
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

1 Einführung

Schweiz

Seit der Ankündigung des Bundesrats im März 2009, bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen den OECD-Standard gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens¹ zu übernehmen, sind beispiellose Bestrebungen im Gange, bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Bezug auf die Amtshilfebestimmungen zu revidieren und neue DBA mit entsprechenden Amtshilfeklauseln abzuschliessen. Mit der Unterzeichnung des DBA Katar am 24. September 2009 hat die Schweiz innerhalb eines halben Jahres Abkommen mit zwölf Ländern abgeschlossen, die eine Informationsaustauschklausel nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA enthalten. Damit konnte die Schweiz von der «grauen Liste» der OECD gestrichen



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



Fabian Duss
lic. oec. publ.,
dipl. Steuerexperte,
Manager, Tax Services,
Ernst & Young Zürich



Christian Buck
Dr. iur., deutscher
Rechtsanwalt und
Steuerberater,
Senior, Leiter German Desk,
Ernst & Young Zürich



Ulrike Wolff
Deutsche Rechtsanwältin und
Steuerberaterin, L.L.M., M.R.F.
Senior Manager,
Transfer Pricing,
Ernst & Young Zürich

¹ OECD-Musterabkommen 2008 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Stand am 17. Juli 2008) – nachfolgend «OECD-MA».

² Nach Abschluss des G20-Gipfels von Anfang April 2009 in London wurde vom Global Forum der OECD ein Bericht veröffentlicht, der den Stand bei der Implementierung internationaler Standards in Steuersachen in den von der OECD überwachten Jurisdiktionen verfolgt (A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standards, OECD 2009; www.oecd.org/tax/progressreport, besucht am 26.

Oktober 2009 – im Folgenden «OECD Progress Report 2009»). Der Bericht unterscheidet zwischen Jurisdiktionen, die die internationalen Standards in Steuersachen weitgehend umgesetzt haben («weisse Liste»), solchen, die sich zwar zur Umsetzung internationaler Standards bekennen, diese jedoch noch nicht weitgehend umgesetzt haben («graue Liste») und solchen, die sich nicht zur Umsetzung internationaler Standards in Steuersachen bekennen («schwarze Liste»). Hauptkriterium für die Einordnung in die «weisse Liste» ist das Vorliegen von bilateralen Abkommen mit mindestens 12 Staaten, die einen Informationsaustausch entsprechend Art. 26 OECD-MA

werden und wird neu auf der «weissen Liste» geführt². Der vorliegende Beitrag untersucht die einzelnen Abkommenstexte im Lichte der vom Bundesrat aufgestellten Grundsätze der neuen internationalen Amtshilfepolitik in Steuersachen (Abschnitt 2.1).

Die zahlreichen DBA-Verhandlungen wurden auch genutzt, um gleichzeitig weitere Verbesserungen im Schweizer Abkommensnetz zu erreichen und um bestehende Diskriminierungen aufgrund der bisherigen Amtshilfepolitik zu beseitigen. Die verschiedenen Neuerungen werden in Abschnitt 2.2 vorgestellt.

Deutschland

In Anbetracht der Finanzkrise bemüht sich die deutsche Politik um konjunkturelle Stimulierung: Das Bürgerentlastungsgesetz (hierzu 3.1) enthält erste Steuererleichterungen für Unternehmen in Deutschland. Weitere Erleichterungen stehen infolge der neuen politischen Machtverhältnisse in Deutschland auf der Agenda (hierzu 3.2). Profitieren von diesen Erleichterungen können auch schweizerische Unternehmen. Erfreuliche Nachrichten also – zumal das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die Schweiz wie auch Liechtenstein derzeit nicht tangiert (dazu 3.3).

gewährleisten. In der ursprünglichen Fassung vom 2. April 2009 wurde die Schweiz auf der «grauen Liste» geführt, welche einerseits die klassischen «offshore Tax Havens» gemäss Definition der OECD in ihrem Bericht zur Einschränkung des schädlichen Steuerwettbewerbs (Towards Global Tax Cooperation, Progress in indentifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OECD 2000) und andererseits internationale Finanzzentren («Other Financial Centers»), zu welchen auch die Schweiz gezählt wurde, enthält. In der Fassung vom 20. Oktober 2009 wird die Schweiz nun auf der «weissen Liste» geführt (ebenso wie Österreich, Belgien und Luxemburg, nicht jedoch Singapur).

Inhaltsübersicht

1 Einführung

2 Schweiz

- 2.1 Die neuen Amtshilfebestimmungen gemäss Art. 26 OECD-MA im Schweizer Abkommensnetz
- 2.2 Weitere Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

3 Deutschland

- 3.1 Bürgerentlastungsgesetz v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, S. 1959 ff.
- 3.2 Stand der Koalitionsverhandlungen (25. Oktober 2009)
- 3.3 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, S. 2302 ff.

4 Internationale Verrechnungspreise

- 4.1 OECD: Bekanntgabe des Entwurfs der überarbeiteten Verrechnungspreisgrundsätze (09. September 2009)
- 4.2 Deutschland: Veröffentlichung des Entwurfschreibens «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» (17. Juli 2009)

Internationale Verrechnungspreise

Am 9. September 2009 hat die «Organisation for Economic Co-Operation and Development» («OECD») ihren Vorschlag für die Anpassung der Kapitel I bis III der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze im Entwurf veröffentlicht. Dieser beruht auf dem OECD-Diskussionsentwurf zu den gewinnorientierten Methoden vom Januar 2008. Die wesentlichen Änderungen im Vergleich zu den derzeitigen OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen aus dem Jahr 1995 betreffen die Aufgabe der bisherigen Hierarchie der Verrechnungspreismethoden und stattdessen hinsichtlich der Wahl der Verrechnungspreismethode die Einführung des Grundsatzes der «für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Methode». Darüber hinaus werden die Bedeu-

tung und die Anforderungen an eine «Vergleichbarkeitsanalyse» diskutiert sowie Hinweise zur Anwendung der gewinnorientierten Methoden (d. h. der Gewinnaufteilungsmethode [«profit split method»]) sowie der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode («transactional net margin method» oder «TNMM») gegeben. Kommentare zu dem Entwurf können bis zum 9. Januar 2010 bei der OECD eingereicht werden.

Des Weiteren hat das deutsche Bundesministerium der Finanzen («BMF») am 17. Juli 2009 einen ersten offiziellen Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» veröffentlicht, der auf 72 Seiten eine Klarstellung hinsichtlich der Auslegung von § 1 Abs. 3 des Aussensteuergesetzes («AStG») sowie der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12. August 2008 («FVerlV») beinhaltet. Kommentare zu dem Entwurf konnten bis zum 28. August 2009 beim BMF eingereicht werden. Eine endgültige Fassung der Verwaltungsgrundsätze wird für Ende 2009 erwartet.

2 Schweiz

2.1 Die neuen Amtshilfebestimmungen gemäss Art. 26 OECD-MA im Schweizer Abkommensnetz

Hiernach werden zunächst die vom Bundesrat aufgestellten Grundsätze der revidierten internationalen Amtshilfepolitik³ der Schweiz in Steuersachen in Erinnerung gerufen (Abschnitt 2.1.1). Anschliessend wird ein Überblick über den aktuellen Stand der in den vergangenen Monaten im Zusammenhang mit der Umsetzung der revidierten internationalen Amtshilfepolitik zahlreich geführten DBA-Verhandlungen gegeben (Abschnitt 2.1.2). Schliesslich werden die neuen Amtshilfebestimmungen, wie sie in neue oder revidierte DBA der Schweiz aufge-

nommen wurden, vorgestellt und analysiert (Abschnitt 2.1.3).

2.1.1 Grundsätze der revidierten Schweizer Amtshilfepolitik in Steuersachen

Der letzte Beitrag der Autoren zu diesem Thema untersuchte die vom Bundesrat aufgestellten Grundsätze der revidierten internationalen Amtshilfepolitik der Schweiz in Steuersachen auf deren Vereinbarkeit mit dem OECD-Standard⁴. Die Untersuchung hat gezeigt, dass die vom Bundesrat definierten Grundsätze mit Art. 26 OECD-MA vereinbar sind. Es sind dies⁵:

1. Wahrung des Verfahrensschutzes;
2. Begrenzung der Amtshilfe auf Anfrage (kein automatischer oder spontaner Informationsaustausch) im Einzelfall (keine «fishing expeditions»);
3. faire Übergangslösungen;

³ Analog zum letzten Beitrag der Autoren zu diesem Thema (HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2009, S. 434 ff.) beschränkt sich auch der vorliegende Beitrag auf Fragen des Informationsaustausches im Rahmen der Amtshilfe (ohne Rechtshilfe) im Zusammenhang mit den direkten Steuern. Für eine Abgrenzung zwischen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen vgl. SCHREIBER/TSCHIRREN, Informationsaustausch nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens, Überblick über die neusten Entwicklungen, ST 9/2009, S. 664 f. Eine umfassende Auseinandersetzung mit den datenschutzrechtlichen Aspekten der internationalen Amtshilfe in Steuersachen findet sich bei KOSLAR/SCHMID, Aktive internationale Amtshilfe der Schweiz in Steuersachen, ST 10/2009, S. 768 ff.

⁴ Vgl. HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2009, S. 434 ff. Dort findet sich ausserdem ein Überblick über die

4. Beschränkung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen;
5. Subsidiaritätsprinzip gemäss OECD-MA;
6. Bereitschaft zur Beseitigung von Diskriminierungen.

Diese Eckwerte sind als sinnvolle und zulässige Einschränkung des Informationsaustauschs im Rahmen von Art. 26 OECD-MA zu betrachten, zumal der Wortlaut von Art. 26 OECD-MA verschiedene Elemente enthält, die gemäss Kommentierung der OECD zum Musterabkommen⁶ explizit als fakultativ bezeichnet werden. An diesen Grundsätzen ist in den laufenden und künftigen DBA-Verhandlungen so weit wie möglich festzuhalten.

Wie zu zeigen sein wird (vgl. Abschnitt 2.1.3), wurde die Frage der Zulässigkeit einer Beschränkung des Informationsaustauschs auf ansässige Personen i. S. v. Art. 1 OECD-MA⁷ (respektive diesem nachgebildete Bestimmungen in den Schweizer DBA) offenbar nicht aufgegriffen.

bisherige Entwicklung in diesem Bereich sowie eine Auslegeordnung der Amtshilfeb Bestimmungen gemäss bisheriger Praxis der Schweiz, wie sie in den geltenden DBA der Schweiz enthalten sind.

- ⁵ Siehe Medienmitteilung der Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 13. März 2009, www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen (besucht am 27. Oktober 2009).
- ⁶ Commentary on the Articles of the Model Tax Convention (Updated as of 15 July 2005), OECD 2006 – nachfolgend «OECD-Kommentar».
- ⁷ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2009, S. 448.
- ⁸ Gemäss Art. 26 Abs. 2 OECD-MA dürfen Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, einem Drittstaat nicht offenbart werden, sofern dies nach den Bestimmungen des betreffenden DBA nicht ausdrücklich zulässig ist (OECD-Kommentar, Art. 26 N 12.2).
- ⁹ Stand am 29. Oktober 2009.

Die revidierte internationale Amtshilfepolitik der Schweiz in Steuersachen folgt diesbezüglich dem Musterabkommen und schränkt die Amtshilfe nicht auf Informationen ein, die unter das jeweilige Abkommen fallende Personen betreffen. Damit kann einem Amtshilfesuch unter den neuen Amtshilfebestimmungen auch dann entsprochen werden, wenn dieses Informationen über das Verhältnis einer in der Schweiz ansässigen Person mit einer in einem Drittstaat ansässigen Person betrifft («Dreiecksverhältnisse»), es sei denn, es bestünde gleichzeitig ein DBA zwischen der Schweiz und diesem Drittstaat, welches die Herausgabe von solchen Informationen gestützt auf eine Art. 26 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Bestimmung verunmöglicht⁸. Die Hintergründe hierfür bleiben unklar. Es kann jedoch vermutet werden, dass die Schweiz Diskussionen darüber, ob die revidierte internationale Amtshilfepolitik in Steuersachen dem Rahmen von Art. 26 OECD-MA tatsächlich entspricht, zugunsten einer raschen Umsetzung dieser neuen Politik vermeiden wollte.

2.1.2 Überblick über den aktuellen Stand der Verhandlungen

Die bundesrätliche Vorgabe vom 13. März 2009, umgehend Revisionsverhandlungen in Bezug auf die in den bestehenden DBA enthaltenen Amtshilfeb Bestimmungen aufzunehmen, wurde in den vergangenen Monaten rasch umgesetzt. Die Schweiz hat mit zahlreichen Staaten revidierte bzw. neue DBA unterzeichnet, welche Amtshilfeb Bestimmungen nach dem OECD-Standard enthalten. Mit weiteren Staaten liegen bereits paraphierte Abkommen vor oder die Verhandlungen sind im Gang. Die folgende Tabelle vermittelt einen Überblick über den Stand der Verhandlungen (chronologisch)⁹:

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

Land	Datum der Ankündigung ¹⁰	Unterzeichnet	Paraphiert	In Verhandlung
Japan	26.06.2009		X	
Niederlande	02.07.2009		X	
Polen	02.07.2009		X	
Italien	Juli 2009			X
Dänemark	21.08.2009	X		
Deutschland	21.08.2009			X
Luxemburg	25.08.2009	X		
Frankreich	27.08.2009	X		
Singapur	31.08.2009		(X)	(X)
Norwegen	02.09.2009	X		
Österreich	04.09.2009	X		
Grossbritannien	07.09.2009	X		
Mexiko	23.09.2009	X		
Finnland	24.09.2009	X		
USA	24.09.2009	X		
Faröer Inseln	24.09.2009	X		
Katar	25.09.2009	X		
Spanien	25.09.2009	X		

¹⁰ Gemäss Medienmitteilungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf www.estv.admin.ch/insteuerrecht/aktuell (besucht am 27. Oktober 2009). Die Daten der Unterzeichnung sind teilweise abweichend (vgl. Anm. 18 sowie 29 und 30).

¹¹ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2008, S. 429 f. sowie HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2009, S. 442.

¹² Vgl. NZZ 2. November 2009, S. 7 «Merz sistiert Verhandlungen mit Italien».

¹³ Siehe Medienmitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2009, www.estv.admin.ch/insteuerrecht/themen (besucht am 27. Oktober 2009).

¹⁴ Gestützt auf Art. 30 DBA Dänemark (SR 0.672.931.41) und den Notenwechsel zwischen dem Bundesrat und der dänischen Regierung vom 20. März 1978 besteht diese Ausdehnung bereits für das geltende DBA Dänemark.

Die Revisionsverhandlungen im Zusammenhang mit dem DBA Italien gerieten bereits im Frühjahr 2008 ins Stocken¹¹. Gemäss inoffiziellen Informationen wurden die Verhandlungen im Juli 2009 wieder aufgenommen. Erwartungsgemäss verlangt Italien aufgrund der revidierten Amtshilfepolitik der Schweiz eine Ausweitung der Amtshilfeklausel nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA. Die Schweiz beharrt ihrerseits auf ihrer Position betreffend der Aufnahme von kantonal privilegiert besteuerten Gesellschaften in die «White List» und auf der uneingeschränkte Inanspruchnahme von Art. 15 ZBStA durch solche Gesellschaften. Darüber hinaus strebt die Schweiz tiefere Sockelsteuersätze für Zinsen und Dividenden an. Die letzte Verhandlungsrunde fand Ende September 2009 statt, es wurde jedoch weiterhin keine Einigung erzielt. Verlautbarungen zufolge sind im jetzigen Zeitpunkt die Verhandlungen auf Eis gelegt¹².

Die erste Verhandlungsrunde mit Deutschland fand Anfang September 2009 statt und eine weitere Verhandlungsrunde lief im Oktober 2009 an. Von offizieller Seite gibt es momentan keine Informationen über den Verhandlungsfortschritt.

Am 31. August 2009 wurde zwar angekündigt, das revidierte DBA Singapur sei paraphiert worden¹³, gemäss Kenntnis der Autoren wurde dieses jedoch zurück an den Verhandlungstisch

geschickt. Es bestehen offenbar noch Diskrepanzen, die zwingend bereinigt werden müssen, bevor das revidierte DBA Singapur tatsächlich paraphiert werden kann.

Mit Unterzeichnung eines Notenwechsels am 22. September 2009 haben die Schweiz und Dänemark die Ausdehnung des revidierten DBA Dänemark auf die Färöer-Inseln vereinbart¹⁴.

Das DBA Spanien enthält eine automatische Meistbegünstigungsklausel¹⁵, wonach weitergehende Amtshilfeverpflichtungen (als diejenigen gemäss DBA Spanien¹⁶) der Schweiz gegenüber einem Mitgliedstaat der EU automatisch auch im Verhältnis zu Spanien gelten. Diese Klausel wurde mit der Unterzeichnung des revidierten DBA Dänemark am 21. August 2009 aktiviert, d. h. das DBA Spanien zählt ebenfalls zu den unterschriebenen DBA, welche eine Amtshilfebestimmung gemäss Art. 26 OECD-MA enthalten¹⁷.

2.1.3 Ausgestaltung der neuen Amtshilfebestimmungen

Der Wortlaut der neuen Amtshilfebestimmungen in den neuen und revidierten DBA der Schweiz ist zwar im Einzelnen leicht unterschiedlich, im Wesentlichen lassen sich jedoch zwei Grundformen unterscheiden:

Bestimmungen mit Einschränkung des Informationsaustausches auf unter das Abkommen fallende Steuern

¹¹ Art. IV Abs. 11 lit. a Revisionsprotokoll DBA Spanien vom 29. Juni 2006 (SR 0.672.933.211).

¹⁶ Das DBA Spanien enthält in Art. 25^{bis} eine «grosse Amtshilfeklausel» im Sinne der bisherigen Abkommenspraxis der Schweiz bei Steuerbetrug und dergleichen sowie bei Fällen, die Schweizer Holdinggesellschaften betreffen (vgl. dazu bereits: HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2009, S. 446).

¹⁷ Nach Auffassung der Autoren ist für das Inkrafttreten im Verhältnis zu Spanien das Inkrafttreten des ersten revidierten DBA mit einem EU-Mitgliedstaat massgebend, welches eine Amtshilfeklausel gemäss Art. 26 OECD-MA enthält. Dabei besteht keine «Koppelung» an das DBA Dänemark, d. h. im Verhältnis zu Spanien tritt automatisch die umfassendste Amtshilfebestimmung in Kraft, welche zu einem beliebigen Zeitpunkt aufgrund einer beliebigen Vereinbarung mit einem beliebigen EU-Mitgliedstaat in Kraft tritt.

Diese Bestimmungen lauten bspw. wie folgt^{18,19}:

1. *«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 nicht eingeschränkt.*
2. *Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt.*
3. *Die Absätze 1 und 2 sind nicht so ausulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat:*

- a) *Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des andern Vertragsstaats abweichen;*
 - b) *Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder auf dem üblichen Verwaltungsweg dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;*
 - c) *Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.*
4. *Ersucht ein Vertragsstaat gemäss diesem Artikel um Informationen, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen, selbst wenn dieser andere Staat diese Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorbergehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen nach Absatz 3, wobei diese jedoch nicht so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein innerstaatli-*

¹⁸ Stellvertretend: Art. VIII Revisionsprotokoll DBA Dänemark vom 21. August 2009. Ähnlich oder analog auch Art. 3 Zusatzabkommen DBA Luxemburg vom 25. August 2009; Art. V Revisionsprotokoll DBA Norwegen vom 31. August 2009; Art. II Revisionsprotokoll DBA Österreich vom 3. September 2009; Art. VII Revisionsprotokoll DBA Mexiko vom 18. September 2009; Art. III Revisionsprotokoll DBA Finnland vom 24. September 2009; Art. 3 Revisionsprotokoll DBA USA vom 23. September 2009 sowie Art. 25 DBA Katar vom 25. September 2009. Sämtliche Revisionsprotokolle und neue DBA sind noch nicht ratifiziert. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird im Folgenden auf die Nennung der Abschlussdaten verzichtet.

ches steuerliches Interesse an solchen Informationen hat.

5. Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.»

Der Wortlaut folgt weitgehend dem Wortlaut von Art. 26 OECD-MA. Die einzelnen Bestimmungen und die hervorgehobenen Abweichungen vom deutschen Wortlaut des Art. 26 OECD-MA lassen sich dabei folgendermassen erklären:

Absatz 1

Durch die Beschränkung auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen sollen Beweisausforschungsmassnahmen («fishing expeditions») verhindert werden²⁰. Dies ist ein zentraler

Grundsatz der revidierten internationalen Amtshilfepolitik in Steuersachen der Schweiz (Element 2 – vgl. Abschnitt 2.1.1). Weiter bringt der Wortlaut deutlich zum Ausdruck, dass sich die Amtshilfe auf den Austausch von Informationen betreffend der unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt. In Art. 26 Abs. 1 OECD-MA ist in diesem Zusammenhang von «Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden» die Rede. Diese Einschränkung des Informationsaustauschs entspricht ebenfalls den vom Bundesrat aufgestellten Grundsätzen der revidierten internationalen Amtshilfepolitik in Steuersachen (Element 4) und ist gemäss Kommentierung der OECD explizit zulässig (vgl. Abschnitt 2.1.1). Folgerichtig erwähnt der letzte Satz von Absatz 1 lediglich, dass der Informationsaustausch durch Art. 1 DBA Dänemark (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt ist, während der letzte Satz von Art. 26 OECD-MA zusätzlich die fehlende Einschränkung durch Art. 2 OECD-MA (unter das Abkommen fallende Steuern) aufstellt. Der Hintergrund des leicht unterschiedlichen Wortlauts im ersten Satz (während hier die Begriffe «Anwendung oder Durchsetzung» verwendet werden, ist in Art. 26 Abs. 1 OECD-MA von «Verwaltung und Vollzug» die Rede) ist unklar. Es bestehen jedoch keine Hinweise dafür, dass hier ein abweichender Sinngehalt beabsichtigt ist.

Absatz 2

Die ersten drei Sätze decken sich vollständig mit Art. 26 Abs. 2 OECD-MA. Es werden die Geheimhaltungsregeln desjenigen Staates für anwendbar erklärt, der die Informationen erhalten hat. Dass die Informationen u. a. Personen zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung der vom Abkommen umfassten Steuern befasst sind, bedeutet aus Schwei-

¹⁹ Abweichungen vom deutschen Wortlaut des Art. 26 OECD-MA sind durch Hervorhebungen der Autoren gekennzeichnet.

²⁰ Anstelle des Ausdrucks «voraussichtlich erheblich sind» verwendet das revidierte DBA USA (Art. 3 Abs. 1 Revisionsprotokoll DBA USA) den Ausdruck «erheblich sein können». Dasselbe gilt für das neue DBA Katar (Art. 25 Abs. 1 DBA Katar). Ein abweichender Sinngehalt geht aus dem Kontext jedoch nicht hervor, zumal «fishing expeditions» gemäss den Ausführungsbestimmungen in den jeweiligen Protokollen zu beiden DBA explizit von der Informationsaustauschpflicht ausgeschlossen sind (vgl. Art. 4 lit. b Revisionsprotokoll DBA USA bzw. Art. 6 lit. b Protokoll zum DBA Katar).

zer Sicht, dass die Informationen auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden dürfen²¹. Der letzte Satz ist im OECD-MA dagegen nicht enthalten. Dieser sieht die Möglichkeit der Verwendung von erhaltenen Informationen für andere, nicht steuerliche Zwecke vor, sofern dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Staat der steuerfremden Verwendung zustimmt. Das ermöglicht bspw. die Verwendung der erhaltenen Auskünfte im Strafverfahren, wobei der Verweis auf das (beidseitige) unilaterale Recht die Wahrung der Verfahrensrechte sicherstellt (Element 1 der revidierten Amtshilfepolitik – vgl. Abschnitt 2.1.1). Damit kann vermieden werden, dass dieselben Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals beschafft und übermittelt werden müssen²².

Absatz 3

Dieser Absatz entspricht vollständig Art. 26 Abs. 3 OECD-MA. Da der ersuchte Staat nicht gehalten ist, bei der Beschaffung der verlangten Informationen über sein unilaterales Recht und seine unilaterale Verwaltungspraxis hinauszugehen, bedeutet dies für die Schweiz insbesondere, dass das rechtliche Gehör²³ der Betroffenen ebenso wie die Möglichkeit, ein Auskunftersuchen gerichtlich prüfen zu lassen (Rechtsweggarantie²⁴), gewahrt bleibt. Der ersuchte Staat kann ferner die Auskunft verweigern, wenn sie wirtschaftliche Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung («Ordre public») verletzt. Letzteres könnte bspw. der Fall sein, wenn die übermittelten Informationen im ersuchenden Staat nicht ausreichend geheim gehalten werden.

Absatz 4

Diese Bestimmung hält fest, dass der ersuchte Staat auch Informationen übermitteln muss, die er selbst für Steuerzwecke nicht benötigt. Der Wortlaut weicht an den hervorgehobenen Stellen zwar von Art. 26 Abs. 4 OECD-MA ab (Art.

26 Abs. 4 OECD-MA spricht von «innerstaatlichen Ermittlungsmassnahmen»), es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass der abweichende Wortlaut eine andere Bedeutung hat.

Absatz 5

Der erste Satz deckt sich inhaltlich mit Art. 26 Abs. 5 OECD-MA. Die kleineren Abweichungen im Wortlaut bestehen lediglich im Vergleich zur deutschen Fassung des OECD-MA. Es scheint, als habe man sich hier am englischen Originalwortlaut orientiert, welcher etwas strikter wirkt («In no case [...]») und im Unterschied zur deutschen Version auch den Bevollmächtigten explizit aufzählt. Die Verwendung des Begriffs «Eigentum an einer Person» (Art. 26 Abs. OECD-MA spricht von «Beteiligung an einer Person») könnte mit der schweizerischen Lesart des Begriffs «Beteiligung» zusammenhängen.

²¹ Vgl. für die direkte Bundessteuer die Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen gemäss Art. 114 und 117 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

²² Eine solche explizite Ausweitung der Weiterverwendungsmöglichkeiten fehlt nur im neuen DBA Katar (vgl. Art. 25 Abs. 2 DBA Katar).

²³ Art. 29 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18 April 1999 (SR 101).

²⁴ Art. 29a BV.

²⁵ Auch die revidierten DBA Luxemburg (Art. 3 Abs. 5 Zusatzabkommen DBA Luxemburg), Frankreich (Art. 7 § 5 Zusatzabkommen DBA Frankreich), Norwegen (Art. V Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA Norwegen), Österreich (Art. II Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA Österreich), Grossbritannien (Art. II Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA Grossbritannien), Mexiko (Art. VII Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA Mexiko) sowie das neue DBA Katar (Art. 25 Abs. 5 DBA Katar) verwenden den Begriff «Eigentum», nicht dagegen die revidierten DBA Finnland (Art. III Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA Finnland) und USA (Art. 3 Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA USA), welche in Anlehnung an den deutschen Wortlaut von Art. 26 Abs. 5 OECD-MA den Begriff «Beteiligungen» verwenden.

Gemeint sind Eigentumsverhältnisse an juristischen Personen. Der Begriff «Beteiligung» wird im Schweizer Recht jedoch vorwiegend im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften verwendet²⁵.

Der zweite Satz schafft aus Schweizer Sicht die Grundlage für einen Zugriff auf Bankinformationen im Veranlagungsverfahren²⁶. Da Absatz 4 in Bezug auf die Methoden zur Informationsbeschaffung auf die innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse verweist, wäre es der Schweiz ohne diese Ergänzung nicht möglich, das Bankgeheimnis zu durchbrechen, es sei denn, es handelte sich um einen Steuer- bzw. Abgabebetrug²⁷ nach Schweizer Recht.

Die revidierten Schluss- bzw. Zusatzprotokolle enthalten jeweils Konkretisierungen und Ausführungsbestimmungen, wie sich der Infor-

mationsaustausch im Einzelnen zu vollziehen hat²⁸. Dabei wird klargestellt, dass Auskunftsbegehren erst dann gestellt werden dürfen, wenn die innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft sind (Subsidiaritätsprinzip), was den Grundsätzen der revidierten internationalen Amtshilfepolitik der Schweiz entspricht (Element 5 – vgl. Abschnitt 2.1.1). Weiter wird explizit erwähnt, dass «fishing expeditions» unzulässig sind und dass beidseits keine Verpflichtung für einen automatischen oder spontanen Informationsaustausch bestehen (Element 2 der revidierten internationalen Amtshilfepolitik – vgl. Abschnitt 2.1.1). Ausserdem wird bestimmt, welche Angaben ein Auskunftsbegehren zu enthalten hat. Es sind dies:

- Möglichst viele Einzelheiten zu den in die Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Personen (Name, Adresse, Geburtstag, Zivilstand, Steuernummer etc.), um die Identifikation dieser Personen zu erleichtern;
- Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der die Informationen übermittelt werden sollen;
- Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- Name und Adresse des mutmasslichen Inhabers (z.B. einer Bank) der verlangten Informationen.

Diese Anforderungen verdeutlichen zusätzlich, dass der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt ist (Element 2 der revidierten internationalen Amtshilfepolitik – vgl. Abschnitt 2.1.1).

Schliesslich wird festgehalten, dass die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts vorbehalten bleiben, bevor Informationen an den ersuchenden Staat

²⁶ Das revidierte DBA USA präzisiert in diesem Zusammenhang, dass von solchen Befugnissen nur dann Gebrauch zu machen ist», «sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist» (Art. 3 Abs. 5 Revisionsprotokoll DBA USA).

²⁷ Für die direkte Bundessteuer vgl. Art. 186 DBG; für die Kantons- und Gemeindesteuern vgl. Art. 59 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14); für die Verrechnungssteuer (und die Stempelabgaben) vgl. Art. 14 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) vom 22. März 1974 (SR 313.0).

²⁸ Im Folgenden beispielhaft: Ziff. 3 revidiertes Schlussprotokoll zum DBA Dänemark vom 21. August 2009. Ähnlich oder analog auch Art. 4 Ziff. 3 Zusatzabkommen DBA Luxemburg; Art. 10 Zusatzabkommen DBA Frankreich; Notenwechsel vom 31. August 2009 zum Revisionsprotokoll DBA Norwegen; Art. 3 Ziff. 2 Revisionsprotokoll DBA Österreich; Ziff. 4 revidiertes Zusatzprotokoll DBA Grossbritannien; Art. XIII Ziff. 10 Revisionsprotokoll DBA Mexiko; Art. IV Ziff. 4 Revisionsprotokoll DBA Finnland; Art. 4 Revisionsprotokoll DBA USA sowie Ziff. 6 Protokoll zum DBA Katar.

übermittelt werden können, wobei Einvernehmen darüber bestehe, dass diese Bestimmung lediglich dazu dient, dem Steuerpflichtigen ein ordnungsgemässes Verfahren zu ermöglichen (Element 1 der revidierten internationalen Amtshilfepolitik – vgl. Abschnitt 2.1.1) und nicht bezweckt, den Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern.

Bestimmungen ohne Einschränkung des Informationsaustausches auf unter das Abkommen fallende Steuern

Im Gegensatz zu den übrigen revidierten und neuen DBA enthalten die revidierten DBA Frankreich²⁹ und Grossbritannien³⁰ bemerkenswerterweise Amtshilfebestimmungen, die den Informationsaustausch nicht auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt. In Anlehnung an den Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA können hier Informationen betreffend «Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden», ausgetauscht werden. Damit können unter diesen DBA grundsätzlich auch Informationen betreffend Zölle, Mehrwertsteuer, Stempelabgaben oder Handänderungssteuern ausgetauscht werden³¹. Hier scheint das Ziel einer möglichst weiten Einschränkung des Informationsaustauschs innerhalb des Rahmens von Art. 26 OECD-MA verfehlt worden zu sein. Die Ausführungsbestimmungen in den entsprechenden Protokollen³² führen zudem an, dass Informationen in Steuersachen «im weitesten Sinn» ausgetauscht werden können. Die Hintergründe für das Abweichen von den Grundsätzen der revidierten internationalen Amtshilfepolitik (Element 4 der vom Bundesrat aufgestellten Grundsätze – vgl. Abschnitt 2.1.1) im Verhältnis zu Frankreich und Grossbritannien bleiben vorerst

unklar. Allenfalls werden die Einzelheiten zu den Verhandlungen darüber Aufschluss geben. Abgesehen von der fehlenden Einschränkung der Amtshilfe auf Informationen betreffend unter das Abkommen fallende Steuern entsprechen die Amtshilfebestimmungen in den revidierten DBA Frankreich und Grossbritannien im Wesentlichen den übrigen Amtshilfebestimmungen in den neuen und revidierten DBA.

2.1.4 Etappen bis zum Inkrafttreten

An dieser Stelle wird nochmals betont, dass noch keines der unter den vorhergehenden Abschnitten erwähnten revidierten bzw. neuen DBA mit einer Amtshilfebestimmung gemäss Art. 26 OECD-MA in Kraft getreten ist. Die Mehrheit der erwähnten Vertragswerke ist zwar bereits unterzeichnet, andere sind hingegen erst paraphiert³³. Für die Unterzeichnung der paraphierten Abkommen bedarf es in einem nächsten Schritt einer Ermächtigung des Bundesrats. Anschliessend erstellt das Eidgenössische

²⁹ Art. 7 Zusatzabkommen DBA Frankreich vom 27. August 2009.

³⁰ Art. II Revisionsprotokoll DBA Grossbritannien vom 7. September 2009.

³¹ Insbesondere bezüglich Zöllen und Mehrwertsteuer ist jedoch das Verhältnis zum Betrugsbekämpfungsabkommen (Abkommen vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen – SR 0.351.926.81), welches seit dem 8. April 2009 auch provisorisch von der Schweiz angewendet wird, zu beachten. Art. 25 Abs. 2 Betrugsbekämpfungsabkommen hält in diesem Zusammenhang fest, dass günstigere bilaterale Übereinkünfte ausdrücklich unberührt bleiben. Damit kann unter den revidierten DBA Frankreich und Grossbritannien der Informationsaustausch im

Finanzdepartement (EFD) zu den einzelnen neuen und revidierten DBA Botschaften zuhanden des Parlaments, welches für die Ratifizierung zuständig ist. Die neuen und revidierten DBA können erst dann in Kraft treten, wenn auch die Ratifizierung im Partnerstaat erfolgt ist. Der Zeitpunkt der Anwendbarkeit der neuen Bestimmungen hängt dabei von den getroffenen Vereinbarungen ab. Normalerweise wird die Anwendung auf den 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres vereinbart.

Der Bundesrat hat angekündigt, das erste DBA mit den neuen Amtshilfebestimmungen dem fakultativen Referendum zu unterstellen, da nach Art. 141 BV gegen völkerrechtliche Verträge, die wichtige, Recht setzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert, das Referendum ergriffen werden kann. Dies ist indes der Fall, wenn ein neues DBA für die Schweiz zusätzliche Verpflichtungen vorsieht, nicht jedoch, wenn es inhaltlich mit bereits abgeschlossenen DBA

übereinstimmt. Der Entscheid über Unterstellung bzw. Nichtunterstellung eines DBA unter das fakultative Referendum obliegt aber in jedem Fall den eidgenössischen Räten³⁴.

2.1.5 Schlussfolgerung

Obige Ausführungen zeigen, dass es bisher mehrheitlich gelungen ist, die vom Bundesrat aufgestellten Grundsätze der revidierten internationalen Amtshilfepolitik in Steuersachen umzusetzen. Diese Grundsätze gewährleisten eine sinnvolle und zulässige Einschränkung des Informationsaustauschs. Eine weitestgehende Einschränkung des Informationsaustauschs im Rahmen des unter Art. 26 OECD-MA Zulässigen ist zu begrüssen. Nur wo dies der andere Vertragsstaat explizit verlangt und nur falls dieser seinerseits (für die Schweiz) bedeutende Konzessionen anbietet, erscheint ein Abrücken von den erwähnten Grundsätzen hin zu einer weiterführenden Amtshilfe allenfalls sinnvoll.

Mit ihrer revidierten internationalen Amtshilfepolitik in Steuersachen erfüllt die Schweiz den internationalen Standard. Die Entwicklungen in den vergangenen Monaten lassen vermuten, dass in den kommenden Jahren eine beträchtliche Anzahl neuer oder revidierter DBA abgeschlossen werden, welche eine Amtshilfebestimmung im Sinne der neuen Amtshilfepolitik enthalten werden.

In der OECD wird die Schweiz darauf hinarbeiten, die internationalen Standards so rasch wie möglich weltweit durchzusetzen. Neu ist die Schweiz erstmals im Büro des Fiskalkomitees der OECD und im Büro des Global Forum on Taxation vertreten. Damit kann sich die Schweiz künftig direkt, zeitgerecht und formell in die Diskussionen und Vorhaben des Steueraussschusses einbringen³⁵.

Zusammenhang mit Zöllen und Mehrwertsteuer nicht nur in schweren Fällen der Steuerhinterziehung erfolgen (Art. 3 Abs. 1 des Betrugsbekämpfungsabkommens sieht einen Mindestdeliktobetrag von EUR 25 000 vor), sondern bereits in leichten Fällen.

³² Vgl. Art. 10 Abs. 2 Zusatzabkommen DBA Frankreich bzw. Ziff. 4 lit. a Zusatzprotokoll zum revidierten DBA Grossbritannien.

³³ Im Zusammenhang mit völkerrechtlichen Verträgen versteht man darunter die Zustimmung der Verhandlungsführer zu einem Vertragstext durch Anbringen der Initialen (=Paraphen).

³⁴ Zum Ganzen: Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 8. April 2008, www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen (besucht am 27. Oktober 2009).

³⁵ Zum Ganzen: Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 25. September 2009, www.estv.admin.ch/insteuerrecht/themen (besucht am 27. Oktober 2009).

2.2 Weitere Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

Im Rahmen der zahlreichen DBA-Verhandlungen in den vergangenen Monaten, bei welchen meist der Informationsaustausch im Vordergrund stand, wurden auch weitere Anpassungen verhandelt. In der Folge wird ein kurzer Überblick über die wichtigsten Änderungen und Neuerungen im Abkommensnetz der Schweiz ausserhalb der Amtshilfethematik gegeben³⁶:

Japan

(Revidiertes DBA paraphiert)

Die Schweiz und Japan haben seit 2008 Verhandlungen über die Revision des aus dem Jahre 1971 stammenden DBA geführt. Nach dem Entscheid des Bundesrates im März 2009 haben sich beide Staaten auf eine Ausweitung der Amtshilfe in Steuersachen geeinigt. Daneben wurde als wichtigste Neuerung eine vollständige Quellensteuerbefreiung (Nullsatz) für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 50% bzw. eine residuale Quellensteuer von maximal 5% für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10% (bisher 10% Sockelsteuer³⁷) vereinbart, wobei jeweils eine Mindesthaltedauer von 6 Monaten zu berücksichtigen ist. Für Zinsen im Finanzbereich (nicht jedoch für Zinsen in den übrigen Bereichen) gilt neu ebenfalls der Nullsatz (bisher einheitliche Sockelsteuer von 10%³⁸). Ausserdem wurde die vollständige Quellensteuerbefreiung von Lizenzgebühren vereinbart (bisher ebenfalls Sockelsteuer von 10%³⁹). Damit konnte einem grossen Anliegen der Schweizer Wirtschaft Rechnung getragen werden.

Der paraphierte Abkommenstext ist noch vertraulich. Nachdem die Kantone und die betroffenen Wirtschaftsverbände Stellung genommen

haben, entscheidet der Bundesrat über die Unterzeichnung des revidierten Abkommens.

Dänemark

(Revisionsprotokoll am 21. August 2008 unterzeichnet)

Das bisherige DBA Dänemark sieht für Dividenden ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats vor. Der Quellenstaat hat unabhängig von der Beteiligungshöhe kein Recht, Steuern auf Dividenden zu erheben (Nullsatz)⁴⁰. Neu gilt der Nullsatz nur noch für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von mindestens 10% sowie für Dividenden, die an Vorsorgeeinrichtungen (in der Schweiz Einrichtungen der Säulen 1, 2 und 3a) gezahlt werden⁴¹. In allen anderen Fällen hat der Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht von maximal 15%⁴².

Weiter wurde die Regelung für Ruhegehälter aus privater Vorsorge revidiert⁴³. Entgegen der bisherigen Regelung, welche ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates vorsieht, wird dem Quellenstaat neu ein (umfangreiches) beschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt, wenn die Ruhegehälter durch Beiträge des Begünstigten oder seines Arbeitgebers geäuft wurden und die Beiträge steuerlich abzugsfähig waren resp. nicht als steuerbares Einkommen

³⁶ Es gilt zu beachten, dass sämtliche hier vorgestellten Neuerungen noch nicht in Kraft sind. Für die weiteren Etappen bis zum Inkrafttreten vgl. Abschnitt 2.1.4.

³⁷ Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA Japan (SR 0.672.946.31).

³⁸ Art. 11 Abs. 2 DBA Japan.

³⁹ Art. 12 Abs. 2 DBA Japan.

⁴⁰ Art. 10 Abs. 1 DBA Dänemark (SR 0.672.931.41).

⁴¹ Art. I Abs. 3 lit. a und lit. b Revisionsprotokoll DBA Dänemark.

⁴² Art. I Abs. 2 Revisionsprotokoll DBA Dänemark.

⁴³ Art. IV Abs. 1 Revisionsprotokoll DBA Dänemark.

⁴⁴ Art. IX Revisionsprotokoll DBA Dänemark.

erfasst wurden. Dadurch wird sichergestellt, dass derjenige Vertragsstaat, der die Vorsorgebeiträge steuerlich zu tragen hatte, auch die daraus resultierende Rente besteuern kann. Zu beachten ist, dass die neue Regelung nicht auf Sozialversicherungsrenten (in der Schweiz Renten aus der ersten Säule) anwendbar ist. Ausserdem bleiben bereits vor dem Unterzeichnungsdatum laufende Renten, deren Empfänger vor diesem Zeitpunkt in den anderen Vertragsstaat gezogen ist, von der neuen Regelung unberührt⁴⁴.

Ausdrücklich geregelt ist neu auch die steuerliche Abzugsfähigkeit von Vorsorgebeiträgen im anderen Vertragsstaat (in der Schweiz Beiträge an die Säulen 1, 2 und 3a). Zudem enthält das revidierte DBA Dänemark neu auch eine Schiedsgerichtsklausel auf Basis von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA⁴⁵.

Luxemburg

(Zusatzabkommen am 25. August 2009 unterzeichnet)

Neben der Ausweitung der Amtshilfe wurden im Rahmen der Revisionsverhandlungen mit Luxemburg auch günstigere Bedingungen für die Ausschüttung von Dividenden vereinbart. Bisher war für eine vollständige Quellensteuerbefreiung eine Beteiligungsquote von mindestens 25% erforderlich⁴⁶. Neu gilt der Nullsatz

bereits für Beteiligungen von mindestens 10% (weiterhin unter Berücksichtigung einer Mindesthaltedauer von zwei Jahren) sowie für Dividenden aus Beteiligungen, die an eine Pensionskasse oder Vorsorgeeinrichtung ausgeschüttet werden⁴⁷.

Frankreich

(Zusatzabkommen am 27. August 2009 unterzeichnet)

Das am 12. Januar 2009 unterzeichnete Zusatzabkommen ist nicht in Kraft getreten, sondern wurde nach dem Bundesratsentscheid vom 13. März neu verhandelt. Im Gegenzug für die Zugeständnisse der Schweiz in der Amtshilfefrage konnte nun die Abkommensberechtigung von Vorsorgeeinrichtungen erreicht werden. Diese können künftig die reduzierten Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in Anspruch nehmen, sofern mehr als 50% der Begünstigten natürliche Personen mit Ansässigkeit in einem Vertragsstaat sind⁴⁸. Weiter hat man sich auf ein beschränktes Besteuerungsrecht der Schweiz von Kapitaleistungen aus der zweiten Säule an in Frankreich ansässige Empfänger geeinigt⁴⁹. Das Zusatzabkommen enthält im Übrigen auch dieselben Neuerungen, die bereits in der Version vom 12. Januar 2009 enthalten waren (neu konzipierte Missbrauchsregelung, Klärung des Verhältnisses zwischen Art. 11 DBA Frankreich und Art. 15 ZBstA, Schiedsgerichtsklausel⁵⁰).

Norwegen

(Revisionsprotokoll am 31. August 2009 unterzeichnet)

Neben der Ausweitung der Amtshilfe wurde eine Reduktion der Mindestbeteiligungsquote für eine vollständige Quellensteuerbefreiung von Dividenden von bisher 20% auf neu 10%

⁴⁵ Art. VII Revisionsprotokoll DBA Dänemark. Dies entspricht der Abkommenspolitik der Schweiz. Für Einzelheiten zum Schiedsgerichtsverfahren kann auf die Botschaft zum revidierten DBA Südafrika (BBl 2007 6589) verwiesen werden.

⁴⁶ Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA Luxemburg (SR 0.672.951.81).

⁴⁷ Art. 1 Abs. 2 lit. b Zusatzabkommen DBA Luxemburg.

⁴⁸ Art. 9 Zusatzabkommen DBA Frankreich.

⁴⁹ Art. 4 Zusatzabkommen DBA Frankreich.

⁵⁰ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, SR 6/2009, S. 450 f.

vereinbart⁵¹. Weiter wurde für Ruhegehälter ein auf 15% beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates eingeführt⁵². Zudem wurde eine Meistbegünstigungsklausel in das Revisionsprotokoll aufgenommen, für den Fall, dass Norwegen mit einem anderen Staat eine Schiedsgerichtsklausel vereinbart⁵³.

Mexiko

(Zusatzabkommen am 18. September 2009 unterzeichnet)

Für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von mindestens 10% sowie für Dividenden, die an Vorsorgeeinrichtungen bezahlt werden, gilt neu der Nullsatz⁵⁴ (bisher 5% Sockelsteuer für Beteiligungen von mindestens 25%). Auch die Sockelsteuer auf Zinsen kann neu auf 5% (unter bestimmten Voraussetzungen) resp. auf 10% in den übrigen Fällen reduziert werden⁵⁵. Ausserdem wurde in Bezug auf Zinsen und Lizenzgebühren eine Meistbegünstigungsklausel vereinbart, die der Schweiz die Gleichbehandlung mit jedem anderen OECD-Mitgliedstaat garantiert, mit dem Mexiko eine vorteilhaftere Vereinbarung betreffend die Besteuerung dieser Einkünfte trifft⁵⁶. Eine wesentliche Änderung betrifft die Veräusserung von Beteiligungen aus mexikanischen Beteiligungen, die unter dem geltenden Recht der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Veräusserers zugewiesen wird. Inskünftig steht Mexiko ein auf 10% beschränktes Besteuerungsrecht auf Gewinnen aus Aktien zu, wobei in einigen Fällen Ausnahmen von dieser Regel greifen⁵⁷. Schliesslich wird das revidierte Protokoll neu ebenfalls eine bilaterale Missbrauchsbestimmung im Sinne einer Gewinndurchlaufregelung enthalten⁵⁸. Die Ausgestaltung dieser Gewinndurchlaufregelung orientiert sich an der entsprechenden Regelung des DBA Grossbritannien⁵⁹.

USA

(Revisionsprotokoll am 23. September 2009 unterzeichnet)

Im Rahmen der Revisionsverhandlungen wurde neben der Amtshilfebestimmung auch die bisherige Schiedsgerichtsklausel⁶⁰ angepasst und durch eine materiell dem OECD-MA entsprechende Formulierung ersetzt⁶¹. Weiter wurde der Wortlaut von Art. 10 Abs. 3 DBA USA abgeändert, sodass neu auch Dividenden, die an Einrichtungen der gebundenen Selbstvorsorge (in der Schweiz Säule 3a, in den USA «Individual Retirement Accounts») ausgerichtet werden, von einer vollständigen Quellensteuerbefreiung profitieren können⁶². Bisher galt der Nullsatz nur für Dividenden, die an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gezahlt wurden⁶³. Eine Verständigungsvereinbarung für die konkrete Umsetzung dieser Anpassung wird folgen. Seitens der Schweizer Wirtschaft besteht bereits seit geraumer Zeit ein erhebliches Interesse an einer Senkung der residualen Quellensteuer auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von heute 5%⁶⁴ auf 0%. Die USA streben ihrerseits eine Überarbeitung der «Limitations on Benefits Clause»⁶⁵ und Anpassung derselben an das neue amerikanische Musterabkommen an. Die Verhandlungsdelegationen kamen allerdings

⁵¹ Art. I Revisionsprotokoll DBA Norwegen.

⁵² Art. II Revisionsprotokoll DBA Norwegen.

⁵³ Art. IV Revisionsprotokoll DBA Norwegen.

⁵⁴ Art. III Revisionsprotokoll DBA Mexiko.

⁵⁵ Art. IV Revisionsprotokoll DBA Mexiko.

⁵⁶ Art. XI Revisionsprotokoll DBA Mexiko.

⁵⁷ Art. V und VI Revisionsprotokoll DBA Mexiko.

⁵⁸ Art. X Revisionsprotokoll DBA Mexiko.

⁵⁹ Vgl. dazu HUBER/DUSS/KUBAILE/WOLFF, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2009, S. 452.

⁶⁰ Art. 25 Abs. 6 DBA USA (SR 0.672.933.61).

⁶¹ Art. 2 Revisionsprotokoll DBA USA.

zur Einsicht, dass eine derart umfassende Teilrevision mehr Zeit in Anspruch nehmen würde als vorgesehen, was einer möglichst raschen Umsetzung der revidierten internationalen Amtshilfepolitik der Schweiz im Verhältnis zu den USA zuwiderlaufen würde. Es wurde daher ausserhalb des Revisionsprotokolls beschlossen, dies und allfällige weitere Änderungen im Rahmen von erneuten Revisionsverhandlungen innert zwei Jahren seit Unterzeichnung des vorliegenden Revisionsprotokolls aufzunehmen.

Finnland

(Revisionsprotokoll am 24. September 2009 unterzeichnet)

Die Verhandlungen über die Ausweitung der Amtshilfe unter dem DBA Finnland wurden genutzt, um die vollständige Quellensteuerbefreiung (Nullsatz) bereits ab einer Mindestbeteiligungquote von 10% (bisher 20%) einzuführen⁶⁶.

Katar

(Neues DBA am 25. September 2009 unterzeichnet)

Mit Katar wurde ein neues, umfassendes DBA abgeschlossen, welches an die Stelle des bishe-

rigen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften und Gewinnen aus der internationalen Luftfahrt vom 30. November 2008⁶⁷ tritt⁶⁸. Neben der Amtshilfe Klausel gemäss Art. 26 OECD-MA wurde eine vollständige Quellensteuerbefreiung von Dividendenzahlungen an den Staat, seine politischen Unterabteilungen, staatliche Institutionen wie z. B. Zentralbanken oder staatliche Investmentfonds und Pensionskassen, vereinbart⁶⁹. Für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen wurden Sockelsteuersätze von 5% (juristische Personen) bzw. 10% (natürliche Personen) ab einer Beteiligungsquote von mindestens 10% ausgehandelt. Für die übrigen Dividenden gilt eine Sockelsteuer von 15%⁷⁰. Für Zinsen und Lizenzgebühren wurde generell der Nullsatz vereinbart⁷¹.

Weitere Neuerungen

Auch die revidierten DBA Österreich und Grossbritannien enthalten neu eine dem OECD-MA entsprechende Schiedsgerichtsklausel⁷².

3 Deutschland

3.1 Bürgerentlastungsgesetz v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, S. 1959 ff.

Das Bürgerentlastungsgesetz enthält für Unternehmen Entlastungen, deren Anwendung i.d.R. auf die Jahre 2008 und 2009 beschränkt ist. Konkret werden u. a. folgende Massnahmen umgesetzt:

- Zur Entlastung vor allem mittelständischer Unternehmen wird die *Zinsschranke* gelockert, welche die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen als Betriebsausgaben einschränkt. Die Freigrenze bei der Zinsschranke wird von 1 auf 3 Mio. EUR erhöht. Die Zinsschranke ist somit nicht zu beachten, wenn der Betrag

⁶² Art. 1 Revisionsprotokoll DBA USA.

⁶³ Art. 10 Abs. 3 i.V.m. Art. 28 Abs. 4 lit. b DBA USA.

⁶⁴ Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA USA.

⁶⁵ Art. 22 DBA USA.

⁶⁶ Art. II Revisionsprotokoll DBA Finnland.

⁶⁷ SR 0.672.965.65

⁶⁸ Art. 27 Abs. 3 DBA Katar.

⁶⁹ Art. 10 Abs. 3 DBA Katar.

⁷⁰ Art. 10 Abs. 2 DBA Katar.

⁷¹ Art. 11 und 12 DBA Katar.

⁷² Art. I Revisionsprotokoll DBA Österreich bzw. Art. I Revisionsprotokoll DBA Grossbritannien.

der Zinsaufwendungen, der den Zinsertrag übersteigt, weniger als 3 Mio. EUR beträgt.

- Derzeit können (vorgetragene) Verluste deutscher Gesellschaften bei Umstrukturierungen der Eigentümer – etwa in der Schweiz – ganz oder teilweise untergehen. Ein völliger Untergang der (vorgetragenen) Verluste einer deutschen Kapitalgesellschaft droht beispielsweise sogar dann, wenn die deutsche Gesellschaft zu 100% von einer schweizerischen Muttergesellschaft gehalten und Letztere von ihrer 100%-Anteilseignerin in vollem Umfang an eine neue Anteilseignerin veräußert wird. Gerade bei komplexen Konzernstrukturen resultieren hieraus steuerliche Risiken in Deutschland, die bei der Transaktion im Ausland häufig nur schwer zu erkennen sind. Für 2008 bis Ende 2009 soll ein solcher Untergang (vorgetragener) Verluste aufgrund einer umfangreichen *Sanierungsklausel* bei Gesellschafterwechsel ausgeschlossen sein, wenn sanierungswillige Investoren das Unternehmen retten wollen.

3.2 Stand der Koalitionsverhandlungen (25. Oktober 2009)

Nach dem Abschluss der Koalitionsverhandlungen zwischen CDU/CSU und FDP sind bedeutende Massnahmen im Steuerrecht vorgesehen. Im Fokus stehen dabei die Entlastung der Steuerpflichtigen, die Förderung der Familien und die Abschaffung krisenverschärfender Regelungen der Unternehmensbesteuerung. Das Sofortprogramm der krisenentschärfenden Massnahmen für Unternehmen enthält (abschliessend) folgende Punkte:

- Bei der *Zinsschranke* soll sich die eben unter Gliederungspunkt 1. dargestellte Freigrenze dauerhaft auf 3 Mio. EUR erhöhen. Zudem soll ein Vortrag des für die Bemessung der Zinsschranke u.U. massgeblichen EBITDA

rückwirkend ab dem Jahr 2007 für einen Zeitraum von jeweils fünf Jahren möglich sein und auf diese Weise in einzelnen Jahren ggf. weiter gehende Zinsaufwendungen zulassen. Die als Ausnahme zur Zinsschranke vorgesehene Escape-Klausel und ihre Anwendung für deutsche Konzerne werden überarbeitet.

- Die ebenfalls in Gliederungspunkt 1. genannten *Verlustabzugsbeschränkungen* sollen weiter gelockert werden, und zwar durch die Aufhebung bestimmter zeitlicher Restriktionen im Rahmen der eben dargestellten Sanierungsklausel, durch die Einführung einer «Konzernklausel» und durch die Ermöglichung des Verlustübergangs in Höhe der stillen Reserven.
- Die negativen Konsequenzen der Neuregelungen zur *Funktionsverlagerung* (§ 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG) auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland sollen beseitigt werden.
- Die Gewerbesteuer soll in einer Kommission «Gemeindefinanzen» diskutiert werden. Der Hinzurechnungssatz für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei den Immobilienmieten soll von 65% auf 50% reduziert werden.
- Bei der Grunderwerbsteuer soll die langersehnte Konzernklausel eingeführt werden.
- Bei den Abschreibungsregelungen soll ein Wahlrecht eingeführt werden zur Sofortabschreibung für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 410 EUR oder zur Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten zwischen 150 EUR und 1000 EUR.

Es wird sich zeigen, ob, wann und in welchem Umfang in Zeiten knapper Kassen die genannten Massnahmen umgesetzt werden. Inhaltlich entsprechen die geplanten Sofortmassnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung weitgehend den wesentlichen Handlungsimp-

fehlungen, die Ernst & Young den Verhandlungsführern der Koalitionspartner vor Beginn der Beratungen übersandt hatte.

3.3 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, S. 2302 ff.

Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz betrifft im Wesentlichen Geschäftsbeziehungen zu Personen und Unternehmen in «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» und ermächtigt u. a. die Bundesregierung, per Rechtsverordnung Mitwirkungs- und Nachweispflichten zu regeln, falls Steuerpflichtige solche Geschäftsbeziehungen unterhalten. Das Gesetz trat am 1. August 2009, die Rechtsverordnung (BGBl. I 2009, S. 3046 f.) am 25. September 2009 in Kraft. Die Massnahmen sind prinzipiell ab 2010 anzuwenden.

1. *Erfasste Staaten*: Sanktioniert werden künftig vor allem Geschäftsbeziehungen zu Staaten, die im Verhältnis zu Deutschland keine «grosse» Auskunftsklausel⁷³ vereinbart haben, falls diese Staaten nicht Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilen oder die Bereitschaft zu entsprechender Auskunftserteilung besteht. Das Bundesfinanzministerium wird mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder sowie im Einvernehmen mit dem Auswärtigen Amt und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie «nicht kooperierende Jurisdiktionen» im BStBl. veröffentlichen. Staaten

werden indes erst dann aufgeführt, wenn sie nach Aufforderung auf diplomatischem Wege nicht bereit sind, in Gespräche zum Abschluss einer bilateralen Vereinbarung zur Umsetzung einer Auskunftsklausel nach OECD-Standard einzutreten, und wenn sie den OECD-Standard im Verhältnis zu Deutschland nicht auf andere Weise implementiert haben.

Geschäftsbeziehungen zur *Schweiz* sind daher nur dann betroffen, wenn die Schweiz weder auf bi- noch auf unilateraler Grundlage gegenüber Deutschland Informationsaustausch entsprechend der «grossen» Auskunftsklausel leistet, noch bereit ist, in Gespräche zum Abschluss einer entsprechenden bilateralen Vereinbarung einzutreten. Dies ist mit den mittlerweile eingeleiteten Gesprächen jedoch der Fall, zielen diese Gespräche doch auf die Aufnahme des OECD-Standards in ein neues DBA Deutschland-Schweiz⁷⁴. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und -verordnung mit ihrem umfangreichen Massnahmenkatalog sollten daher die Geschäftsbeziehungen zur Schweiz derzeit nicht tangieren.

Entsprechendes gilt für *Liechtenstein*: Am 2. September 2009 wurde ein Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen zwischen Deutschland und Liechtenstein unterzeichnet. Zwischen beiden Staaten besteht derzeit kein DBA. Beide Seiten sind aber bestrebt, Gespräche zur Prüfung von Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fortzusetzen. Das nun unterzeichnete Abkommen über den Informationsaustausch, das erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anwendbar sein soll, bedarf zu seinem Inkrafttreten in beiden Vertragsstaaten zwar noch der gesetzgeberischen Umsetzung. Es sollte aber nach derzeitigem Stand genügen, damit Liechtenstein nicht als «nicht kooperierende Jurisdiktion» eingeordnet wird.

⁷³ Die «kleine» Auskunftsklausel erlaubt den Auskunftsverkehr zur DBA-Durchführung, die «grosse» Auskunftsklausel denjenigen zur Durchführung des DBA und des innerstaatlichen Steuerrechts. Art. 26 OECD-MA verfolgt das Konzept der «grossen» Auskunftsklausel.

⁷⁴ NZZ v. 8.8.2009 und Mitteilung der EStV v. 21.8.2009.

2. *Massnahmenkatalog*: Nach derzeitigem Stand sind umfangreiche Massnahmen vorgesehen, die Geschäftsbeziehungen zu «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» betreffen. U. a. gilt:

- *Betriebsausgaben/Werbungskosten* können nur geltend gemacht werden, wenn bestimmte Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten erfüllt werden. Dazu zählen die zeitnahe Aufzeichnung von Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahe stehenden Personen (bei anderen Personen⁷⁵, sofern die Summe der Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus der Geschäftsbeziehung im Wirtschaftsjahr 10 000 EUR übersteigt) und die zeitnahe Aufzeichnung von Gewinnabgrenzungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätten.

- Unterhält der Steuerpflichtige Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten in einer «nicht kooperierenden Jurisdiktion» oder bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte dafür, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen der deutschen Finanzbehörde die Richtigkeit/Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt versichern und die Finanzbehörde bevollmächtigen, in seinem Namen Auskunftsansprüche gegenüber den benannten Kreditinstituten geltend zu machen. Kommt der Steuerpflichtige dem nicht nach, wird widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» vorhanden/höher sind als erklärt. Die Abgeltungssteuer/das Teileinkünfteverfahren sind ggf. ausgeschlossen.

- Die *Steuerbefreiung von Dividenden* aus Beteiligungen (§ 8b Abs. 1 KStG) oder nach

DBA-Vorgaben wird ebenfalls von erweiterten Mitwirkungs-/Nachweispflichten abhängig gemacht.

- Die völlige oder teilweise *Entlastung von deutschem Steuerabzug* (§ 50d Abs. 1, Abs. 2, § 44a Abs. 9 EStG) wird – zusätzlich zur deutschen «Anti Treaty Shopping Norm⁷⁶» – nur gewährt, wenn die Gesellschaft Namen und Ansässigkeit der natürlichen Personen offenlegt, die an der Gesellschaft unmittelbar/mittelbar zu mehr als 10% beteiligt sind. Die deutsche Finanzbehörde kann eine Ansässigkeitsbescheinigung verlangen.

- Steuerpflichtige, deren positive Überschusseinkünfte mehr als 500 000 EUR im Kalenderjahr betragen, müssen besondere *Aufbewahrungspflichten* erfüllen. *Aussenprüfungen* sind zulässig.

Die Massnahmen bilden Druck auf «nicht kooperierende Jurisdiktionen» – nicht aber nach derzeitigem Stand auf die kooperationsbereiten Staaten Schweiz und Liechtenstein.

4 Internationale Verrechnungspreise

4.1 OECD: Bekanntgabe des Entwurfs der überarbeiteten Verrechnungspreisgrundsätze (9. September 2009)

Hintergrund

Gemäss den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD von 1995 gilt eine strenge Hierarchie der Verrechnungspreismethoden, wonach die Preisvergleichsmethode («CUP method») die präferierte Verrechnungspreismethode ist und die traditionellen transaktionsbezogenen Methoden wie die Kostenaufschlagsmethode («cost-plus method») und die Wiederverkaufspreismethode («resale price method») den gewinnorientierten Methoden vorgezogen werden. Die

⁷⁵ Zu dokumentieren sind hier auch unmittelbare/mittelbare Anteilseigner (Ausnahmen bei Börsenhandel).

⁷⁶ Dazu Jakob/Kubaile, IFF 2007, S. 209 ff.

Anwendung der gewinnorientierten Methoden soll hingegen auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben («method of last resort»), d. h. insbesondere für Fälle von unzureichendem Datenmaterial oder aufgrund der Eigenart der Geschäftssituation. In der Praxis wurden die gewinnorientierten Methoden jedoch immer mehr angewendet, zum Beispiel bei einzigartigen, zwischen fremden Dritten nicht üblichen Geschäftsbeziehungen wie der Nutzungsüberlassung von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern. Darüber hinaus erfolgt eine Auswertung der gewinnorientierten Methoden oft zu Verprobungszwecken angewandt.

Am besten geeignete Methode

Die wichtigste Änderung wird der Wegfall der bisherigen Hierarchie der Verrechnungspreismethoden und stattdessen die Einführung des Grundsatzes der «für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Methode» sein. Demnach wird die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode und der TNMM nicht länger auf Ausnahmefälle beschränkt sein. Jedoch wird der Hierarchiegedanke zwischen den traditionellen transaktionsbezogenen Methoden und den gewinnorientierten Methoden zu einem gewissen Grad beibehalten, indem im Fall, dass beide gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können, die traditionellen transaktionsbezogenen Methoden zu wählen sind. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Preisvergleichsmethode, die weiterhin bevorzugt wird, sofern diese und eine andere Methode gleich zuverlässig angewendet werden können.

Gewinnaufteilungsmethode

Gemäss dem OECD-Entwurf ist die Gewinnaufteilungsmethode grundsätzlich anzuwenden, sofern beide Parteien einzigartige oder wert-

volle immaterielle Wirtschaftsgüter beitragen oder wenn die Transaktion aufgrund der hohen Verflechtung ihre Abläufe einzigartig ist. Soweit möglich, hat die Gewinnverteilung so zu erfolgen, wie unabhängige Dritte in vergleichbaren Transaktionen den Gewinn fremdvergleichskonform aufteilen würden. Damit wird der Grundsatz aus den Verrechnungspreisgrundsätzen von 1995 aufgegeben, wonach für die Gewinnaufteilung der verhältnismässige Wert der ausgeübten Funktionen der beteiligten Unternehmen massgebend ist. Gemäss dem Entwurf kann die Gewinnverteilung auf Grundlage der aufgeteilten Funktionen erfolgen, sofern es keinen anderen, direkteren Nachweis für Drittkonformität gibt. Auch werden verschiedene andere Kriterien für eine Gewinnaufteilung wie Kosten vs. eingesetzte Wirtschaftsgüter diskutiert, wobei festgestellt wird, dass die angewandten Massstäbe grundsätzlich objektiv und mittels ausreichend zuverlässigen – internen oder externen – Vergleichsdaten zu belegen sind.

Des Weiteren zeigt der Entwurf hinsichtlich der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode und der Bestimmung des aufzuteilenden Gesamtgewinns einschliesslich Aufteilungsfaktoren, dass die Umlageschlüssel mit der Funktionsanalyse, den zwischen fremden Dritten getroffenen Vereinbarungen sowie der Art der Gewinnaufteilungsmethode konsistent sowie ausreichend zuverlässig verprobbar sein müssen. Darüber hinaus sind die Umlageschlüssel im Voraus zu vereinbaren und die Beteiligten müssen in der Lage sein, die Angemessenheit der Methode darlegen zu können. Eine weitere Voraussetzung ist die konsistente Bestimmung des zu teilenden Gesamtgewinns und der Aufteilungsfaktoren. Schliesslich diskutiert der Entwurf verschiedene Ansätze zur Gewinnverteilung sowie Arten von Umlageschlüsseln einschliesslich der Frage ihrer angemessenen Verwendung.

Vergleichbarkeitsanalyse

Der OECD-Entwurf betont die Bedeutung einer Vergleichbarkeitsanalyse für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes («arm's length principle») unter Beachtung der Zumutbarkeitsgrenze für Steuerzahler. Dennoch wird die Identifikation von verlässlichen Vergleichsdaten als Grundstein für die Bestimmung von Verrechnungspreisen angesehen. Es werden 10 wesentliche, jedoch nicht zwingende Schritte für die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse vorgestellt:

- Umfassende Analyse der Umstände des Steuerzahlers;
- Bestimmung der abzudeckenden Jahre;
- Funktionsanalyse;
- Prüfung von bestehenden internen Vergleichsdaten;
- Bestimmung von verfügbaren Informationsquellen für externe Vergleichsdaten;
- Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode;
- Identifikation von möglichen Vergleichsdaten;
- Bestimmung und Durchführung von eventuellen Anpassungsrechnungen;
- Auswertung und Anwendung von Daten;
- Einführung von unterstützenden Verfahren.

Im Entwurf werden die Grundlagen und Anforderungen für eventuelle Anpassungsrechnungen für Vergleichsdaten dargestellt. Insbesondere bei den Vergleichbarkeitsunterschieden sind, soweit möglich, Anpassungen vorzunehmen, jedoch können zu viele Anpassungen ein Indiz für eine nur geringe Vergleichbarkeit sein. Darüber hinaus wird festgestellt, dass interne Vergleichsdaten im Vergleich zu externen Daten nicht notwendig zuverlässiger sein müssen. Bezüglich Minderheitsgesellschaften bei gruppeninternen Transaktionen wird festgehalten, dass

diese Drittgeschäften ähneln, jedoch für sich nicht aussagekräftig sein mögen. Bei der Verwendung von Datenbanken zur Identifizierung von externen Vergleichsdaten ist zu beachten, dass «Quantität nicht über Qualität» geht, d. h. eine eingehende Vergleichbarkeitsanalyse einer breiter angelegten Filterung nach z. B. Industriekodes vorzuziehen ist.

Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Gemäss dem OECD-Entwurf ist die transaktionsbezogene Nettomargenmethode («TNMM») im Vergleich zur Gewinnaufteilungsmethode anzuwenden, wenn lediglich eine der beteiligten Parteien einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter einsetzt. Im Fall hingegen, dass keine der beiden Parteien einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter beiträgt oder beide Parteien dies tun, jedoch nur die Immaterialgüter von einer der beiden Parteien als einzigartig anzusehen sind, wird davon ausgegangen, dass andere Verrechnungspreismethoden als die TNMM zuverlässiger sind.

4.2 Deutschland: Veröffentlichung des Entwurfschreibens «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» (17. Juli 2009)

Hintergrund

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde mit der Neufassung des § 1 AStG erstmals in Deutschland eine Besteuerung in Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen kodifiziert. Hieran anschliessend hat das BMF 2008 die FVerlV zur Erläuterung der Vorschrift sowie zur Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung und in Übereinstimmung mit dem internationalen Gewinnverteilungsgrundsatz erlassen. In Anbetracht der Komplexität des

Themas hielt das BMF eine weitere Klärung mittels der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» für erforderlich. Während § 1 AStG und die FVerlV bindendes Recht darstellen, wird es sich bei den «Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung» um deren Auslegung durch die Finanzverwaltung handeln, die keine bindende Wirkung für Steuerzahler haben.

Begriff der Funktionsverlagerung

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen Wirtschaftsgüter und andere Vorteile einschliesslich der damit zusammenhängenden Gelegenheiten und Risiken auf ein anderes verbundenes Unternehmen überträgt, sodass das aufnehmende Unternehmen diese Funktion ausüben kann. Eine Funktion stellt eine bestimmte Geschäftstätigkeit dar, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht. Grundsätzlich sind unter Funktionen sämtliche betrieblichen Aufgaben wie Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Produktion, Vertrieb, Finanzierung und Dienstleistung zu verstehen. Funktionsverlagerungen können in Form der Funktionsaufgabe und der Funktionseinschränkung auftreten. Typische Beispiele sind gemäss dem Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung»:

- Beendigung und Verlagerung der Tätigkeit eines Eigenproduzenten,
- Beendigung und Verlagerung der Tätigkeit eines Eigenhändlers,
- Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär,
- Umstellung eines Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger,
- Auslagerung der Produktion auf einen Auftragsfertiger,
- Umstellung eines Auftragsfertigers zum Eigenproduzenten und

- Umstellung eines Kommissionärs zum Eigenhändler.

Nach dem Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» gilt die Herstellung eines einzelnen Produkts bereits als eine Funktion, während die Herstellung eines anderen Produkts, unabhängig von einer eventuellen ähnlichen Produktbeschaffenheit, als eine andere Funktion anzusehen ist. Darüber hinaus kommt es für die Annahme einer Funktionsverlagerung nicht darauf an, ob das übernehmende Unternehmen mit den übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen die Funktion in gleicher Weise wie das verlagernde Unternehmen ausübt.

Einschränkungen

Der Entwurf diskutiert einige Umstände, die bereits nach der FVerlV nicht die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllen. Dies betrifft vor allem die sogenannte Funktionsverdoppelung, die unwesentliche oder nur zeitweilige Verlagerung von Funktionen oder Fälle, die nicht als ein Verkauf oder Erwerb von Funktionen zwischen verbundenen Unternehmen angesehen werden, wie die fristgerechte Kündigung von Verträgen oder das ordentliche Auslaufen einer zeitlich befristeten vertraglichen Beziehung.

Übertragung auf Routineunternehmen

In Fällen, in denen das aufnehmende Unternehmen ausschliesslich Routinetätigkeiten für das übertragende Unternehmen erbringt und hierfür eine Vergütung in Form seiner Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags erhält, gilt die Annahme, dass das Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder anderen Vorteile beinhaltet. Eine Bewertung des

Transferpakets ist daher nicht erforderlich. Gemäss dem Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» soll dies entsprechend gelten, wenn der Verrechnungspreis gemäss einer kostenbasierten TNMM erfolgt oder das aufnehmende Unternehmen aufgrund seines niedrigen Risikoprofils mittels einer Kommission vergütet wird, wobei der Begriff «Kommission unter Berücksichtigung des niedrigen Risikoprofils des Unternehmens» nicht definiert wird. Es fehlt eine vergleichbare Klarstellung hinsichtlich des Entgelts für die Übertragung von Vertriebsfunktionen, wenn diese gemäss einer umsatzbasierten TNMM (oder modifizierten Wiederverkaufspreismethode) vergütet wird.

Grundsätze für die Bewertung des Transferpakets

Ein Transferpaket besteht aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Es ist grundsätzlich Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisbestimmung in Fällen von Funktionsverlagerungen, und der Entwurf behandelt ausführlich die technischen Einzelheiten für die Bewertung von Transferpaketen wie auch Besonderheiten bei Geschäftsverlagerungen.

Ausgangspunkt für die Bestimmung des Transferpakets sind die quantifizierten Gewinnerwartungen der ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter der beiden beteiligten Unternehmen (Gewinnpotenziale), die den Barwerten der aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinnen nach Steuern entsprechen. Während der Begriff «Reingewinn nach Steuern»

einer verlagerten Funktion in der FVerlV nicht definiert ist, stellt der Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» klar, dass für dessen Ermittlung grundsätzlich nur die finanziellen Überschüsse nach Fremdkapitalkosten und Steuern aus dem Transferpaket während der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer relevant sind (direkte Methode bezogen auf die Funktion). Diese werden üblicherweise aus den für die Zukunft geplanten Jahresergebnissen abgeleitet. Statt der direkten Methode kann der Steuerzahler auch die «indirekte Methode» anwenden, nach der jeweils für das verlagernde und für das übernehmende Unternehmen eine Bewertung jeweils vor und nach Funktionsverlagerung nach entsprechenden Grundsätzen erfolgt.

Unter Bezug auf Entscheidungen des deutschen Bundesfinanzhofes stellt der Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» klar, dass für den erforderlichen Fremdvergleich die rechtliche und wirtschaftliche Verhandlungsposition der beteiligten Vertragspartner zu berücksichtigen ist, die sich massgeblich aus konkreten Handlungsalternativen ergibt (z. B. die Funktion selbst weiter auszuüben und ggf. mit dem übernehmenden Unternehmen in Konkurrenz zu treten, die Funktion auf einen Lohnfertiger zu verlagern oder ein günstigeres Angebot anzunehmen).

Kapitalisierungszinssatz

Ausgangspunkt für die Bestimmung des angemessenen Kapitalisierungszinssatzes ist der landesübliche Zins für eine «quasirisikolose» Investition (z. B. Zins für laufzeitäquivalente öffentliche Anleihen im jeweiligen Land, für das Inland die Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank, www.bundesbank.de). Auf dem Basiszinssatz sind funktions- und risikoadäquate Zuschläge vorzunehmen, um die zukünftigen

Chancen und Risiken, die mit der verlagerten Funktion zusammenhängen, im Vergleich zu denjenigen, die mit einer risikolosen Investition verbunden sind, zu berücksichtigen. Da Zinssätze für risikolose Investitionen laufzeitabhängig sind, hat diese Laufzeit der voraussichtlichen Dauer der Funktionsausübung oder der Nutzungsdauer der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter zu entsprechen. Die funktions- und risikokonformen Zuschläge sollen sich an den marktüblichen Renditen orientieren, die für die Ausübung vergleichbarer Funktionen erzielt werden. Können diese nicht ermittelt werden, ist der funktions- und risikoadäquate Zuschlag aus den Gewinnerwartungen des Gesamtunternehmens oder der verbleibenden Geschäftstätigkeit abzuleiten.

Kapitalisierungszeitraum

Gemäss dem Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» ist in der Regel von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen, wenn es sich bei der verlagerten Funktion um einen ganzen Betrieb, einen Teilbetrieb oder wenigstens um eine Einheit handelt, die wirtschaftlich eigenständig lebensfähig ist und weitgehend einem Teilbetrieb entspricht. Entsprechend wird festgehalten, dass je weiter dagegen die verlagerte Funktion unterhalb der Schwelle eines Teilbetriebs liegt, desto eher kann ein begrenzter Kapitalisierungszeitraum sachgerecht sein. Obwohl diese Schwelle nicht definiert wird, soll die Frage der Dauer des Kapitalisierungszeitraums wegen ihrer erheblichen Auswirkung auf den Mindest- und Höchstpreis (siehe unten) einen wesentlichen Prüfungsschwerpunkt bilden. Anhaltspunkte für die Bestimmung der Dauer des Kapitalisierungszeitraums können z. B. sein: der Technologiezyklus, der Produktlebenszyklus, die Dauer eines Patentschutzes, die Dauer eines

Vertriebsrechtes oder die garantierte Dauer der Funktionsausübung. Aufwendungen für den Erhalt bzw. Ersatz übertragener immaterieller Wirtschaftsgüter werden als Anzeichen für einen langen Nutzungs- und damit Kapitalisierungszeitraum gesehen.

Berechnung des Einigungsbereichs

Der Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» stellt fest, dass der Verrechnungspreis für das Transferpaket dem Wert innerhalb der Bandbreite zwischen dem Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und dem Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens entspricht, der dem Fremdvergleichsprinzip mit höchster Wahrscheinlichkeit entspricht. Kann der Steuerpflichtige keinen anderen Wert im Einigungsbereich glaubhaft machen, ist nach § 1 Abs. 3 Satz 7 2. Halbsatz ASiG der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen. Bei der Bestimmung dieses Werts sind grundsätzlich alle Umstände des Falles (z. B. die jeweiligen Marktpositionen, das betriebliche Eigeninteresse des verlagernden Unternehmens an der Verlagerung, das Angewiesensein des übernehmenden Unternehmens auf die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die Kapitalausstattung und Ertragslage der beteiligten Unternehmen, die Entstehung von Synergieeffekten, die jeweiligen Standortvorteile sowie die Höhe der ersparten Anlaufkosten des übernehmenden Unternehmens) zu berücksichtigen.

Schätzungen durch die Finanzverwaltung

Im Entwurf der «Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung» sind mehrere konkrete Beispiele für den Bewertungsansatz für den Fall enthalten, dass die Finanzverwaltung insbesondere bei Nichterfüllung der Dokumentationsanforderungen den Verrechnungspreis, d. h. den

Wert des Transferpakets, schätzt. Bemerkenswert ist hierbei, dass für die Finanzverwaltung hinsichtlich der Nachweise für die Bestimmung der Bewertungsparameter wie Kapitalisierungszinssatz und -zeitraum weniger strenge Anforderungen als für den Steuerzahler in seiner Verrechnungspreisdokumentation gelten.

Anwendungszeitraum

Die FVerlV gilt unmittelbar für alle Ende des Veranlagungszeitraums 2008 oder später erfolgten Funktionsverlagerungen. Darüber hinaus sollen grosse Teile der Regelung auf für frühere

Veranlagungszeiträume gelten, da diese nach Auffassung des BMF lediglich eine Klarstellung von bereits zu dieser Zeit geltenden Grundsätzen darstellen. Eine Ausnahme gilt lediglich für die 2008 eingeführte fiktive Preisanpassungsklausel gemäss § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG, die gemäss dem Entwurf lediglich erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anwendbar ist. Jedoch soll eine Verrechnungspreisanpassung dennoch für frühere Veranlagungszeiträume möglich sein, wenn fremde Dritte gemäss § 313 BGB oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung eine Vertragserfüllung hätten verhindern können.