbesteuerungsabkommen in Frage gestellt werden könnten.

Trotz der jüngsten Fortschritte wird bis zur endgültigen Beilegung des Disputs voraussichtlich einige Zeit verstreichen. Es wird sich zeigen, inwieweit die EU-Steuerkontroverse letztlich auch genutzt werden kann, um eine für alle Unternehmen attraktive Steuerbelastung zu schaffen und die Attraktivität der Schweiz im internationalen Standortwettbewerb zu stärken.

2.4 Exkurs zur Unternehmenssteuerreform II: Implikationen der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer bei internationalen Sachverhalten

Am 24. Februar 2008 hat das Schweizer Stimmvolk die Unternehmenssteuerreform II angenommen. Kern der Vorlage war die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung für Unternehmer. Im Zusammenhang mit internationalen Sachverhalten ist allerdings auch eine im nationalen Verhältnis eher als Nebenschauplatz betrachtete Neuerung interessant. Gestützt auf den per 1. Januar 2009 neu einzufügenden Art. 30 Abs. 2 StHG können die kantonalen Steuergesetze Bestimmungen enthalten, wonach die

Kapitalsteuer an die Gewinnsteuer angerechnet wird. Ziel dieser Bestimmung ist, dass juristische Personen, welche in ausreichendem Mass auf kantonaler Ebene Gewinnsteuern abführen, künftig keine Kapitalsteuer mehr zu entrichten brauchen.

Im Zusammenhang mit dem System der «Foreign Tax Credits» (FTC), wie es u. a. in den Vereinigten Staaten von Amerika angewendet wird, ist der konkreten Umsetzung dieser Bestimmung in den massgebenden Erlassen Aufmerksamkeit zu schenken. Gemäss Section 902 des «Internal Revenue Code» (IRC) können US-Körperschaften, welche Dividenden von einer im Ausland ansässigen juristischen Person aus einer Beteiligung von mindestens 10% vereinnahmen, neben der residualen Verrechnungssteuer zusätzlich die schweizerische Gewinnsteuer an die amerikanische Steuer anrechnen, die auf dem Gewinn entfällt, aus welchem die Dividende ausgerichtet wurde.

Grundsätzlich geht es darum, die Ausführungsbestimmungen so zu erlassen, dass der Anteil der Gewinnsteuer, der an die Kapitalsteuer angerechnet wurde, auch als Gewinnsteuer qualifiziert und deshalb die Anrechnung im Umfang der Kapitalsteuer nicht verweigert werden kann. Damit eine ausländische Steuer unter dem Titel «Taxes in Lieu» gemäss Section 903 IRC an die amerikanische Steuer angerechnet werden kann, muss es sich um eine Steuer handeln, die – im Sinne einer alternativen Minimalsteuer – anstelle und nicht zusätzlich zur Gewinnsteuer erhoben wird. Eine Anrechnung unter Section 902 IRC ist in Fällen, wo eine zusätzlich zur Gewinnsteuer erhobene Steuer an diese angerechnet werden kann, auf den Anteil beschränkt, der nach Anrechnung der anderen Steuer verbleibt. Es empfiehlt sich somit, vor Erlass der Ausführungsbestimmungen abzuklären, wie die entsprechende Bestimmung konkret auszugestalten ist, damit für ausländische Investoren in

Ländern mit FTC-System aus dieser Neuerung keine Nachteile erwachsen. Damit könnte ein wesentlicher Standortnachteil beseitigt werden, da bis anhin für Konzerne, die in den USA ansässig sind, die Kapitalsteuer regelmässig nicht angerechnet werden konnte.

3 Deutschland

3.1 BFH beschränkt deutsches Besteuerungsrecht bei Sonderbetriebsvermögen

Laut Urteil des Bundesfinanzhofs, dem höchsten deutschen Finanzgericht (im Folgenden BFH), vom 17. Oktober 2007 (I R 5/06) dürfen Zinsen, die ein in den USA ansässiger Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft dafür erhält, dass er der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, nach dem DBA D-USA von 1989 nicht in Deutschland besteuert werden, sondern in den USA. Somit sind in diesem Fall Zinsen als Sondervergütungen steuerlich anders zu behandeln als der Anteil des Gesellschafters am sog. Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft, der der deutschen Besteuerung unterliegt.

Dieses Urteil hätte signifikanten Einfluss auf die bisherige deutsche Besteuerung von sog. Sondervergütungen aus Sonderbetriebsvermögen und würde die bisherige Praxis der deutschen Finanzverwaltung massgeblich ändern. Daher bleibt abzuwarten, ob die deutsche Finanzverwaltung das Urteil über den entscheidungsrelevanten Einzelfall hinaus anwenden wird. Hierzu wäre eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt notwendig, die bei Redaktionsschluss dieser Ausgabe noch ausstand. Bei Anerkennung des Urteils müsste auch das BMF-Schreiben vom 10. Mai 2007 zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, das derzeit aber ohnehin noch Entwurfstatus hat, entsprechend angepasst werden.

Abzuwarten bleibt, inwieweit die deutsche Finanzverwaltung dieses Urteil dann ggf. auch auf Investitionen von Schweizern in deutsche Personengesellschaftsstrukturen anwenden würde. Zum Hintergrund: Entgegen dem DBA D-USA erstreckt sich aufgrund Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA D-CH der Betriebsstättenvorbehalt Deutschlands explizit auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von dieser Gesellschaft für seine Tätigkeit, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht. Hierbei handelt es sich um Sondervergütungen, deren Besteuerungsrecht im Rahmen des o. g. BFH-Verfahrens geprüft wurde. Da in Fällen von Schweizer Outbound-Investitionen aber explizit ein entsprechendes Besteuerungsrecht Deutschlands vorgesehen ist, ist zu erwarten, dass die deutsche Finanzverwaltung dieses Urteil nicht auf Fälle des DBA D-CH anwenden wird.

Darüber hinaus ist es für die steuerliche Gestaltungspraxis von Interesse, ob die Finanzverwaltung aus diesem Urteil Schlüsse auf die abkommensrechtliche Behandlung von gewerblich geprägten Personengesellschaften ziehen wird. Um was geht es hierbei? Nach der nationalen deutschen Steuernorm § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (im Folgenden EStG) gilt die Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine eigene originäre gewerbliche Tätigkeit ausübt und bei der ausschliesslich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese, oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft), in vollem Umfang als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform.

Eine eigene gewerbliche Tätigkeit ist somit nicht notwendig. Fraglich ist hierbei aber, ob eine lediglich vermögensverwaltend, aber gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein Unternehmen i. S. d. Art. 7 OECD-MA bzw. DBA D-CH sein kann

und damit abkommensrechtlich unter das Betriebsstättenprinzip fällt.

In der einschlägigen deutschen Fachliteratur wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass dies nicht der Fall ist, d. h. eine ausschliesslich gewerblich geprägte Personengesellschaft keine Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA bzw. DBA D-CH erzielt. Nach Auffassung der OECD fällt die rein vermögensverwaltend tätige GmbH & Co. KG somit nicht unter Art. 7 OECD-MA. Diese Auffassung wird soweit ersichtlich bisher wohl auch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geteilt. Die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung ist dagegen einmal mehr sehr fiskalistisch motiviert und bejaht die Unternehmenseigenschaft.

Ein abkommensrechtlicher Qualifikationskonflikt unter anderem zwischen Deutschland und der Schweiz ist damit nicht auszuschliessen. Gerade in Wegzugsfällen ist die steuerneutrale Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine GmbH & Co. KG im Einzelfall folglich mit Risiken verbunden. Analog ist diese Problematik auch bei Investitionen aus der Schweiz, die in Deutschland auf einer GmbH & Co. KG basieren, zu berücksichtigen. Streitigkeiten zwischen den involvierten Steuer- und Finanzverwaltungen sind möglich und werden oftmals auf dem Rücken der Steuerzahler ausgetragen. Es bleibt daher zu hoffen, dass die deutsche Finanzverwaltung das BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 zum Anstoss nimmt, ihre bisherige Praxis zu überdenken. Allerdings ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung insofern die weitere

gerichtliche Klärung abwartet und nicht freiwillig «das Feld räumen wird».

3.2 Update Erbschaftsteuerreform: Gegenäusserung der Bundesregierung

Die Reform der deutschen Erbschaftbesteuerung bleibt eine «Hängepartie». Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 15. Februar 2008 (BR-Drs. 4/08) zahlreiche Änderungsvorschläge zum Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vorgebracht. Die Bundesregierung hat zwischenzeitlich in ihrer Gegenäusserung vom 12. März 2008 (BT-Drs. 16/8547) zumindest die Bereitschaft erklärt, einer Reihe der Prüfungsbitten im weiteren Gesetzgebungsverfahren nachzukommen. Den Vorschlag, dass die Bindung des Verschonungsabschlags³³ an die Lohnsummenregelung bei einer Lohnsumme bis 100 000 Euro unterbleiben soll, lehnt die Bundesregierung dagegen ab. Nicht nur deshalb sind die versprochenen neuen erbschaftsteuerlichen Vorteile bei der Übertragung von bestimmten Betriebsvermögen nur für die Politiker offensichtlich – die Unternehmer und Berater überzeugen sie bisher nicht. Aufgrund der anstehenden Landtagswahl im Freistaat Bayern ist derzeit zu erwarten, dass das Reformvorhaben erst nach dieser Landtagswahl im September 2008 weiter forciert wird.

3.3 BMF-Schreiben vom 20. März 2008: Beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe

Die Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf Einkünfte, die beschränkt steuerpflichtige Teilnehmer (ausländische Vereine und deren Spieler) an inländischen Spielen im Rahmen europäischer Vereinswettbewerbe in Mann-

³³ Hiernach wird auf das begünstigte Betriebsvermögen ein sog. Verschonungsabschlag in Höhe von 85% vorgenommen. Damit unterliegen im Zeitpunkt der Übertragung mindestens 15% des Werts des begünstigten Betriebsvermögens der deutschen Erbschaftsteuer.

schaftssportarten aus diesen Spielen erzielen, werden nach § 50 Abs. 7 EStG erlassen, wenn der jeweilige Ansässigkeitsstaat im Gegenzug auf die Besteuerung der Einkünfte von Teilnehmern, die in Deutschland ansässig sind, in Zusammenhang mit den auf seinem Hoheitsgebiet ausgetragenen Spielen ebenfalls verzichtet. Der Steuererlass (Az. IV C 8 – S 2303/07/0009) gilt auch für Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen europäischen Dachverbänden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veranstaltung der inländischen Spiele in europäischen Vereinswettbewerben stehen. Die Einkünfte unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG. Der Steuererlass gilt für Einkünfte aus Spielen im Rahmen der europäischen Vereinswettbewerbe im Fussball, Handball, Volleyball, Basketball sowie in vergleichbaren Mannschaftssportarten.

4 Internationale Verrechnungspreise

4.1 Ernst & Young's 2007–2008 Verrechnungspreisbefragung

Seit 1995 befragt Ernst & Young Vertreter von multinationalen Unternehmen («MNU») zu aktuellen internationalen Steuerfragen, insbesondere welchem Steuerthema die Unternehmen die grösste Bedeutung beimessen. Eine kürzlich von Ernst & Young in Auftrag gegebene Erhebung wurde im Dezember letzten Jahres veröffentlicht und bestätigt erneut die gegenwärtige Brisanz von internationalen Verrechnungspreisen. Gut 40% der befragten 850 MNUs identifizierten Verrechnungspreise als ihr wichtigstes Steuerthema. Die Befragung zeigte auch, dass mehr als die Hälfte aller MNUs seit 2003 einer Verrechnungspreisprüfung durch die Steuerbehörden unterzogen wurde und in mehr als einem Viertel der Prüfungen eine Anpassung der Verrechnungspreise erfolgte. Noch

eindrücklicher ist die Auswertung der Antworten auf Ebene der Schweizer Muttergesellschaften. 76% der in der Schweiz ansässigen MNUs gaben an, dass ihre gruppeninternen Verrechnungspreissysteme seit 2003 Gegenstand einer Verrechnungspreisprüfung durch die Steuerbehörden gewesen waren und die Revisionen in 54% der Fälle zu einer Verrechnungspreisanpassung geführt haben. Damit haben Schweizer MNUs eine im europäischen und globalen Vergleich überdurchschnittlich hohe Prüfungs- und Anpassungsrate. Dies belegt, dass innerhalb Schweizer Konzerne nach wie vor Handlungsbedarf im Bereich der Ermittlung und der Dokumentation dritttüblicher Verrechnungspreise besteht.

4.2 Ein verändertes Verrechnungspreismfeld in Grossbritannien

In Grossbritannien hat ein Paradigmenwechsel im Verrechnungspreismfeld stattgefunden: Per Ende März 2008 wurde ein grundlegend neuer Ansatz bezüglich der Auswahl und Bearbeitung von Verrechnungspreisprüfungen wie auch der Sanktionierung von Steuerpflichtigen, falls die konzerninternen Verrechnungspreise im Rahmen der Prüfung angepasst werden, wirksam. *Her Majesty's Revenue and Customs* («HMRC») will die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften mit einem neuen, zielgerichteten Prüfungsansatz besser überwachen. In diesem Zusammenhang hat HMRC einen internen Verrechnungspreisausschuss gebildet, der für die Festlegung von Verrechnungspreisrichtlinien sowie deren Einführung und die Überwachung von deren Auswirkungen verantwortlich ist. Zusätzlich wurden zwei Expertengremien und eine aus anfänglich 55 Spezialisten bestehende Verrechnungspreisgruppe gebildet. Für Steuerpflichtige bedeutet dies, dass künftig Verrechnungspreisuntersuchungen jeglicher Art von

einem Mitglied der Verrechnungspreisgruppe – unmittelbar oder in Zusammenarbeit mit einem lokalen Sachbearbeiter – bearbeitet werden und deshalb davon ausgegangen werden kann, dass diese auf verrechnungspreistechnisch höherem Niveau stattfinden werden. Wichtig ist auch, dass alle offenen Fälle auf das neue Gremium übertragen werden. Vor Prüfungsbeginn muss jedoch die Zustimmung des Verrechnungspreisausschusses eingeholt werden, die wiederum an bestimmte Voraussetzungen geknüpft ist. Durch die vorgängige Prüfung durch den Expertenausschuss will die Steuerbehörde ihre Spezialisten gezielt auf jene Fälle ansetzen, in welchen nach ihrer Einschätzung das grösste Anpassungsrisiko für den Steuerpflichtigen besteht. Steuerpflichtige, gegen welche eine Verrechnungspreisuntersuchung eröffnet wurde, müssen davon ausgehen, dass HMRC bereits einen begründeten Verdacht hat, dass keine angemessenen Verrechnungspreise vereinbart worden waren. Deshalb müssen diese Steuerpflichtigen in einem solchen Fall ihrerseits die Initiative ergreifen, um schnellstmöglich potenzielle Risiken zu evaluieren und eine entsprechende Strategie zu entwickeln, zum Beispiel durch aktive Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise.

Eine weitere grundlegende Veränderung ist das neue gesetzliche Sanktionsregime. Es scheint, dass Bussgelder künftig vermehrt festgesetzt werden, während in der Vergangenheit in Grossbritannien eher selten Bussen und Verrechnungspreisanpassungen verhängt worden waren. Es wird jedoch eine Änderung erwartet, da für nach dem 1. April 2008 beginnende Rechnungsperioden die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Verhängung von Bussen bei Ausweis eines zu niedrigen Gewinns und bei Einreichung fehlerhafter Steuererklärungen oder anderer Dokumente an HMRC gelten. Zuvor bildete der Betrag der tatsächlich entgangenen Steuereinnahmen die Basis für die Berechnung, weshalb

in Fällen von Steuernachzahlungen, die von Verlusten anderer Gruppengesellschaften («tax group») oder Verlustvorträgen ausgeglichen werden konnten, keine Bussgelder verhängt wurden. Die neue Satzung ist diesbezüglich allgemeiner formuliert und bestimmt als Basis für die Bussgeldberechnung lediglich die potenziell entgangenen Mehreinnahmen. Das heisst das Bussgeld wird ungeachtet allfälliger Verlustverrechnungsmöglichkeiten berechnet. Erzielt das Unternehmen auch im laufenden Jahr einen Verlust, entspricht die Bussengrundlage 10% dieses Verlustes. Unternehmen mit beträchtlichen Verlustvorträgen schienen nach der alten Regelung vor Verrechnungspreisuntersuchungen geschützt zu sein, weil diese aus Sicht der Steuerbehörden aus dem erwähnten Grund keine interessanten Ziele für eine Untersuchung darstellten, da meist weder zusätzliche Steuereinnahmen generiert noch Bussgelder auferlegt werden konnten. Mit der Änderung der Berechnungsgrundlage für Sanktionen müssen auch diese Steuerpflichtigen vermehrt mit Steuerprüfungen rechnen.

Die Festlegung der Bussgeldhöhe folgt ebenfalls einer neuen Methode und richtet sich neu nach dem Grad des schuldhaften Verhaltens. Die Bussen werden seit April 2008 wie folgt bestimmt:

- Für fahrlässige Handlungen werden 30% der potenziell entgangenen Mehreinnahmen als Busse belastet;
- für vorsätzliche, aber nicht aktiv verschleierte Handlungen entspricht die Busse 70% der entgangenen Mehreinnahmen; und
- im Falle vorsätzlicher und aktiv verschleierter Handlungen werden 100% der entgangenen Mehreinnahmen als Busse festgesetzt.

Eine weitere bemerkenswerte Neuerung im Bussenregime ist, dass im Falle einer Busse für vorsätzliche Falschangaben eines leitenden Angestellten sowohl dieser selbst als auch das

Unternehmen möglicherweise für das Bussgeld haftbar sind. In solchen Fällen entscheidet die Steuerbehörde, welcher Anteil der Busse direkt von dem leitenden Angestellten des Unternehmens eingefordert wird. Dies ist für leitende Angestellte eine drastische Veränderung und muss bei der Einreichung von offiziellen Dokumenten berücksichtigt werden, insbesondere was die Begründetheit der darin eingenommenen Positionen betrifft. In diesem Zusammenhang wird es umso wichtiger werden, sicherzustellen, dass eine Dokumentation die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Verrechnungspreise innerhalb der Gruppe bestätigt. Angesichts dieser einschneidenden Entwicklungen hin zu gezielteren und technischeren Überprüfungen von Verrechnungspreisen durch die britischen Steuerbehörden ist es angezeigt, dass Unternehmen ihre Verrechnungspreise und die hiermit verbundenen Risiken genau überwachen. Die Unternehmen sollten ihre Verrechnungspreissysteme zeitnah dokumentieren und, wenn eine Verrechnungspreisprüfung eingeleitet worden ist, proaktiv auf die Einschätzung durch HMRC reagieren.

4.3 Neues Konsultationsdokument der OECD zu den gewinnbezogenen Methoden

Im Januar 2008 hat die OECD ein Konsultationsdokument veröffentlicht, das sich auf eine Vielzahl methodischer und praktischer Themen im Hinblick auf die gewinnbezogenen Methoden, der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode («TNMM») und der Gewinnaufteilungsmethode, wie sie in Kapitel III OECD Verrechnungspreis-Richtlinie dargelegt werden, bezieht. Aufgrund der grossen Bedeutung der TNMM in der Praxis, werden wichtige Diskussionspunkte bezüglich der Anwendung der TNMM beleuchtet.

Status quo bei den gewinnbezogenen Methoden

In der Fassung aus dem Jahre 1995 ziehen die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze die Anwendung der transaktionsbezogenen Methoden gegenüber den gewinnbezogenen Methoden vor. Die gewinnbezogenen Methoden sollen demnach nur in solchen Fällen Anwendung finden, in denen keine der transaktionsbezogenen Methoden zuverlässig eingesetzt werden kann. Der nachrangige Status in den OECD-Richtlinien steht in Widerspruch zur Praxis, wo der Gebrauch der gewinnbezogenen Methoden, insbesondere der TNMM, weit verbreitet ist, um die Angemessenheit von Verrechnungspreisen nachzuweisen. Die Anwendung der transaktionsbezogenen Methoden scheidet in der Praxis zumeist am Mangel an zur Verfügung stehender Daten, wie direkte Vergleichspreise oder Bruttomargen. Ausserdem verlangen die transaktionsbezogenen Methoden ein umfangreiches Verständnis aller preisrelevanten Faktoren, um festzustellen, inwieweit effektiv vergleichbare Transaktionen vorliegen. Aufgrund dieser Erfahrungen schlägt die OECD vor, den nachrangigen Status der gewinnbezogenen Methoden aufzuheben, jedoch die transaktionsbezogenen Methoden weiterhin zu bevorzugen, wenn diese gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können.

Dokumentation der Wahl der Verrechnungspreismethode

Im Zuge der Gleichstellung der gewinnbezogenen mit den transaktionsbezogenen Verrechnungspreismethoden schlägt die OECD ebenfalls vor, einen strukturierten Auswahlprozess einzuführen, um die am besten geeignete Verrechnungspreismethode zu identifizieren. Der Methodenwahl soll eine vergleichende Analyse aller OECD-Methoden vorausgehen, welche die Vorzüge einer Methode unter den spezifischen Umständen darlegt. Teil der Methodenwahl ist

gemäss dem OECD-Vorschlag auch eine umfassendere Betrachtung von potenziellen internen und externen Vergleichswerten, um die Wahl der Verrechnungspreismethode zu begründen. In Konsequenz würde die Umsetzung dieses Vorschlags bedeuten, dass die Methodenwahl in Zukunft mehr administrativen Aufwand verursachen und es ebenfalls schwieriger werden wird, die Anwendung der TNMM zu rechtfertigen.

Standard der Vergleichsanalyse

Das Diskussionspapier der OECD stellt klar fest, dass die Ansprüche an die Vergleichsanalyse für die Entscheidung, ob und wie die TNMM angewendet wird, steigen müssen. Faktisch bedeutet dies, dass eine Analyse der Gewinnmargen unabhängiger und funktional weitgehend vergleichbarer Unternehmen, die im gleichen Geschäftsfeld wie der Steuerpflichtige tätig sind, künftig möglicherweise nicht mehr ausreichend sein wird. Die OECD kritisiert, dass die TNMM in der gegenwärtigen Praxis oftmals ohne eine genügende Untersuchung der Vergleichbarkeit und der Anwendung unternehmensweiter Daten von unabhängigen Dritten angewendet wird. Das Problem in diesem Zusammenhang ist natürlich die oftmals ungenügende Datenverfügbarkeit, die auf in der TNMM verwendete ebenso zutrifft wie auf transaktionsbezogene Vergleichswerte. Hohe Vergleichsansprüche sind deshalb kaum umzusetzen oder nur mit relativ hohem Aufwand.

Gebrauch mehrerer Methoden und Plausibilitätsprüfungen

Im Gegensatz zur gegenwärtigen Fassung der OECD-Richtlinie wird im Konsultationsdokument die Anwendung mehrerer Methoden und von Plausibilitätsprüfungen angedacht. Als mögliche Anwendung wird insbesondere der Einsatz einer gewinnbezogenen Methode, um die Angemessenheit einer transaktionsbezo-

genen Methode einzuschätzen, betrachtet. Die Anforderung, mehrere Methoden anzuwenden, würde natürlich den administrativen Aufwand der Steuerpflichtigen entsprechend erhöhen.

Profitabilitätskennzahlen bei der Anwendung der TNMM

Ein wesentlicher Teil des Konsultationsdokumentes widmet sich der Nettomarge als Profitabilitätskennzahl («*Profit Level Indicator*») bei der Anwendung der TNMM. Weitere Problemkreise, die von der OECD betrachtet werden, sind:

- die Auswahl der geeigneten Profitabilitätskennzahl;
- die Bemessung von Abschreibungen and Amortisationen;
- die Behandlung von Aktienoptionen; und
- die Zuverlässigkeit der Gesamtkapitalrendite als Profitabilitätskennzahl angesichts der wahrscheinlichen Abweichungen von Buch- zu Marktwerten.

Die Rolle der Berry Ratio

Im Zuge der Diskussion der angemessenen Profitabilitätskennzahlen betrachtet die OECD auch die Berry Ratio, das Verhältnis von Bruttomarge zu operativen Betriebskosten. Die Anwendung dieser Kennzahl wird fallweise akzeptiert, wenn eine margenbasierte Profitabilitätskennzahl (z. B. Umsatzrendite) aufgrund eines sehr niedrigen Betriebskostenniveaus innerhalb des untersuchten Unternehmens voraussichtlich zu unplausiblen Resultaten führt. Das Konsultationsdokument indiziert, dass die Berry Ratio für die Bewertung von Verkaufstätigkeiten ungeeignet ist.

Schlussfolgerung

Als Quintessenz des Konsultationsdokuments lassen sich besonders zwei Bereiche ausmachen: Die OECD misst der ausgewogenen Vergleichs-

analyse der OECD-Methoden und der Qualität der Untersuchungen der Vergleichbarkeit und damit auch der Funktionsprofile der beteiligten Parteien für die Auswahl und Umsetzung der Verrechnungspreismethode eine zunehmende

Bedeutung zu. Es ist davon auszugehen, dass diese erhöhten Anforderungen auch mit zusätzlichem Dokumentationsaufwand für die Unternehmen einhergehen werden, würden diese Vorschläge auch tatsächlich umgesetzt.