
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

Einführung

In den letzten Monaten ist Bewegung in eine jahrzehntealte Kontroverse gekommen: Die Schweiz hat sich dem erhöhten Druck der OECD – unter der Federführung von Deutschland, Frankreich und den USA – schliesslich gebeugt und will ihre Praxis bei der Amtshilfe in Steuersachen unter den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) künftig revidieren. Diese Zugeständnisse der Schweiz werden zum Anlass genommen, eine Auslegeordnung vorzunehmen und einen Überblick über die unterschiedlichen Regelungen in den geltenden DBA der Schweiz zu geben. Ausserdem wird der OECD-Standard zum internationalen Informationsaustausch gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens und dessen potenzielle Tragweite und Grenzen beleuchtet.

Ungeachtet der Amtshilfe-Debatte hat der Bundesrat dem Parlament erneut zahlreiche DBA und Revisionsprotokolle zur Zustimmung vorgelegt (darunter auch das Zusatzabkommen zum DBA Frankreich). Ausserdem sind wiederum verschiedene neue und revidierte DBA ratifiziert worden und können bzw. konnten in Kraft treten (darunter das revidierte DBA Grossbritannien). Die Bestrebungen, das schweizerische Abkommensnetz weiter auszubauen und zu verbessern, dauern an. Mit Spannung wird zu verfolgen sein, wie sich die veränderte Abkommenspraxis der Schweiz in Bezug auf den Informationsaustausch auf die laufenden



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



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



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

Verhandlungen und auf neu abzuschliessende DBA weiter entwickelt.

Die immer noch ungelöste EU-Steuerkontroverse ist im Zuge der aktuellen Amtshilfe-Thematik etwas aus dem Fokus geraten. Ungeachtet dessen hat eine Arbeitsgruppe des Eidgenössischen Finanzdepartements in der Zwischenzeit Vorschläge ausgearbeitet, wie die Anliegen der EU im Rahmen einer dritten Unternehmenssteuerreform aufgegriffen werden könnten. Die einzelnen Lösungsvorschläge werden kurz vorgestellt. Auch in Deutschland ist der Informationsaustausch weiterhin ein wichtiges Thema. In

diesem Zusammenhang versucht Deutschland mit dem sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz den Druck auf alle Staaten, die das Einhalten des entsprechenden OECD-Standard angekündigt, bisher aber noch nicht konkret umgesetzt haben, weiterhin sehr hoch zu halten. Von den massiven Einschnitten des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes wäre ggf. auch die Schweiz betroffen.

Ende 2008 haben zahlreiche Länder wie China, Griechenland und Spanien strenge Dokumentationsvorschriften eingeführt oder wie in Frankreich entsprechende Entwürfe vorgelegt. Da bei Nichterfüllung dieser Anforderungen in der Regel erhebliche Geldbussen drohen, wird Unternehmen mit grenzüberschreitenden gruppeninternen Transaktionen dringend empfohlen, zu prüfen, ob ihre bisherigen Aufzeichnungen diesen Vorschriften genügen.

¹ Die Entwicklungen in diesem Bereich weisen gegenwärtig eine hohe Dynamik auf. Im vorliegenden Beitrag ist der Informationsstand bis zum 27. April 2009 verarbeitet.

² Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 (A-7342/2008 und A-7426/2008). Aufgrund der hohen Spezifität des Falles sowie des zugrunde liegenden DBA USA wird auf die Einzelheiten im vorliegenden Beitrag nicht näher eingegangen. Stattdessen wird an dieser Stelle auf die entsprechende Spezialliteratur verwiesen (DUSS M., Das amerikanische Qualified-Intermediary-System als Gefahr für Schweizer Grundwerte, «Neue Zürcher Zeitung» vom 20. November 2008; BACHES/STÄDELI, Wie aus Steuerhinterziehung Steuerbetrug wurde, «Neue Zürcher Zeitung» vom 3. Dezember 2008; BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Jusletter 26. Januar 2009, BEHNISCH, Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken, ASA 77 (Online), März 2009 sowie zahlreiche weitere Beiträge in der Tagespresse).

³ «Neue Zürcher Zeitung» vom 23. Februar 2009.

Inhaltsübersicht

1 Einführung

2 Schweiz

- 2.1 Amtshilfe unter den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen – Eine Auslegeordnung
- 2.2 Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen
- 2.3 EU-Steuerkontroverse

3 Deutschland

- 3.1 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz soll umgesetzt werden
- 3.2 Auskunfts Austausch in Steuersachen Guernsey
- 3.3 BFH-Urteil vom 26.11.2008: Verstoß des § 8b Abs. 5 KStG a.F. auch gegen Kapitalverkehrsfreiheit
- 3.4 EU-Kommission: Ungleichbehandlung in- und ausländischer Dividendeneempfänger

4 Internationale Verrechnungspreise

- 4.1 China: Erlass der lang erwarteten Transferpreisanwendungsverordnung
- 4.2 Spanien: Änderung der Transferpreisdokumentationsanforderungen
- 4.3 USA: Veröffentlichung von Regelungen zur Auftragsfertigung und «Cost Sharing»
- 4.4 Überblick über weitere Transferpreiserneuerungen, insbesondere Einführung von Dokumentationsvorschriften

2 Schweiz

2.1 Amtshilfe unter den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen – Eine Auslegeordnung¹

Der Fall UBS² und die Ankündigung der OECD im Vorfeld des G-20-Gipfels von Anfang April in London, im Rahmen der Bekämpfung der weltweiten Finanzkrise nicht nur die Regulierung und Überwachung der globalen Finanzmärkte zu verschärfen, sondern u. a. auch ein Sanktionssystem zu entwickeln, um «unkooperative Steueroasen auszutrocknen»³, hat den Druck

auf die schweizerische DBA-Praxis in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen stark erhöht. Dies hat zwischenzeitlich verstummte politische Debatten über das Bankgeheimnis und eine Flut von Medienbeiträgen zu Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen ins Rollen gebracht.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat eingeräumt, bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen künftig den OECD-Standard gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens⁴ (OECD-MA) anzuwenden⁵. Der Entscheid wurde damit begründet, dass die internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich mit der Globalisierung der Finanzmärkte und vor dem Hintergrund der Finanzkrise weiter an Bedeutung gewonnen habe und dass auch die Schweiz einen Beitrag zur Bekämpfung von Steuerdelikten leisten müsse. Gleichzeitig wurde betont, dass sich für in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige da-

durch nichts ändere. So blieben die Zugriffsmöglichkeiten auf Bankdaten durch die schweizerischen Steuerbehörden gemäss unilateralem Recht unverändert.

Im Folgenden wird zunächst ein kurzer Überblick über die bisherigen Entwicklungen in der Frage des Informationsaustausches in Steuersachen gegeben. Der vorliegende Beitrag beschränkt sich dabei auf Fragen der Amtshilfe (ohne Rechtshilfe) im Zusammenhang mit den direkten Steuern. Anschliessend werden die geltenden Regelungen in der schweizerischen DBA-Landschaft dargestellt und schliesslich wird der OECD-Standard gemäss Art. 26 OECD-MA vorgestellt.

2.1.1 *Bisherige Entwicklung*

Nach der lange Zeit herrschenden Lehre in der Schweiz dienen DBA ausschliesslich der Ver-

⁴ OECD-Musterabkommen 2008 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Stand am 17. Juli 2008).

⁵ Medienmitteilung der Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 13. März 2009, auch zum Folgenden.

⁶ Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD 2000.

⁷ Der Bericht wurde auch von der Schweiz mitgetragen, wobei sie zum Paragraph 20 jedoch einen Vorbehalt angebracht hatte. Darin wurde auf den generellen Vorbehalt der Schweiz zu OECD-MA 26 verwiesen.

⁸ KOLB, Neufassung des Artikels 26 des OECD-Musterabkommens, ASA 73 (2004/2005), S. 201.

⁹ Art. VI Ziff. 3 des Revisionsprotokolls zum DBA Deutschland vom 12. März 2002 (SR 0.672.913.623).

¹⁰ SR 0.641.926.811.

¹¹ Das ZbStA lehnt sich damit an Art. 26 Abs.1 DBA USA an. Art. 16 ZbStG (SR 641.91) stellt in diesem Zusammenhang eine Vorprüfung durch die ESTV auf, wonach einem Amtshilfeersuchen nicht entsprochen werden kann, wenn die Tat nach schweizerischem

Recht nicht als Steuerbetrug, sondern lediglich als Steuerhinterziehung zu qualifizieren wäre.

¹² Vgl. dazu und zum Folgenden bereits HUBER/HELBING/KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2004, S. 821 f.; HUBER/HELBING/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2006, S. 394 f.; HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2006, S. 871 sowie HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2007, S. 397.

¹³ Towards Global Tax Cooperation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OECD 2000 (im Folgenden «OECD Progress Report 2000»).

¹⁴ Paragraph 12, OECD Progress Report 2000. Eine ausführliche Darstellung der Beurteilungskriterien für schädliche Steuerregimes sowie eine Untersuchung der Auswirkungen dieses Projekts auf die Schweiz findet sich bei BAUMGARTNER, Harmful Tax Practices – Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 109 ff.

meidung der Doppelbesteuerung (inkl. Verhinderung von Abkommensmissbräuchen). Aus diesem Grund hatte die Schweiz schon immer einen Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA angebracht, wonach Informationen einerseits zur «Durchführung des Abkommens» und andererseits zur «Durchführung des innerstaatlichen Rechts» auszutauschen sind. In den Amtshilfeklauseln der schweizerischen DBA fehlte deshalb lange Zeit die Möglichkeit des Informationsaustausches zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts. Viele geltende DBA enthalten lediglich eine sog. «kleine Amtshilfeklausel», die eine Auskunftserteilung ausschliesslich zur unmittelbaren Anwendung des jeweiligen Abkommens vorsehen.

Nachdem das Fiskalkomitee der OECD im Jahr 2000 einen Bericht⁶ über den verbesserten Zugang zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke⁷ veröffentlicht hatte, welcher einen Austausch von Bankinformationen in Betrugsfällen forderte, hatte die Schweiz ihre Abkommenspraxis bei der Amtshilfe modifiziert und ihren Vorbehalt zum (im Jahr 2004 neu gefassten) Art. 26 OECD-MA angepasst. Die Schweiz behielt sich zwar weiterhin vor, Amtshilfe grundsätzlich auf die Durchführung der Abkommensbestimmungen zu beschränken, räumte jedoch ein, in Fällen von Steuerbetrug den Informationsaustausch auf die Durchführung des innerstaatlichen Rechts auszudehnen⁸. Diese sog. «grosse Amtshilfeklausel», welche im Zuge der Praxisänderung in das revidierte DBA Deutschland Einzug gehalten hat⁹, sieht in Anlehnung an das DBA USA (das bereits seit 1951 eine ähnliche Bestimmung enthält) einen Informationsaustausch auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts vor, sofern dieser im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Betrugsdelikten erfolgt. Die Ausdehnung der schweizerischen Amtshilfepraxis bei Betrugsdelikten wurde durch den Abschluss des Zinsbesteuerungsabkommens

(ZBStA¹⁰) zwischen der Schweiz und der EU im Jahr 2004 weiter zementiert. Nach Art. 10 Abs. 1 ZBStA tauschen die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten hinsichtlich der unter das ZBStA fallenden Zinserträge Informationen über Handlungen aus, die nach dem Recht des ersuchenden Staates als Steuerbetrug gelten oder ein ähnliches Delikt darstellen («tax fraud and the like»)¹¹. Die Schweiz hat sich gemäss Ziffer 2 des parallel zum ZBStA abgeschlossenen einverständlichen Memorandums («Memorandum of Understanding») ausserdem verpflichtet, in die DBA mit allen EU-Mitgliedstaaten eine Amtshilfeklausel aufzunehmen, die einen Informationsaustausch bei Steuerbetrug gewährleistet¹². Damit wurde die Grundlage gelegt, um den Informationsaustausch i. S. d. ZBStA gegenüber EU-Mitgliedstaaten auch auf die übrigen von den jeweiligen DBA abgedeckten Einkünfte auszudehnen. Aufgrund des Vorbehalts von Art. 18 Abs. 3 ZBStA hatte in der Folge die Revision des DBA Spanien höchste Priorität. Denn danach tritt Art. 15 ZBStA (Nullsätze) im Verhältnis zu Spanien erst in Kraft, wenn der Informationsaustausch in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten bilateral verankert ist. Das entsprechende Revisionsprotokoll wurde nach vierjähriger Verhandlungsdauer am 29. Juni 2006 schliesslich unterzeichnet und das revidierte DBA Spanien trat per 1. Juni 2007 in Kraft. Die seit 1997 laufenden Bestrebungen der OECD zur Einschränkung des sog. schädlichen Steuerwettbewerbs («Harmful Tax Practices») haben bezüglich der DBA mit den OECD-Mitgliedstaaten zu einer besonderen Ausdehnung der Amtshilfe in Zusammenhang mit Holdinggesellschaften geführt. Gemäss dem im Jahr 2000 veröffentlichten Bericht der OECD¹³ bzw. im Rahmen der anschliessenden Forumdiskussionen wurden u. a. Schweizer Holdinggesellschaften als potenziell schädliches Steuerregime eingestuft¹⁴. Um zu verhindern, dass das schweizerische Holding-

privileg auf eine Liste von schädlichen Steuerregimes gelangt, hat sich die Schweiz politisch verpflichtet, bei künftigen Revisionsverhandlungen von DBA mit OECD-Staaten eine neu gefasste Amtshilfeklausel für einen erweiterten Informationsaustausch bei Holdinggesellschaften aufzunehmen¹⁵.

Nach Abschluss des G-20-Gipfels von Anfang April 2009 in London ist die Schweiz (zusammen mit Österreich, Belgien, Luxemburg und Singapur) auf einer vorläufig noch inoffiziellen «graue Liste» des Global Forums der OECD von Ländern aufgetaucht, die den OECD-Standard bezüglich Informationsaustausch in Steuersachen nicht in vollem Umfang umgesetzt haben. Auf diese Liste (auf welcher vorher bereits 30 weitere Länder aufgeführt wurden) sind alle Länder gekommen, die nicht mindestens 12 bilaterale Abkommen mit einem Informationsaustausch entsprechend Art. 26 OECD-MA abgeschlossen haben. Ein automatischer Informationsaustausch ist dabei nicht zwingend erforderlich, sondern es genügt ein Informationsaustausch auf Anfrage im Einzelfall. Diese Kriterien sind jedoch umstritten und von der OECD als Institution auch nicht gutgeheissen worden¹⁶.

2.1.2 *Amtshilfe ohne explizite Regelung des Informationsaustausches*

Zahlreiche geltende DBA enthalten keine Amtshilfeklausel¹⁷. Die Schweiz hat aber auch ohne

explizite Amtshilfeklausel im DBA Informationen zur richtigen Anwendung des Abkommens oder zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen erteilt¹⁸, woraus teilweise abgeleitet wird, den ausdrücklichen Amtshilfeklauseln komme ohnehin nur deklaratorische Bedeutung zu¹⁹. Das Bundesgericht stützte den Informationsaustausch in diesen Fällen auf die Verständigungsklausel ab. Im aktuellen OECD-MA lautet die entsprechende Bestimmung wie folgt (Art. 25 Abs. 3 OECD-MA):

«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. [...]»

Es wird die Auffassung vertreten, die vertragsgemässe Anwendung des Abkommens setze gewisse Auskünfte voraus und aus dem Vertragsabschluss selbst erwachse den Vertragsstaaten die Pflicht zu loyaler Anwendung der Vertragsbestimmungen. Aus diesem Grund könnten die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten voneinander auch die zur Verhinderung von Missbräuchen und zur richtigen Anwendung des Abkommens notwendigen Auskünfte verlangen²⁰.

Die geltenden DBA zwischen der Schweiz und den folgenden Ländern enthalten gegenwärtig keine explizite Regelung zum Informationsaustausch (alphabetisch²¹):

¹⁵ The OECD's Project on Harmful Tax Practices, Update on Progress in Member Countries, OECD 2006, Paragraph 10.

¹⁶ Zum Ganzen: «Neue Zürcher Zeitung» vom 3. April 2009.

¹⁷ Speziell erwähnenswert sind die erst kürzlich revidierten DBA mit Argentinien und Indonesien (beides G-20-Staaten). Beide DBA enthalten weiterhin keine explizite Regelung zum Informationsaustausch.

¹⁸ Beispielhaft: BGE 96 I 733, 735 f. zum unrevidierten DBA Schweden.

¹⁹ LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 546 f.

²⁰ BGE 96 I 733, E. 2.

²¹ Nach Ansicht der Autoren bedeutende DBA sind hervorgehoben. Als bedeutend werden dabei die EU-, OECD- und G-20-Mitgliedstaaten eingestuft.

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

Land	Abschluss	Bemerkungen
Ägypten	20.05.1987	
Albanien	12.11.1999	
Argentinien	23.04.1997/07.08.2006	Revision noch nicht ratifiziert
Belarus	26.04.1999	
Bulgarien	28.10.1991	
Ecuador	28.11.1994	
Elfenbeinküste	23.11.1987	
Indonesien	29.08.1988/08.02.2007	Revisionsprotokoll seit 20. März 2009 in Kraft
Irland	08.11.1966/24.10.1980	
Jamaika	06.12.1994	
Japan	19.01.1971	Revisionsverhandlungen im Gang
Korea (Süd)	12.02.1980	
Kuwait	16.02.1999	
Liechtenstein	22.06.1995	
Malaysia	30.12.1974	
Marokko	31.03.1993	
Moldova	13.01.1999	
Niederlande	12.11.1951/22.06.1966	Revisionsverhandlungen abgeschlossen
Philippinen	24.06.1998	
Polen	02.09.1991	
Portugal	26.09.1974	
Rumänien	25.10.1993	
Russland	15.11.1995	
Schweden	07.05.1965	
Singapur	25.11.1975	
Slowakei	14.02.1997	
Sri Lanka	11.01.1983	
Trinidad und Tobago	01.02.1973	
Tunesien	10.02.1994	
Ungarn	09.04.1981	
Usbekistan	03.04.2002	
Venezuela	20.12.1996	
Vietnam	06.05.1996	

Speziell zu erwähnen ist das DBA Niederlande. Die Revisionsverhandlungen sollen zwar abgeschlossen sein, das revidierte Abkommen ist jedoch weiterhin nicht offiziell zugänglich. Verlautbarungen zufolge wird das revidierte DBA Niederlande (analog zu den revidierten DBA Spanien, Österreich, Norwegen, Finnland, Grossbritannien und Frankreich – Letzteres noch nicht ratifiziert) erwartungsgemäss eine grosse Amtshilfe Klausel enthalten, welche die Amtshilfe (in beschränktem Ausmass) auch auf Holdinggesellschaften ausdehnt²². Gleiches gilt auch für das DBA Polen²³, wo die Revisionsverhandlungen terminiert sind.

Zur Revision des DBA Japan fanden im Juni und November 2008 erste Gespräche statt. Das nächste informelle Gespräch ist für den 11. Mai 2009 vorgesehen. Es ist zu erwarten, dass aufgrund der veränderten Schweizer Abkommenspolitik nicht eine grosse Amtshilfe Klausel im Sinne der bisherigen Schweizer DBA-Praxis (hinten 2.1.4), sondern eine Art. 26 OECD-MA nachgebildete Bestimmung (hinten 2.1.5) vereinbart wird.

2.1.3 Informationsaustausch zur Durchführung des Abkommens

Aufgrund der langjährigen DBA-Praxis der Schweiz, wonach die DBA ausschliesslich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, enthalten viele geltende DBA (davon wurden etliche erst vor kurzem abgeschlossen²⁴) lediglich eine kleine Amtshilfe Klausel. Die entsprechende Bestimmung im DBA lautet i.d.R. wie folgt²⁵:

«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung dieses Abkommens mit Bezug auf die

Gegenstand dieses Abkommens bildenden Steuern. [...] Auskünfte, die irgendein Handels-, Geschäfts-, Bank-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.»

Die Abgrenzung von Auskünften zur richtigen Anwendung des Abkommens von den unter diesen DBA nicht auskunftsberechtigten Auskünften zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erfolgt mittels eines doppelten Tests durch die Eidgenössische Steuerverwaltung²⁶. Im ersten Schritt wird geprüft, ob der Steuerpflichtige durch das Abkommen in den Genuss eines Steuervorteils kommt, der ihm ohne Abkommen nicht zuteil käme. Trifft dies zu, wird in einem zweiten Schritt geprüft, welcher Staat unter dem Abkommen einen Steuerverzicht leistet; nur dieser Staat darf ein Auskunftsbegehren stellen.

Neben den in Abs. 1 explizit erwähnten Grenzen des Informationsaustausches mit Bezug auf die verschiedenen Berufs- und Geschäftsgeheimnisse enthalten die kleinen Amtshilfe Klauseln

²² Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalem Steuerrecht, StR 12/2007, S. 897 f.

²³ ISIS-Seminar: «Tagung zum internationalen Steuerrecht 2009» vom 23. April 2009; Referat GIRAUDI: Entwicklungen im Doppelbesteuerungsrecht der Schweiz mit wichtigen Handelspartnern, auch zum Folgenden.

²⁴ Es handelt sich dabei ausnahmslos um solche mit Staaten, die weder Mitglieder der EU noch der OECD sind.

²⁵ Stellvertretend: Art. 26 Abs. 1 DBA Algerien, welches am 9. Februar 2009 in Kraft getreten ist.

²⁶ Dazu und zum Folgenden: LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 549 f.f. m.w.H.

²⁷ Nach Ansicht der Autoren bedeutende DBA sind hervorgehoben. Als bedeutend werden dabei die EU-, OECD- und G-20-Mitgliedstaaten eingestuft.

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

in Abs. 2 (in weiten Teilen ähnlich dem Art. 26 Abs. 3 OECD-MA) regelmässig auch eine Einschränkung des Austauschs von Informationen, die nicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren beschafft werden können oder die Souveränität oder Sicherheit oder den «Ordre public» eines Vertragsstaates gefährden könnten. Weiter ist bei der kleinen Amtshilfe das Prinzip der Gegenseitigkeit zu beachten. So braucht bspw.

ein Vertragsstaat, in welchem bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren von einer Bank Auskünfte verlangt werden können, diese Informationen der Schweiz nicht weiterzugeben, weil dies in der Schweiz in diesem Stadium nicht möglich wäre.

Die geltenden DBA zwischen der Schweiz und den folgenden Ländern enthalten gegenwärtig eine kleine Amtshilfeklausel (alphabetisch²⁷):

Land	Abschluss	Bestimmung	Bemerkungen
Algerien	03.06.2006	Art. 26	In Kraft seit 9. Februar 2009
Armenien	12.06.2006	Art. 26	
Aserbaidschan	23.02.2006	Art. 26	
Australien	28.02.1980	Art. 24	
Bangladesch	10.12.2007	Art. 25	Noch nicht ratifiziert
Belgien	28.08.1978	Art. 27	
China	06.07.1990	Art. 26	
Dänemark	23.11.1973/11.03.1979	Art. 27	Revisionsverhandlungen laufen
Ghana	23.07.2008	Art. 27	Noch nicht ratifiziert
Griechenland	16.06.1983	Art. 25	
Indien	02.11.1994/16.02.2000	Art. 26	
Iran	27.10.2002	Art. 26	
Island	03.06.1988	Art. 26	
Israel	02.07.2003	Art. 26	
Italien	09.03.1976/28.04.1978	Art. 27	Revisionsverhandlungen dauern an
Kanada	05.05.1997	Art. 25	
Kasachstan	21.10.1999	Art. 26	
Kirgisistan	26.01.2001	Art. 26	
Kroatien	12.03.1999	Art. 26	
Lettland	31.01.2002	Art. 26	
Litauen	27.05.2002	Art. 26	
Luxemburg	21.01.1993	Art. 26	

Mazedonien	14.04.2002	Art. 26	
Mexiko	03.08.1993	Art. 24	
Mongolei	20.09.1999	Art. 26	
Neuseeland	06.06.1980	Art. 24	
Pakistan	19.07.2005	Art. 25	In Kraft seit 24. Nov. 2008
Serbien (und Montenegro)	13.04.2005	Art. 26	DBA gilt für beide Staaten
Slowenien	12.06.1996	Art. 26	
Thailand	12.02.1996	Art. 23	
Tschechische Republik	04.12.1995	Art. 26	
Ukraine	30.10.2000	Art. 26	

Hier ist das DBA Italien hervorzuheben. Die Revisionsverhandlungen sind bereits vor Jahresfrist ins Stocken geraten. Die Schweiz hatte die Aufnahme einer erweiterten Informationsaustauschklausel nach dem Vorbild der DBA Spanien, Österreich, Norwegen, Finnland, Grossbritannien und Frankreich (Letzteres noch nicht ratifiziert) bei Steuerbetrug und Holdinggesellschaften vorgeschlagen, wollte die Paraphierung des Abkommens jedoch davon abhängig machen, dass die nach kantonalem Recht privilegiert besteuerten Gesellschaften künftig auf der «White List» geführt werden und solche Gesellschaften auch uneingeschränkt Art. 15 ZBStA beanspruchen können²⁸. Der Ausgang der Verhandlungen unter den veränderten Rahmenbedingungen bleibt abzuwarten. Es dürfte nicht ausgeschlossen sein, dass Italien aufgrund der jüngsten Zugeständnisse der Schweiz eine Art. 26 OECD-MA nachgebildete Informationsaustauschklausel (hinten 2.1.5) anstreben könnte. Die Revisionsverhandlungen zum DBA Dänemark sind offenbar weit fortgeschritten bzw. abgeschlossen und es liegt bereits ein Entwurf des paraphierten Revisionsprotokolls vor²⁹. Auch hier ist zu erwarten, dass eine grosse Amtshilfeklausel für den Informationsaustausch bei Steu-

erbetrug und Holdinggesellschaften aufgenommen wird. Gleiches gilt auch für die Revision des DBA Mexiko.

2.1.4 Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts

2.1.4.1 Bei Steuerbetrug

Die auf Druck der EU und der OECD im Jahr 2004 modifizierte Abkommenspraxis der Schweiz sieht zusätzlich zum Informationsaustausch zur Durchführung des Abkommens auch einen Informationsaustausch zur Durchführung innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten vor. Viele DBA mit EU-Staaten wurden revidiert und seither neu abgeschlossene DBA mit OECD-Staaten enthalten ebenfalls eine solche grosse Amtshilfeklausel. Die entsprechende Bestimmung im DBA lautet i.d.R. wie folgt³⁰:

a) «Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind

zur Durchführung dieses Abkommens, die eine unter das Abkommen fallende Steuer betreffen. [...].

b) Amtshilfe wird auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten gewährt. Die Vertragsstaaten werden in ihrem innerstaatlichen Recht die zur Durchführung dieser Bestimmung erforderlichen Massnahmen ergreifen.»

Betreffend der verschiedenen Berufs- und Geschäftsgeheimnisse sowie bezüglich der weiteren Grenzen des Informationsaustauschs werden jeweils dieselben Einschränkungen, wie bei der kleinen Amtshilfeklausel (vorne 2.1.3) gemacht und mit Bezug auf die Durchbrechung des Bankgeheimnisses bei Betrugsdelikten wird jeweils auf die jeweilige Verordnung bzw. auf das

Revisionsprotokoll verwiesen, wo definiert wird, was unter Betrugsdelikten zu verstehen ist. Als Betrugsdelikt³¹ gilt ein betrügerisches Verhalten, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist³². Nach diesem Prinzip der doppelten Strafbarkeit kommt Amtshilfe nur in Betracht, wenn eine Tat, wäre sie in der Schweiz begangen worden, einen Steuerbetrug nach schweizerischem Recht³³ darstellen würde³⁴. Weiter setzt eine Auskunftserteilung voraus, dass zwischen dem strafbaren Verhalten und der gewünschten Amtshilfemassnahme ein direkter Zusammenhang besteht³⁵.

Nach den expliziten Regelungen einzelner DBA reicht es für einen Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts aus,

²⁸ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2008, S. 429 f.

²⁹ ISIS-Seminar: «Tagung zum internationalen Steuerrecht 2009» vom 23. April 2009; Referat GIRAUDI: Entwicklungen im Doppelbesteuerungsrecht der Schweiz mit wichtigen Handelspartnern, auch zum Folgenden.

³⁰ Stellvertretend: Art. 27 Abs. 1 lit. b DBA Deutschland.

³¹ Die Formulierungen in den geltenden DBA sind diesbezüglich uneinheitlich. Während teilweise von «Betrugsdelikten» die Rede ist (Art. 27, Abs. 1 lit. b DBA Deutschland und Art. 26 Abs. 1 lit. b DBA Österreich), wird an anderer Stelle der Begriff «Steuerbetrug» verwendet (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBA Norwegen, Art. 26 Abs. 1 lit. c DBA Finnland, Art. 25 Abs. 1 DBA Südafrika, Art. 25 Abs. 1 lit. b DBA Chile, Art. 26 Abs. 1 DBA Kolumbien, Art. 25 Abs. 1 DBA Türkei – letzte drei alle noch nicht ratifiziert). In den entsprechenden Revisions- bzw. Schluss- oder Zusatzprotokollen werden diese Begriffe allerdings in derselben Weise umschrieben und auch die Materialien enthalten keine Hinweise darauf, dass die beiden Begriffe unterschiedlich auszulegen wären. Aus diesem Grund können die beiden Begriffe nach der hier vertretenen Auffassung im Wesentlichen als deckungsgleich betrachtet werden.

³² Art. VI Ziff. 3 Revisionsprotokoll zum DBA Deutschland vom 12. März 2002.

³³ Ein solcher setzt bekanntlich das Vorliegen von gefälschten, verfälschten oder sonst inhaltlich unwahren Urkunden zur Täuschung voraus (für die direkten Steuern vgl. Art. 186 Abs. 1 DBG). Während dies in gewissen Revisions- bzw. Schluss- oder Zusatzprotokollen explizit erwähnt ist (Ziff. 10 Protokoll DBA USA; Art. IV Abs. 5 und 6 Protokoll DBA Spanien; Ziff. 6 Abs. 2 Protokoll DBA Türkei – noch nicht ratifiziert; Art. 9 Ziff. XI Zusatzabkommen DBA Frankreich – noch nicht ratifiziert sowie Notenwechsel zum revidierten DBA Grossbritannien betreffend Art. 25 Ziff. 3 und 4), fehlt in den Ausführungsbestimmungen zu den übrigen DBA eine solche Präzisierung.

³⁴ Vgl. z. B. Botschaft zum Revisionsprotokoll DBA Deutschland, BBl 2002, 4294.

³⁵ Es sei hier auf eine Besonderheit des DBA Österreichs hingewiesen. Im Unterschied zu den übrigen DBA mit grosser Amtshilfeklausel setzt das DBA Österreich für den Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts voraus, dass das entsprechende Verfahren zur Ahndung des Betrugsdelikts bereits eingeleitet worden ist (Ziff. 2.4 Schlussprotokoll DBA Österreich).

wenn ein begründeter Verdacht besteht, dass das Verhalten ein Betrugsdelikt (oder dergleichen) darstellt. Ein solcher Verdacht kann dabei beruhen auf³⁶:

- Urkunden (z. B. Geschäftsbücher, Kontobücher oder Bankbelege);
- im Rahmen von Einvernahmen gemachten Aussagen des Steuerpflichtigen;
- von einem Informanten oder einer sonstigen Drittperson erhaltenen Auskünften, die in einer unabhängigen Weise erhärtet worden sind oder sonstwie glaubhaft erscheinen;
- Indizienbeweisen.

Sind die Voraussetzungen für den Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erfüllt, steht das Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkunden und deren Weiterleitung an die zuständigen Behörden des ersuchenden Staates nicht entgegen. Ausgeschlossen sind dagegen Auskünfte, die der

bloßen Beweisausforschung («fishing expeditions») dienen³⁷.

Die Befugnisse der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie die Einzelheiten zum Verfahren sind teilweise in den Verordnungen oder Protokollen zu den entsprechenden DBA detailliert geregelt³⁸.

2.1.4.2 Bei Steuerbetrug und «dergleichen» bzw. «und ähnlichen Delikten»

Die grossen Amtshilfeklauseln in den geltenden DBA sind in unterschiedlichen Ausprägungen enthalten. Teilweise wird Amtshilfe – wie unter Abschnitt 2.1.4.1 hiervor dargestellt – zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts nur bei «Betrugsdelikten» oder bei «Steuerbetrug» gewährt. Andere Regelungen dehnen die Amtshilfe zur Durchführung des innerstaat-

³⁶ Stellvertretend: Vereinbarung vom 23. Januar 2003 betreffend die Anwendung von Artikel 26 DBA USA. Ähnlich auch Art. IV Abs. 10 Revisionsprotokoll DBA Spanien sowie Ziff. XI Zusatzprotokoll DBA Frankreich und Ziff. 8 lit. c Protokoll DBA Chile (beide noch nicht ratifiziert).

³⁷ Zum Ganzen: Art. VI Ziff. 3 Revisionsprotokoll DBA Deutschland vom 12. März 2002. Die Unzulässigkeit des Informationsaustauschs im Rahmen von fishing expeditions ist explizit auch in den Revisions- bzw. Schluss- oder Zusatzprotokollen zu den DBA Spanien (Art. IV Abs. 8), Österreich (Ziff. 2.5), Norwegen (Ziff. 5 Abs. 6), Finnland (Ziff. 3.5) und Chile (Ziff. 8 Bst. b – noch nicht ratifiziert), nicht jedoch in jenen zu den DBA USA, Grossbritannien, Frankreich, Kolumbien und Türkei (letztere drei alle noch nicht ratifiziert) vorgesehen. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte die Schweiz unter den geltenden DBA aber generell keine Auskünfte erteilen, die lediglich der Beweisausforschung dienen. Diese Auffassung wird offenbar auch vom Bundesgericht gestützt, das die Anwendung der Grundsätze über die internationale Rechtshilfe gemäss IRSG (wonach ein Rechts-

hilfeersuchen möglichst genaue und vollständige Angaben über die betreffende Person zu enthalten hat) auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA USA bejaht hat (BGE 2A.608/2005, E. 3).

³⁸ Art. VI Ziff. 3 Revisionsprotokoll DBA Deutschland vom 12. März 2002 und Art. 9–17 V DBA Deutschland (SR 672.913.610), Art. 2–10 V DBA Spanien (SR 672.933.21), Art. 2–10 V DBA Norwegen (SR 672.959.81), Art. 20c–20k V DBA USA (SR 672.933.61) sowie Art. 2–10 V DBA Chile (erst paraphiert). Andere DBA enthalten diesbezüglich keine expliziten Bestimmungen.

³⁹ Art. 26 Abs. 1 DBA USA sowie Art. 25 Abs. 1 lit. c DBA Grossbritannien.

⁴⁰ Art. 25^{bis} Abs. 1 lit. c DBA Spanien sowie Art. 28 Abs. 1 lit. c DBA Frankreich (erst paraphiert).

⁴¹ In den Revisions- bzw. Schluss- oder Zusatzprotokollen wird teilweise umschrieben, was unter diesen Begriffen zu verstehen ist (Fallbeispiele 1–14 gemäss Anhang zur Vereinbarung vom 23. Januar 2003 betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA USA; Art. IV Abs. 4 Protokoll DBA Spanien sowie Notenwechsel zum revidierten DBA Grossbritannien betreffend Art. 25 Ziff. 4).

lichen Rechts auch auf «dergleichen»³⁹ bzw. auf «ähnliche Delikte»⁴⁰ aus⁴¹. Damit ein Delikt dem Steuerbetrug ähnlich ist, muss es gemeinhin den gleichen Unrechtsgehalt aufweisen wie der Steuerbetrug nach schweizerischem Recht⁴².

2.1.4.3 Bei Holdinggesellschaften

Die politische Verpflichtung der Schweiz im Rahmen des Projekts «Harmful Tax Practices» der OECD (vgl. vorne 2.1.1), bei künftigen Revisionsverhandlungen von DBA mit OECD-Mitgliedstaaten zusätzlich eine Klausel aufzunehmen, die einen Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Holdinggesellschaften gewährleistet, hat dazu geführt, dass neu abgeschlossene oder revidierte DBA zwischen der Schweiz und OECD-

Mitgliedstaaten entsprechende Klauseln enthalten. Dabei wurde jeweils gleichzeitig auch die Amtshilfe in Fällen von Steuerbetrug (und ähnlichen Delikten) mit aufgenommen. Die entsprechende Bestimmung im DBA lautet z. B. wie folgt⁴³:

- a) *«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können die (gemäss den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte austauschen, die zur Durchführung dieses Abkommens notwendig sind.*
- b) *Zusätzlich können sie auf Verlangen solche Auskünfte austauschen, die zur Verwaltung oder Durchsetzung von innerstaatlichem Recht im Falle von Holdinggesellschaften in Bezug auf unter das Abkommen fallende Steuern notwendig sind.*
- c) *Zusätzlich können sie auf Verlangen solche Auskünfte austauschen, die zur Durchführung von innerstaatlichem Recht bei Steuerbetrug in Bezug auf die unter das Abkommen fallenden Steuern notwendig sind.»*

Nach diesen Bestimmungen tauscht die Schweiz auf Begehren Informationen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts aus, sofern es sich um Auskünfte betreffend Holdinggesellschaften i.S.v. Art. 28 Abs. 2 StHG⁴⁴ handelt und sofern sich die Informationen im Besitz der Steuerbehörden befinden. Es besteht dabei keine Verpflichtung zur Durchführung von besonderen Untersuchungsmassnahmen und das Bankgeheimnis bleibt in diesen Fällen gewahrt.

Die nachfolgende Tabelle vermittelt einen Überblick über die geltenden DBA, die einen Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts vorsehen (chronologisch)⁴⁵:

⁴² Materiell bedeutet diese Bestimmung deshalb keine Ausdehnung der Kooperationsverpflichtungen der Schweiz, insbesondere auch nicht im Vergleich zum IRSG (vgl. Botschaft zum Revisionsprotokoll DBA Grossbritannien, BBl 2008, 7663 sowie Botschaft zum Zusatzabkommen DBA Frankreich, BBl 2009, 1640).

⁴³ Stellvertretend: Art. 26 Abs. 1 DBA Norwegen. Ähnlich auch Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA Spanien, Art. 26 Abs. 1 DBA Österreich, Art. 26 DBA Finnland, Art. 25 DBA Grossbritannien, Art. 28 Abs. 1 DBA Frankreich (erst paraphiert). Letzteres enthält ausserdem zusätzlich eine Bestimmung, welche den für die Durchführung von Art. 15 ZBstA notwendigen Informationsaustausch sicherstellt.

⁴⁴ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14).

⁴⁵ Stellvertretend: Botschaft zum Revisionsprotokoll DBA Österreich, BBl 2006, 5160 f.

ENTWICKLUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

Land	Abschluss	Bestimmung	Steuer- betrug	und der- gleichen	Holding
USA	09.07.1951/02.10.1996	Art. 26	X	X	
Deutschland	11.08.1971/12.03.2002	Art. 27	X		
Norwegen	07.09.1987/12.04.2005	Art. 26	X		X
Österreich	30.01.1974/21.03.2006	Art. 26	X		X
Finnland	16.12.1991/19.04.2006	Art. 26	X		X
Spanien	26.04.1966/29.06.2006	Art. 25 ^{bis}	X	X	X
Südafrika	03.07.1967/08.05.2007	Art. 25	X		
Grossbritannien	08.12.1977/26.06.2007	Art. 25	X	X	X
Kolumbien	26.10.2007	Art. 26	X		
Chile	02.04.2008	Art. 25	X		(X)
Türkei	22.05.2008	Art. 25	X		
Frankreich	09.09.1966/12.01.2009	Art. 28	X	X	X

Die neuen bzw. revidierten DBA Kolumbien, Chile, Türkei und Frankreich sind noch nicht ratifiziert. Bezüglich Chile ist anzumerken, dass eine Klausel vorgesehen ist, welche den beschränkten Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts im Zusammenhang mit Holdinggesellschaften vorsieht, sofern Chile Mitglied der OECD wird⁴⁶. Weiter ist hervorzuheben, dass das DBA Türkei (erst paraphiert) keine Ausdehnung der Amtshilfe im Fall von Holdinggesellschaften vorsieht, obwohl die Türkei Mitglied der OECD ist.

Südafrika, Kolumbien und Chile sind weder Mitglied der OECD noch der EU. Es ist jedoch eine neue Tendenz zu erkennen, dass erweiterte Amtshilfeklauseln auch in DBA mit Staaten ausserhalb der OECD und der EU aufgenommen werden, sofern der Abschluss des Abkommens für die Schweiz von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung ist und der Vertragsstaat eine erweiterte Amtshilfeklausel wünscht.

Die Verhandlungen über die Revision des DBA USA haben am 28. April 2009 begonnen⁴⁷. Im Vorfeld hat Bundesrat Hans-Rudolf Merz dem

US-Finanzminister Timothy Geithener zugesichert, dass die Schweiz bereit ist, sich bei der Frage des Informationsaustauschs den Bestimmungen von Art. 26 OECD-MA (hinten 2.1.5) zu unterwerfen. Merz machte jedoch auch klar, dass eine solche umfangreiche Informationsaustauschklausel einer parlamentarischen Abstimmung bedarf und aller Voraussicht nach auch eine Volksabstimmung erfordern wird⁴⁸. Mit Deutschland laufen gegenwärtig Sondierungsgespräche für die Aufnahme von Revisionsverhandlungen. Die Schweiz (wie auch

⁴⁶ Ziff. 9 Protokoll DBA Chile (erst paraphiert).

⁴⁷ Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 8. April 2009.

⁴⁸ «Neue Zürcher Zeitung» vom 27. April 2009.

⁴⁹ «Neue Zürcher Zeitung» vom 27. April 2009, auch zum Folgenden.

⁵⁰ Vgl. auch Commentary on the Articles of the Model Tax Convention (Updated as of 15 July 2005), OECD 2006 (nachfolgend «OECD-Kommentar»), Art. 26 N 24.

⁵¹ Art. 26 Abs. 5 OECD-MA.

⁵² OECD-Kommentar, Art. 26 N 8.

Österreich und Luxemburg) wurde ausserdem zum Treffen der europäischen Finanzminister vom 23. Juni 2009 in Berlin eingeladen. Ein konkreter Verhandlungskalender besteht allerdings noch nicht.

Grosse Amtshilfeklauseln sind nach inoffiziellen Angaben auch für die neu abgeschlossenen oder noch abzuschliessenden DBA Malta (Mitglied der EU), Costa Rica und Taiwan (alle noch nicht offiziell paraphiert) vorgesehen.

2.1.5 Informationsaustausch nach

Art. 26 OECD-MA⁴⁹

Die bisherigen Vorbehalte der Schweiz bezogen sich auf die Absätze 1 und 5 von Art. 26 OECD-MA⁵⁰. Danach tauschen die Vertragsstaaten Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder der Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung [...] voraussichtlich erheblich sind. [...]» bzw. wonach die Einschränkung des Informationsaustauschs zur Wahrung von Geschäfts- und Berufsgeheimnissen gemäss Abs. 3 lit. c nicht so auszulegen sei «als erlaube es einem Vertragsstaat die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, [oder] einer anderen Finanzinstitution befinden. [...]»⁵¹.

In Bezug auf den Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts enthält die Kommentierung der OECD zum Musterabkommen einige Beispiele. So sollen unter dem entsprechenden DBA zwischen den Staaten A und B z. B. bei Warenverkäufen einer in Staat A ansässigen Gesellschaft an eine in Staat B ansässige Gesellschaft Auskünfte des Staates B an den Staat A über die von der Gesellschaft in Staat B bezahlten Preise verlangt werden können, damit der Staat A sein innerstaatliches Recht bei der Gewinnbesteuerung richtig anwenden kann. Dasselbe soll auch möglich sein, wenn die im

Staat A ansässige Gesellschaft die Waren nicht direkt an die im Staat B ansässige Gesellschaft verkauft, sondern über eine Gesellschaft im Staat C (möglicherweise ein Niedrigsteuerland ohne DBA mit den Staaten A und B)⁵².

Der Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts i. S. v. Art. 26 OECD-MA geht auf den ersten Blick damit deutlich weiter als die bisherige Amtshilfepraxis der Schweiz im Rahmen der grossen Amtshilfeklauseln gemäss den geltenden DBA. Bei genauerer Betrachtung könnte nach der hier vertretenen Auffassung allerdings zumindest der erste Fall auch unter die bestehenden grossen Amtshilfeklauseln subsumiert werden. Ergäbe eine Untersuchung, dass die von der Gesellschaft im Staat B bezahlten Preise nicht den von der Gesellschaft im Staat A verbuchten Erträgen entspricht, könnten nämlich die Voraussetzungen des Steuerbetrugs i. S. v. Art. 186 Abs. 1 DBG erfüllt sein, zumal die Geschäftsbücher der Gesellschaften A oder B in diesem Fall verfälscht sein bzw. inhaltlich unwahre Angaben enthalten dürften. Der zweite Fall, wo die Gesellschaft A die Waren zunächst der Gesellschaft C verkauft und diese dann ihrerseits die Waren an die Gesellschaft B verkauft, wäre dagegen von den geltenden Regelungen schwer zu erfassen. Bei nicht korrekter Verbuchung wäre der Fall zwar ebenfalls unter dem Aspekt des Steuerbetrugs zu prüfen. Allerdings ist der Anreiz für eine nicht korrekte Verbuchung in diesem Fall zumindest bei verbundenen Unternehmen eher gering. Stattdessen besteht bei einer solchen Konstellation zwischen verbundenen Unternehmen vielmehr ein Anreiz, eine Gewinnverschiebung zugunsten des Staates C zu erreichen, indem die Transferpreise entsprechend festgelegt werden. Eine direkte Auskunft des Staates A an den Staat B für Transaktionen, die sich nur indirekt zwischen in diesen Staaten ansässigen Personen vollziehen, wäre unter den geltenden DBA nicht möglich, da sich die Infor-

mationen auch auf Personen (das Unternehmen im Staat C) beziehen würden, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind. Immerhin bleibt es den Steuerbehörden in diesem Fall freilich unbenommen, die angewandten Transferpreise nach Massgabe ihres innerstaatlichen Rechts zu prüfen und ggf. im Rahmen der Bestimmungen von Art. 9 OECD-MA entsprechend anzupassen. Es erscheint unklar, ob eine Informationsaustauschklausel mit Beschränkung auf Informationen, die sich auf ansässige Personen i. S. v. Art. 1 OECD-MA beziehen, zulässig ist⁵³. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte dies jedoch der Fall sein. Dafür könnte auch sprechen, dass gemäss Art. 26 Abs. 2 OECD-MA Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, einem Drittstaat nicht offenbart werden dürfen, sofern dies nach den Bestimmungen des betreffenden DBA nicht ausdrücklich zulässig ist⁵⁴. Obschon die Information über die Gesellschaften in den Staaten A und B betreffend ihre Transaktionen mit der Gesellschaft im Staat C möglicherweise auch ohne DBA zwischen den Staaten A und C bzw. B und C beschafft werden kann (z. B. falls allein die Daten aus der Buchhaltung der Gesellschaft im Staat A ausreichend Aufschluss geben), lässt die Auslegung von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA eine gewisse Absicht er-

kennen, dass der Informationsaustausch – entgegen dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA, letzter Satz – auf Informationen betreffend ansässige Personen beschränkt werden kann.

Aus Schweizer Sicht dürfte auch der letzte Satz von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA problematisch sein. Danach sollen im Rahmen des Informationsaustauschs erhaltene Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offengelegt werden dürfen. Die Aufnahme dieser Bestimmung ist für die Vertragsstaaten jedoch freiwillig⁵⁵.

Es wird sich zeigen, wie die Schweiz die korrekte Anwendung von Art. 26 Abs. 4 OECD-MA sicherstellen wird, ohne das innerstaatliche Recht anzupassen. Diese Bestimmung verweist für die Informationsbeschaffung auf die innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse. Zumindest im Veranlagungsverfahren gemäss DBG ist aber z. B. das Einholen von Bankinformationen ohne Zutun des Steuerpflichtigen ausgeschlossen⁵⁶.

Unbestritten ist, dass der Rückzug des Vorbehalts zu Art. 26 Abs. 5 OECD-MA zu einer einfacheren Durchbrechung des Bankgeheimnisses führen wird. Das Prinzip der doppelten Strafbarkeit als Voraussetzung für einen Zugriff auf Bankdaten kann unter Art. 26 OECD-MA nicht aufrecht erhalten werden, zumal Abs. 1 den Informa-

⁵³ Der OECD-Kommentar führt dazu Folgendes aus: «The information covered by paragraph 1 is not limited to taxpayerspecific information. The competent authorities may also exchange other sensitive information [...]» (OECD-Kommentar Art. 26 N 5.1). Aus der »Kann-Formulierung« könnte abgeleitet werden, dass derart weit gefasste Informationsaustauschklauseln nicht zwingend sind. Auch DEBATIN/WASSERMEYER, Kommentar zum OECD-MA, Art. 26 N 27 verwendet eine solche Formulierung. VOGEL/LEHNER, DBA-Kommentar, Art. 26 N 57 ist diesbezüglich wenig aufschlussreich.

⁵⁴ OECD-Kommentar, Art. 26 N 12.2.

⁵⁵ OECD-Kommentar, Art. 26 N 13.

⁵⁶ Art. 127 Abs. 2 DBG.

⁵⁷ Medienmitteilung der Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 13. März 2009.

⁵⁸ OECD-Kommentar, Art. 26 N 19.7.

⁵⁹ OECD-Kommentar, Art. 26 N 9.

⁶⁰ OECD-Kommentar, Art. 26 N 5. Danach sind auch abweichende Formulierungen wie z. B. «notwendig» oder «erheblich» zulässig.

⁶¹ Zum Ganzen: HONEGGER/KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, ASA 77 (Online), März 2009, Rz 17 m.w.H.

⁶² OECD-Kommentar, Art. 26 N 10.1.

⁶³ OECD-Kommentar, Art. 26 N 9.

tionsaustausch nicht nur bei Betrugsdelikten vorsieht.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat bekanntlich beschlossen, dass die Schweiz bei der Amtshilfe in Steuersachen künftig den Art. 26 OECD-MA übernehmen will. Gleichzeitig wurden die bisherigen Vorbehalte zu dieser Bestimmung zurückgezogen und es wurde die Revision von bestehenden DBA und eine Anpassung des ZBStA angekündigt. Bei der zukünftigen Amtshilfepolitik in Steuersachen sind für den Bundesrat folgende Elemente unverzichtbar⁵⁷:

1. Wahrung des Verfahrensschutzes;
2. Begrenzung der Amtshilfe auf den Einzelfall (keine «fishing expeditions»);
3. faire Übergangslösungen;
4. Beschränkung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen;
5. Subsidiaritätsprinzip gemäss OECD-MA;
6. Bereitschaft zur Beseitigung von Diskriminierungen.

Die Punkte 1, 2, 4 und 5 sind nach der hier vertretenen Auffassung mit Art. 26 OECD-MA vereinbar, während die Punkte 3 und 6 im Rahmen der bilateralen Vertragsverhandlungen ebenfalls lösbar sein sollten.

Ad 1.

Abs. 4 von Art. 26 OECD-MA verweist bezüglich Ermittlungsbefugnissen (und damit auch bezüglich des anwendbaren Verfahrens zur Informationsbeschaffung⁵⁸) auf das innerstaatliche Recht, womit der Wahrung des Verfahrensschutzes im Sinne des schweizerischen Rechts nichts entgegenstehen sollte.

Ad 2.

Die Beschränkung des Informationsaustausches auf Ersuchen im Einzelfall ist zulässig, d. h. die Aufnahme eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches ist nicht zwingend⁵⁹. Die Wendung «voraussichtlich erheblich» soll ausserdem auch zum Ausdruck bringen, dass es den Vertragsstaaten nicht frei steht, Infor-

mationen einzufordern, die der blossen Beweisausforschung («fishing expeditions») dienen⁶⁰. Damit nach schweizerischer Auffassung keine Beweisausforschung vorliegt, sollten Amtshilfeersuchen in Steuersachen mindestens die Namen der zu untersuchenden Personen nennen. Bei Verfahren gegen Unbekannt sind die Anforderungen an die Sachverhaltsdarstellung deshalb hochzuhalten. Andernfalls können unzulässige fishing expeditions nicht vermieden werden. Es erscheint zumindest problematisch, einem Amtshilfeersuchen stattzugeben, welches (wie z. B. bei einem Fischzug gegen eine grosse Anzahl von Bankkunden) lediglich die Tathandlung beschreibt, ohne die konkreten Namen der zu untersuchenden Personen zu nennen⁶¹.

Ad 4.

Die Beschränkung des Informationsaustausches auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, ist explizit zulässig⁶².

Ad 5.

Das Subsidiaritätsprinzip, wonach sämtliche Informationsquellen, die üblicherweise im innerstaatlichen Verfahren zur Verfügung stehen, zunächst auszuschöpfen sind, bevor ein Vertragsstaat berechtigt ist, ein Auskunftersuchen zu stellen, ist eine unbestrittene Voraussetzung für den Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-MA⁶³.

2.1.6 Schlussfolgerung

Die vom Bundesrat aufgestellten Grundsätze, welche bei der Umsetzung einer veränderten Amtshilfepolitik zwingend gewahrt werden sollen, sind mit Art. 26 OECD-MA vereinbar. Neben den erwähnten Grundsätzen sollte in den künftigen Revisionsverhandlungen darauf geachtet werden, dass der Informationsaustausch innerhalb des Rahmens von Art. 26 OECD-MA so weit wie möglich eingeschränkt wird. Hierbei sollte bspw. auch geprüft werden, ob eine Be-

schränkung der Amtshilfe auf Informationen, die ansässige Personen i. S. v. Art. 1 OECD-MA betreffen, zulässig ist.

Mit Spannung wird zu verfolgen sein, wie Art. 26 Abs. 4 OECD-MA, der auf innerstaatliches Recht verweist, ohne Anpassung des innerstaatlichen Rechts umgesetzt wird, da der dortige Verweis auf das innerstaatliche Recht der Schweiz, die korrekte und vollständige Umsetzung von Art. 26 Abs. 1 OECD unter den geltenden Bestimmungen nicht sicherstellen kann. Sofern keine Anpassung des DBG und StHG erfolgt, müsste anstelle des Verweises auf die innerstaatlichen Regelungen z. B. die Zugriffsmöglichkeit auf Bankdaten direkt in den entsprechenden DBA vorgesehen werden. Dies würde allerdings bereits einen über Art. 26 OECD-MA hinausgehenden Informationsaustausch bedeuten.

Der Bundesrat hat angekündigt, das erste DBA mit den neuen Amtshilfebestimmungen dem fakultativen Referendum zu unterstellen, da nach Art. 141 BV⁶⁴ gegen völkerrechtliche Verträge, die wichtige, Recht setzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert, das Referendum ergriffen werden kann. Dies ist 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 letztlich den eidgenössischen Räten⁶⁵.

2.2 Neue und revidierte 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:

Algerien

(In Kraft seit 9. Februar 2009)

Das DBA Algerien ist am 9. Februar 2009 in Kraft getreten. Das Abkommen folgt im Wesentlichen dem OECD-MA und der schweizerischen Abkommenspolitik. Neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung bietet dieses Abkommen Personen und insbesondere investierenden Unternehmen mit steuerlichen Beziehungen zu beiden Staaten einen Rechtsschutz. Es begünstigt neue Investitionen und stellt zudem sicher, dass schweizerische Unternehmen gegenüber Konkurrenten aus anderen Industriestaaten keine steuerlich bedingten Wettbewerbsnachteile erleiden⁶⁶.

Bangladesch

(Botschaft vom Bundesrat verabschiedet)

Der Bundesrat hat am 28. Januar 2009 die Botschaft über das am 10. Dezember 2007 neu abgeschlossene DBA Bangladesch⁶⁷ verabschiedet. Das Abkommen folgt dem OECD-MA und der schweizerischen Abkommenspolitik. Es ist vor dem Inkrafttreten durch die zuständigen Instanzen beider Länder zu genehmigen.

Frankreich

(Zusatzabkommen unterzeichnet und Botschaft von Bundesrat verabschiedet)

Das Zusatzabkommen zur Änderung des DBA Frankreich wurde am 12. Januar 2009 unterzeichnet. Wie bereits dargestellt (vorne 2.1.4), ist die Schweiz in Sachen Amtshilfe weitere Verpflichtungen eingegangen. Im Rahmen der Revisionsverhandlungen drängte die Schweiz wiederholt auf die Einführung eines Nullsatzes für Lizenzgebühren sowie auf die Abkommensberechtigung schweizerischer Pensionskassen,

konnte sich jedoch in beiden Punkten nicht durchsetzen. Die französische Ablehnung wurde damit begründet, dass die schweizerischen Konzessionen bei der Amtshilfe nicht genügend weit gingen⁶⁸. Dafür konnte nunmehr das Verhältnis von Art. 11 und 14 DBA Frankreich zu Art. 15 ZBStA geklärt werden⁶⁹:

Frankreich vertrat bisher die Auffassung, Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) stelle im bilateralen Verhältnis eine abkommensrechtliche Missbrauchsbekämpfungsvorschrift i.S.v. Art. 15 Abs. 1 ZBStA dar. Für die Periode vom 1. Juli 2005 bis zum Inkrafttreten des Zusatzabkommens wurde in der Verständigungslösung vom 23. November 2006 jedoch vereinbart, dass Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) bei der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBStA nicht greift. Stattdessen wendet Frankreich für Dividendenzahlungen an schweizerische Gesellschaften (analog wie im Verhältnis zur EU) seine (weniger strengen) unilateralen Missbrauchsbestimmungen⁷⁰ an, wobei im

Falle einer Beherrschung der Schweizer Gesellschaft durch eine andere Gesellschaft, die nicht Mitglied der EU ist, auf die diesbezüglichen Informationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zurückgegriffen werden kann, falls die Schweizer Gesellschaft das Entlastungsbegehren damit begründet, dass die Beteiligungsrechte nicht zum Zweck gehalten werden, in den Genuss der Quellensteuerbefreiung zu gelangen. So können Dividenden von französischen Tochtergesellschaften an schweizerische Muttergesellschaften, die ihrerseits z. B. von einer US-Gesellschaft gehalten wird, unter Art. 15 Abs. 1 ZBStA in den Genuss des Nullsatzes gelangen, während dies nach Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) bisher nicht möglich war⁷¹.

Das Zusatzabkommen bringt nun in Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) und iii) einen veränderten Missbrauchsvorbehalt an, welcher die Grundsätze der obigen Verständigungslösung übernimmt, dabei jedoch die Anforderungen an den Nachweis reduziert, dass das Halten der Beteiligung an der französischen Gesellschaft nicht lediglich auf die Erzielung der Quellensteuerbefreiungen abzielt. Ausserdem wird in Art. 11 Abs. 2 lit. b) iii) festgehalten, dass die Einschränkung von Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) bei der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBStA nur auf Fälle angewendet wird, in denen eine Beherrschung durch nicht in der EU ansässige Personen vorliegt.

Hervorzuheben ist auch die neuartige Gewinndurchlaufregelung gemäss Art. 14 DBA Frankreich, die an die Stelle der bisherigen bilateralen Missbrauchsvorschrift tritt. Diese umfasst eine Weiterleitungsbeschränkung im Umfang von 50% der abkommensbegünstigten Erträge an nicht abkommensberechtigte Personen, wobei Weiterleitungen an unabhängige Dritte oder an Personen, die bei direktem Erhalt dieser Einkünfte abkommensrechtlich gleich oder günstiger behandelt worden wären, unschädlich sind⁷².

⁶⁴ Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101).

⁶⁵ Zum Ganzen: Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 8. April 2008.

⁶⁶ Vgl. dazu bereits HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2007, S. 395.

⁶⁷ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2008, S. 428.

⁶⁸ Botschaft zum Zusatzabkommen DBA Frankreich, BBl 2009, 1634.

⁶⁹ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2008, S. 428 f.

⁷⁰ Art. 119ter CGI.

⁷¹ Botschaft zum Zusatzabkommen DBA Frankreich, BBl 2009, 1636, auch zum Folgenden.

⁷² Zu den diesbezüglichen Einzelheiten vgl. Botschaft zum Zusatzabkommen DBA Frankreich, BBl 2009, 1637 f., sowie HÖSSLER/STOCKER, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 15 ff.

Ghana

(Botschaft vom Bundesrat verabschiedet)

Am 6. März hat der Bundesrat die Botschaft über das am 23. Juli 2008 unterzeichnete DBA Ghana⁷³ verabschiedet. Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD-MA und der schweizerischen Abkommenspolitik. Es ist vor Inkrafttreten durch die zuständigen Instanzen beider Länder zu genehmigen.

Grossbritannien

(Revidiertes DBA in Kraft)

Das Protokoll zur Änderung des DBA Grossbritannien ist am 22. Dezember 2008 in Kraft getreten. Neu wird eine vollständige Quellensteuerbefreiung von Dividenden ab einer Mindestbeteiligung von 10% gewährt. Auch Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen werden unabhängig von der Beteiligungshöhe vollständig von der Quellensteuer entlastet. Für die übrigen Dividendenzahlungen gilt weiterhin ein Residualsatz von 15%⁷⁴.

Das Revisionsprotokoll enthält zudem Neuerungen zur Besteuerung von Ruhegehältern und über die Abzugsfähigkeit von Vorsorgebeiträgen. Künftig dürfen Kapitalleistungen aus Vorsorge nur durch den Quellenstaat besteuert werden und in einem Vertragsstaat geleistete Vorsorgebeiträge sind unter bestimmten Voraussetzungen im anderen Staat abzugsfähig.

Neben der erwarteten Aufnahme einer erweiterten Amtshilfeklausel bei Steuerbetrug (und der gleichen) sowie bei Holdinggesellschaften (vorne 2.1.4), enthält das revidierte Abkommen nun ebenfalls eine bilaterale Missbrauchsbekämpfungsvorschrift im Sinne einer Durchlaufregelung. Diese «Gewinndurchlaufregelung» ist in Art. 3 Abs. 1 DBA Grossbritannien so definiert, dass die vollständige oder nahezu vollständige Weiterleitung von abkommensbegünstigten Erträgen an nicht abkommensberechtigte Personen die Abkommens-

vorteile ausschliesst, es sei denn, der Empfänger der Erträge wäre bei direkter Vereinnahmung derselben abkommensrechtlich gleich oder besser gestellt⁷⁵.

Indonesien

(Revidiertes DBA in Kraft)

Das Protokoll zur Änderung des DBA Indonesien ist am 20. März in Kraft getreten. Die wichtigste Änderung des Abkommens vom 29. August 1988 ist die Herabsetzung des residualen Quellensteuersatzes auf Lizenzgebühren von 12,5% auf 10%. Ferner werden Leasingzahlungen nicht mehr als Lizenzgebühren betrachtet. Die neuen Bestimmungen sind auf

⁷³ Vgl. dazu bereits HUBER/KUBAILE/HÖSSLI/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2008, S. 828 f.

⁷⁴ Vgl. dazu bereits HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2007, S. 896 f.

⁷⁵ Zu den diesbezüglichen Einzelheiten vgl. Botschaft zum Revisionsprotokoll DBA Grossbritannien, BBl 2008, 7658 f. sowie HÖSSLI/STOCKER, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 15 ff.

⁷⁶ Vgl. dazu bereits HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2007, S. 396.

⁷⁷ Vgl. dazu bereits HUBER/ZIEGLER/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2007, S. 397.

⁷⁸ Zu den Besonderheiten des Abkommens vgl. HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2007, S. 898 f.

⁷⁹ Vgl. dazu bereits HUBER/KUBAILE/HÖSSLI/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 12/2008, S. 829.

⁸⁰ Ein Überblick über die bisherigen Entwicklungen findet sich bei HUBER/DUSS/KUBAILE/FREIMOSER, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 6/2008, S. 430 ff.

⁸¹ Dazu und zum Folgenden: Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Dezember 2008.

Einkünfte anwendbar, die ab dem 1. Januar 2010 erzielt werden⁷⁶.

Malta

(Neues DBA unterzeichnet)

Am 18. Dezember 2008 ist das neue DBA Malta unterzeichnet worden. Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD-MA und der schweizerischen Abkommenspolitik. Abkommenstext und Botschaft werden demnächst den eidgenössischen Räten unterbreitet.

Pakistan

(Neues DBA in Kraft)

Die Ratifikationsurkunden des am 19. Juli 2005 unterzeichneten DBA Pakistan sind am 24. November 2008 ausgetauscht worden. Das Abkommen ist am gleichen Tag in Kraft getreten. Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD-MA und der schweizerischen Abkommenspolitik. Hinsichtlich Einkommenssteuer findet das neue DBA Pakistan in der Schweiz ab dem 1. Januar 2009 und in Pakistan ab dem 1. Juli 2009 Anwendung⁷⁷.

Südafrika

(Revidiertes DBA in Kraft)

Das revidierte DBA Südafrika ist am 27. Januar 2009 in Kraft getreten⁷⁸. Hervorzuheben ist der erweiterte Informationsaustausch bei Steuerbetrug (vorne 2.1.4). Bezüglich Quellensteuern ist das Abkommen ab 1. Januar 2010 anwendbar und bezüglich der übrigen Steuern ab dem Steuerjahr, das am oder nach dem Abschlussdatum beginnt. Es ersetzt das Abkommen vom 3. Juli 1967.

Türkei

(Botschaft vom Bundesrat verabschiedet)

Die Botschaft über das neue DBA Türkei wurde am 6. März 2009 vom Bundesrat verabschiedet. Das am 22. Mai 2008 unterzeichnete Abkom-

men folgt weitgehend dem OECD-MA sowie der schweizerischen Abkommenspolitik⁷⁹. Es enthält eine Klausel zum Informationsaustausch bei Steuerbetrug (vorne 2.1.4). Das DBA ist vor dem Inkrafttreten durch die zuständigen Instanzen beider Länder zu genehmigen.

2.3 EU-Steuerkontroverse⁸⁰

Am 23. September 2008 hatte die Schweizer Delegation die Vertreter der EU-Kommission über den Stand der Arbeiten für eine weitere Unternehmenssteuerreform informiert. Am 12. Dezember 2008 hat der Bundesrat nun erste Vorschläge zu Anpassungen bei den kantonalen Holding- und Verwaltungsgesellschaften vorgelegt⁸¹:

Die vom Eidgenössischen Finanzdepartement eingesetzte Arbeitsgruppe ist zunächst zum Schluss gekommen, dass das bestehende System unter Wachstumsaspekten das zielführendste ist und dass ein Übergang zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung finanzpolitisch nicht verkraftbar wäre. Dagegen könnten Anpassungen bei den kantonalen Steuerstaten den Standort Schweiz weiter stärken und deren internationale Anerkennung fördern. Als mögliche Massnahmen stehen die Folgenden im Vordergrund:

Generelles Verbot der Geschäftstätigkeit für Holdinggesellschaften

Unter den geltenden kantonalen Regelungen dürfen Holdinggesellschaften nicht in der Schweiz (wohl aber im Ausland) eine Geschäftstätigkeit ausüben (Art. 28 Abs. 2 StHG). Eine Ausdehnung des Verbots der Geschäftstätigkeit von Holdinggesellschaften auch auf das Ausland würde sicherstellen, dass keine Erträge aus einer Geschäftstätigkeit auf irgendeine Weise vom Holdingprivileg profitieren könnten. Eine solche Anpassung hätte nach der hier vertretenen Auffassung keine allzu weitreichenden Konsequenzen, zumal ausländische Geschäfts-

tätigkeiten bei Holdinggesellschaften nach der Praxis-Erfahrung der Autoren nur selten vorkommen.

Einbeitliche Besteuerung von Einkünften aus in- und ausländischer Quelle bei gemischten Gesellschaften

Die von der EU stark kritisierte unterschiedliche Besteuerung von Erträgen aus in- und ausländischer Quelle bei gemischten Gesellschaften i.S.v. Art. 28 Abs. 4 StHG soll künftig fallen gelassen werden. Es wird erwartet, dass bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieses Privilegs (überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeit heute konkretisiert in der sog. «80/80-Regel»⁸²) künftig für sämtliche Einkünfte die niedrigere Besteuerung angewendet wird, wobei die Quoten für die Besteuerung möglicherweise angehoben werden sollen.

Abschaffung des Status der Domizilgesellschaft
Gesellschaften mit Verwaltungstätigkeit aber ohne Geschäftstätigkeit in der Schweiz konnten bisher nach Art. 28 Abs. 3 StHG eine privilegierte Besteuerung mit ganz oder teilweiser Befreiung von den Kantons- und Gemeindesteuern in Anspruch nehmen. Dieser Steuerstatus soll im Rahmen der Reform abgeschafft werden. Möglicherweise könnten bestehende Domizilgesellschaften unter der neuen Regelung zwar als gemischte Gesellschaften besteuert werden. Probleme könnten sich jedoch dort ergeben, wo

sich die Tätigkeit der Domizilgesellschaften im Erbringen von konzerninternen Dienstleistungen («Management Services») erschöpft. In den Kantonen konnten in jüngster Zeit vereinzelt nämlich Praxisänderungen beobachtet werden, wonach solche Erträge generell als Erträge aus schweizerischer Quelle zu betrachten sind, auch wenn es sich bei den Dienstleistungsempfängern um ausländische Gruppengesellschaften handelt.

3 Deutschland

3.1 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz soll umgesetzt werden

Nachdem sich die Regierungskoalition auf einen Kompromiss in ihrem künftigen Kampf gegen die Steuerhinterziehung geeinigt hat, hat die Bundesregierung am 22.4.2009 beschlossen, den Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung in das Gesetzgebungsverfahren einzubringen. Das Gesetz betrifft im Wesentlichen Geschäftsbeziehungen zu Personen und Unternehmen in Staaten, die die OECD-Standards in Steuersachen in Gestalt der grossen Auskunfts Klausel (Art. 26 OECD-MA) nicht praktizieren.

Im Vergleich zum stark in der Diskussion gestandenen Referentenentwurf ist der nun vorliegende Gesetzentwurf in einigen Punkten entschärft worden. Derzeit ist geplant, das Gesetzgebungsverfahren noch in dieser Legislaturperiode abzuschliessen. Die wesentlichen Inhalte des Regierungsentwurfs vermittelt die folgende Übersicht; sie sollen bereits dann greifen, wenn Zahlungen an Personen oder Personenvereinigungen mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Staat geleistet werden, mit dem kein Auskunfts austausch nach den Standards der OECD (Artikel 26 OECD-Musterabkommen) besteht:

⁸² Nach der Praxis der meisten Kantone müssen sich sowohl mindestens 80% der Erträge als auch 80% der Aufwendungen auf ausländische Quellen beziehen. Vereinzelt reicht es allerdings aus, wenn 80% der Erträge aus ausländischen Quellen stammen (in diesen Fällen wird dann häufig von der «80/20-Regel» gesprochen.)

⁸³ Vgl. BFH-Urteil vom 9.8.2006, Az. I R 95/05.

⁸⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 21.3.2007, Az. IV B 7—G1421/0.

1. Versagung bzw. Einschränkung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs,
2. Versagung der Entlastung von deutschen Kapitalertragsteuern (bspw. der Nullsatz nach Art. 10 Abs. 3 DBA D-CH),
3. Versagung der Anwendung der de facto 95%igen Freistellung von Dividendenerträgen und Veräusserungsgewinnen bei einer deutschen Kapitalgesellschaft oder von DBA zu versagen oder einzuschränken,
4. erheblich erweiterte Mitwirkungs und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen,
5. Ausweitung der Prüfrechte und Sanktionsmöglichkeiten der Finanzbehörden.

Durch eine Versicherung an Eides statt **und** durch die generelle Zustimmung des Steuerpflichtigen, dass die deutsche Finanzverwaltung insbesondere von ausländischen Finanzinstituten die steuerlich relevanten Informationen anfordern darf, sollen die voranstehend skizzierten massiven steuerlichen Nachteile wiederum obsolet werden.

Derzeit würde auch die Schweiz von dem Gesetzgebungsverfahren betroffen sein, da das aktuelle DBA D-CH nur bei Steuerbetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung, einen Informationsaustausch gewährt. Allerdings hat die Schweiz, wie bspw. auch Luxemburg, Österreich, Monaco, etc., angekündigt, dass der OECD-Standard umgesetzt werden soll (vgl. auch 2.1).

3.2 Auskunfts austausch in Steuersachen mit Guernsey

Die deutsche Bundes-Regierung und die Regierungsvertreter von Guernsey haben am 26.3.2009 ein Abkommen über den **Auskunfts austausch** in Steuersachen unterzeichnet. Das Abkommen berechtigt jede Partei, die andere Partei um Auskunft zu einer konkreten Steuersache zu ersuchen, die Gegenstand einer Ermittlung oder Untersuchung ist. Das Abkommen bestätigt die

Verpflichtung beider Parteien zu einem offenen und fairen Steuerwettbewerb und insbesondere zur Umsetzung der hohen Standards für Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke, wie sie in dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im April 2002 veröffentlichten Musterabkommen für den Informationsaustausch über Steuerfragen aufgestellt wurden.

3.3 BFH-Urteil vom 26.11.2008: Verstoss des § 8b Abs. 5 KStG a. F. auch gegen Kapitalverkehrsfreiheit

Die von Kapitalgesellschaften bezogenen Dividenden sind grundsätzlich zu 100% steuerfrei, während 5% der Dividenden als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten (§ 8b Abs. 5 KStG). Das 5%ige Betriebsausgabenabzugsverbot galt gemäss § 8b Abs. 5 KStG 2002 a. F. bis einschliesslich Veranlagungszeitraum 2003 nur für Auslandsbeteiligungen, nicht aber für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Deutschland. Im Anschluss an die EuGH-Rechtsprechung sah der BFH darin bereits 2006 einen Verstoss gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit⁸³.

Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil – einmal mehr – über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an, soweit der BFH bei einer Mehrheitsbeteiligung einen Verstoss gegen die Kapitalverkehrsfreiheit angenommen hat⁸⁴. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist bei einer Beteiligung von mehr als 50% nur die Niederlassungsfreiheit relevant, die jedoch auf Drittstaatenfälle nicht anwendbar ist. Die Finanzverwaltung wendete daher die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG 2002 a. F. für Bezüge aus Drittstaaten weiterhin an. Mit aktuellem Urteil vom 26.11.2008 (Az. I R 7/08) – betreffend die Jahre 2001 und 2002 – bekräftigte der BFH, dass § 8b Abs. 5 KStG 2002 a. F. auch bei Mehr-

heitsbeteiligungen nicht nur gegen die Niederlassungsfreiheit, sondern auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstösst und deshalb auch gegenüber Drittstaaten wie bspw. die Schweiz nicht anwendbar ist. Entsprechende Fälle sollten geprüft und ggf. durch Berufung auf die Rechtsprechung korrigiert werden.

3.4 EU-Kommission: Ungleichbehandlung in- und ausländischer Dividendenempfänger

Die EU-Kommission hat am 19.3.2009 beschlossen, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland einzuleiten. Hintergrund ist die unterschiedliche steuerliche Behandlung in- und ausländischer Dividendenempfänger. Inländische Dividendenempfänger können die einbehaltene deutsche Quellensteuer im Steuerfestsetzungsverfahren anrechnen, während die Quellensteuerbelastung (Kapitalertragsteuer) bei ausländischen Dividendenempfängern regelmässig definitiv wird. Die Europäische Kommission sieht in der Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Dividendenempfängern eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit und hat daher beschlossen, Klage gegen Deutschland vor dem EuGH zu erheben⁸⁵. Die Quellensteuerbelastung (Kapitalertragsteuer) beträgt grundsätzlich 25% zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag. Unter bestimmten Voraussetzungen kommt ab 1.1.2009 eine Reduktion auf 15% in Betracht. Bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im EU-Ausland von mindestens 10% reduziert sich die Quellensteuer aufgrund der Mutter/Tochter-Richtlinie auf 0%. Im Verhältnis zur Schweiz beträgt die Mindestbeteiligung für den Nullsatz 20% (Art. 10 Abs. 3 DBA D-CH).

4 Internationale Verrechnungspreise

4.1 China: Erlass der lang erwarteten Transferpreisanwendungsverordnung

Mit der Guo Shui Fa [2009] vom 8.1.2009 haben die chinesischen Steuerbehörden formal die bereits seit langem erwartete Anwendungsverordnung für spezifische Steueranpassungen erlassen. Diese erläutert, wie die chinesischen Steuerbehörden das bereits seit 1.1.2008 geltende Unternehmenssteuergesetz und dessen detaillierten Umsetzungsregelungen auslegen und anwenden werden. Die wichtigsten Regelungen der Verordnung werden nachfolgend dargestellt.

Anwendungsbereich

Als verbundene Unternehmen gelten bereits Gesellschaften, deren direkte oder indirekte Beteiligung an dem chinesischen Steuerzahler 25% übersteigt. Diesen gleichgestellt sind Gesellschaften, die eine erhebliche Kontrolle über den chinesischen Steuerzahler in den Bereichen Geschäftsführung, Ein- und Verkauf und Produktion sowie über dessen bedeutende immaterielle Wirtschaftsgüter ausüben.

Dokumentations- und Offenlegungsvorschriften

Chinesische Unternehmen müssen zusammen mit der Steuerdeklaration neun detaillierte Transferpreisformulare bis zum 31. Mai des Folgejahres einreichen (für 2008 ausnahmsweise bis 31.12.2009) und für 10 Jahre aufbewahren, sofern ihre gruppeninternen Einkaufs- und Verkaufstransaktionen 200 Millionen RMB oder die übrigen Transaktionen 40 Millionen RMB übersteigen oder nicht Gegenstand eines APAs sind. Befreit von den Dokumentationspflichten sind chinesische Steuerzahler, bei denen die Beteiligung eines ausländischen Gesellschafters

⁸⁵ Az. der Kommission 2004/4349.

weniger als 50% beträgt und deren gruppeninternen Transaktionen sich auf inländische verbundene Unternehmen beschränken. Steuerzahler müssen in ihrer Dokumentation insbesondere Angaben zur organisatorischen Struktur, Geschäftstätigkeit, sowie ihren gruppeninternen Transaktionen, Vergleichbarkeitsanalyse und Wahl und Anwendung von Transferpreismethoden machen. Auf Anfrage der Steuerbehörden ist die Dokumentation innert 20 Tagen einzureichen. Bei Nichterfüllung der Dokumentationsvorschriften kann ein Zuschlag von 5% auf die zusätzliche Steuerzahlung erhoben werden.

Steuerprüfungen und -anpassungen

Gegenstand von Steuerprüfungen werden neben den bereits im Rundschreiben 143 genannten Unternehmen (wie zum Beispiel Unternehmen mit hohen gruppeninternen Transaktionsvolumen, volatilen oder niedrigen Gewinnen oder Transaktionen mit Gesellschaften in Niedrigsteuerländern) vermehrt Steuerzahler sein, die keine detaillierten Angaben zu gruppeninternen Transaktionen in ihren Steuererklärungen gemacht oder keine zeitnahe Transferpreisdokumentation erstellt haben. Bedenklich ist, dass es den chinesischen Steuerbehörden erlaubt ist, neben öffentlich zugänglichen auch nichtöffentliche Daten für die Angemessenheitsanalyse zu verwenden. Im Fall von nicht marktkonformen Transferpreisen, d. h. ausserhalb der Interquartilsbrandbreite, erfolgt wie auch in anderen Ländern bereits geregelt die Anpassung des Transferpreises auf den Medianwert.

APA («Advance Pricing Agreements»)

Das Bestreben der chinesischen Steuerbehörden ist es, die Attraktivität von APAs zu erhöhen. Hiernach beträgt die Gültigkeitsdauer eines APAs drei bis fünf Jahre ab dem ersten Jahr nach Antragstellung. Auf Antrag können die Transferpreise entsprechend rückwirkend für

das Antragsjahr und früher gebildet werden, sofern die Bedingungen bereits vergleichbar waren. Des Weiteren sind vor Antragstellung anonyme Voranhörungen möglich. Voraussetzungen für ein APA (unabhängig ob in uni-, bi- oder multilateraler Form) sind insbesondere ein Transaktionsvolumen von mindestens 40 Millionen RMB, die Einreichung von detaillierten Transferpreisinformationen im Rahmen der jährlichen Steuererklärung und die Erstellung einer ordnungsgemässen Transferpreisdokumentation.

CSA («Cost Sharing Agreements»)

Chinesische Unternehmen dürfen sich an CSA zur Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern sowie Erbringung von Einkaufs- und Marketingdienstleistungen beteiligen, wofür ebenfalls die Erstellung einer zeitnahen Dokumentation erforderlich ist. Die Frist für die Einreichung der Dokumentation endet vor dem 20. Juni des folgenden Jahres, die für den zugrunde liegenden Vertrag hingegen bereits innert 30 Tagen ab Unterzeichnung. Bei Nichteinhaltung der Fristen sind die entsprechenden Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig. Dasselbe gilt, wenn das chinesische Unternehmen innert 20 Jahren ab Unterzeichnung des CSA seine Geschäftstätigkeit einstellt.

4.2 Spanien: Änderung der Transferpreisdokumentationsanforderungen

Ende 2008 wurden in Spanien die bereits seit 2006 geltenden Dokumentationsanforderungen für spanische Unternehmen spezifiziert. Die neuen Regelungen gelten für nach dem 19.2.2009 durchgeführte Transaktionen.

Form der Transferpreisdokumentation und Befreiung von Dokumentationspflichten

Hinsichtlich der Formanforderungen an eine Transferpreisdokumentation folgt Spanien dem

«Master File»-Konzept der EU, wonach ein spanischer Steuerzahler zwei separate Dokumentationen zu erstellen hat: ein sogenanntes «Master File», das allgemeine Informationen zur Gruppe umfasst und für alle Gruppengesellschaften gilt, sowie ein sogenanntes «Local File», das detaillierte spezifische Angaben zu dem spanischen Steuerzahler enthält. Für Dienstleistungen und «Cost Contribution»-Verträge sind detaillierte Angaben wie zum Beispiel Nennung der Vertragsparteien und der verwendeten Umlageschlüssel zu machen. Die Dokumentationspflichten gelten nicht für Transaktionen zwischen spanischen Gesellschaften, die der Gruppenbesteuerung unterliegen oder die Mitglieder einer sogenannten wirtschaftlichen Interessensvereinigung («Agrupaciones de Interés Económico») oder befristeten Wirtschaftsverbandes («Uniones Temporales de Empresas») sind, oder für Transaktionen im Rahmen eines Börsenganges. Kleinere und mittlere Unternehmen sowie natürliche Personen unterliegen weniger strengen Anforderungen. Transaktionen mit in Niedrigsteuerländern ansässigen verbundenen Unternehmen sind ebenfalls zu dokumentieren, es sei denn, dass der spanische Steuerzahler deren wirtschaftliche Begründetheit nachweisen kann. Die neuen Vorschriften enthalten keine Regelung zur Sprache, in der die Dokumentation zu erstellen ist. Es wird daher angenommen, dass jede Sprache eines EU-Mitgliedstaates ausreichend ist, es sei denn, dass die spanischen Steuerbehörden ausdrücklich eine spanische Übersetzung verlangen.

Transferpreismethode und Vergleichbarkeitsanalyse

In Spanien werden die traditionellen transaktionsbezogenen Methoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) bevorzugt, jedoch ist auch die Anwendung einer gewinnorientierten

Methode (Gewinnaufteilungsmethode, transaktionsbezogene Nettomargenmethode) zulässig, wenn keine der anderen Methoden zuverlässig angewendet werden kann. Allerdings setzt die Verwendung einer gewinnorientierten Methode eine genaue Vergleichbarkeitsanalyse voraus, die jedoch auch bei den anderen Methoden verlangt wird. Eine Vergleichbarkeitsanalyse sollte insbesondere die spezifischen Charakteristika der Waren oder Dienstleistungen, die übernommenen Funktionen und Risiken einschliesslich der vertraglichen Regelungen, die zugrundeliegenden Marktbedingungen sowie andere relevanten Umstände berücksichtigen.

Fristen und Zuschläge

Die Dokumentation ist bis zur Fälligkeit der Steuererklärung, d. h. bis sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres, zu erstellen und nur auf Aufforderung der Steuerbehörden einzureichen. Die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten kann mit einem Zuschlag von 1500 Euro pro nicht dargestellter Tatsache bzw. 15 000 Euro pro Gruppe von Tatsachen sanktioniert werden. Im Fall einer Transferpreiskorrektur kann der Zuschlag auf bis zu 15% der Bruttoanpassung erhöht werden.

4.3 USA: Veröffentlichung von Regelungen zur Auftragsfertigung und «Cost Sharing»

Ende 2008 bzw. Anfang 2009 haben das US-Finanzministerium und der IRS («Internal Revenue Service») zwei lang erwartete Regelungen im Bereich Auftragsfertigung und Kostenteilung bei Entwicklungspools veröffentlicht.

«Contract Manufacturing Regulations»

Die neuen Auftragsfertigungsregelungen, die für alle nach dem 30.6.2009 beginnenden

Steuerjahre gelten, stellen eine Ausnahmeregelung für Basisgesellschaften der CFC, d. h. «Controlled Foreign Companies», dar. Diese stellen sicher, dass das Einkommen einer abhängigen ausländischen Prinzipalgesellschaft aus einem Produktionsvertrag nicht unmittelbar in den USA steuerpflichtig ist. Voraussetzung ist vor allem, dass die ausländische Gesellschaft über ausreichend Substanz verfügt (sogenannter «substantial contribution test»).

«Temporary Cost Sharing Regulations»

Des Weiteren wurden die zum 5.1.2009 wirksamen «temporary cost sharing regulations» veröffentlicht, die die bisherigen Regelung aus dem Jahr 1995 ersetzen und im Vergleich hierzu teilweise erhebliche Veränderungen und Klarstellungen beinhalten. Diese betreffen vor allem die Bestimmung von fremdvergleichskonformen Ergebnissen für Transaktionen in Zusammenhang mit Entwicklungspools, wobei die bisherigen Begriffe «external contribution» und «preliminary or contemporaneous transaction» durch die Begriffe «platform contribution» und «platform contribution transactions («PCT»)» ersetzt werden, ohne dass deren Definition wesentlich verändert wird. In den neuen Regelungen wird die Bedeutung des sogenannten Investormodel bestätigt, wonach zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Zusammenhang mit Eintrittszahlungen die erwarteten Ergebnisse im Verhältnis zu den spezifischen Risiken zu setzen sind. Der Anteil eines Teilnehmers an dem Kostenpool muss hierbei mindestens dem geschätzten Gegenwartswert des zukünftigen Einkommens bei einer alternativen Verwendung entsprechen. Für die Praxis von Bedeutung ist die Einführung einer automatischen, regelmässigen Plausibilitätsprüfung («commensurate with income test») sowie die detaillierten Übergangsregelungen, wonach be-

stehende Verträge bis 6.7.2009 gegebenenfalls anzupassen sind.

4.4 Überblick über weitere Transferpreisneuerungen, insbesondere Einführung von Dokumentationsvorschriften

4.4.1 Ecuador

Ecuador hat im Bereich Transferpreise Ende 2008 verschiedene Schreiben zur Auslegung bestehender Regelungen veröffentlicht und darüber hinaus Neuerungen eingeführt. Unter anderem müssen Unternehmen, deren Transaktionen mit verbundenen Parteien insgesamt 1 bzw. 5 Millionen USD übersteigen, einen Transferpreisannex oder eine -studie bei zwei Monate nach der Steuerdeklaration (d. h. während des Zeitraums vom 10. bis 28. Juni) einreichen. Die Behörden dürfen einen solchen Annex bzw. die Studie auch bei Unterschreiten der Schwellenwerte oder bei auf Ecuador beschränkten gruppeninternen Transaktionen jederzeit anfordern. Transaktionen mit in spezifischen Niedrigsteuerländern ansässigen, unverbundenen Unternehmen sind ebenfalls zu dokumentieren. Des Weiteren werden auch fremde Dritte wie verbundene Unternehmen behandelt, wenn eine Gesellschaft mehr als 50% ihrer entsprechenden Geschäftstätigkeit mit diesem Dritten ausführt. Die förmlichen und inhaltlichen Anforderungen an eine Dokumentation wurden ebenso wie die Anwendung der Preisvergleichsmethode als bevorzugte Methode bzw. als ausschliessliche Methode im Fall von Vermittlungstätigkeiten kodifiziert. Die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten kann mit einer Busse von bis zu 15 000 USD sanktioniert werden. Schliesslich hat Ecuador erstmals ein APA-Programm eingeführt.

4.4.2 *Frankreich*

Frankreich wird zum 1.1.2010 Dokumentationsvorschriften einführen, deren endgültige Fassung voraussichtlich Ende Jahr ergehen wird. Gemäss dem kürzlich veröffentlichten aktualisierten Entwurf gelten die neuen Dokumentationsvorschriften für alle in Frankreich ansässigen Unternehmen mit mehr als 250 Angestellten oder 50 Millionen Euro bzw. 43 Millionen Euro übersteigenden Umsätzen und Aktiva. Sie sind auch anwendbar auf französische Unternehmen, deren – in Frankreich oder im Ausland ansässiger – Mehrheitsgesellschafter diese Kriterien erfüllt. Der genaue Umfang und der Inhalt der Dokumentationsanforderungen wird zu einem späteren Zeitpunkt bekannt gegeben. Es wird jedoch erwartet, dass die französischen Vorschriften dem «Master File»-Konzept der EU folgen, wonach der Steuerzahler einerseits allgemeine Informationen zur Gruppe und andererseits detaillierte Angaben bezüglich der lokalen Gesellschaft zur Verfügung zu stellen hat. Die Dokumentation ist grundsätzlich mit Beginn einer Steuerprüfung vorzulegen, wobei eine einmalige 30-tägige Verlängerung der Frist möglich ist. Ansonsten droht dem betreffenden Unternehmen eine Strafzahlung von 5% der Transferpreisanpassung (Minimum 50 000 Euro). Eine Besonderheit ist, dass die Dokumentation auch vom Betriebsrat angefordert werden kann.

4.4.3 *Griechenland*

Griechenland folgt bei den kürzlich eingeführten Dokumentationsanforderungen ebenfalls dem «Master File»-Konzept der EU. Ausgenommen von den Dokumentationspflichten sind insbesondere Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 1 Million Euro oder vertraglichem Transaktionsvolumen von weniger als 200 000 Euro. Die Dokumentation ist auf Anforderung der Steuerbehörden innert 30 Tagen in grie-

chischer Sprache einzureichen. Zusätzlich muss ein Unternehmen bis 4,5 Monate nach Ende seines Geschäftsjahres eine Liste der gruppeninternen Transaktionen sowie deren Art, Wert und Volumen einsenden. In Griechenland werden die transaktionsbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) sowie, wenn deren Anwendung nicht möglich ist, die transaktionsbezogene Nettomargenmethode akzeptiert. Im Fall der Nichterfüllung der Dokumentationsvorschriften können Zuschläge von 10% der Transferpreisanpassung sowie zusätzlich ein Einmalbetrag von 5000 Euro erhoben werden.

4.4.4 *Japan*

Im Oktober 2008 hat Japan geänderte Transferpreisregelungen erlassen. Neben der Verkürzung der Antragsfrist für ein APA um 14 Monate vor Beginn des Steuerjahres, für das das APA gelten soll, ist es künftig bei der Erbringung von Dienstleistungen zulässig, den Transferpreis auf Grundlage der direkten und indirekten Kosten zu bestimmen (d.h. ohne Erhebung eines Gewinnaufschlags). Voraussetzung hierfür ist es, dass ähnlich wie bei der in den USA geltenden «Services Cost Method» diese Dienstleistungen nicht die Haupttätigkeit des Leistungserbringers darstellen sowie sich auf Routineleistungen wie zum Beispiel Buchhaltung beschränken.

4.4.5 *Korea*

Mit Wirkung zum 26.12.2008 gelten in Korea zeitnahe Dokumentationsvorschriften. Hiernach wird für Steuerzahler, die ihren Aufzeichnungspflichten nachkommen, nicht der sonst übliche 10%ige Strafzuschlag auf aus Transferpreisanpassungen resultierenden Steuererhöhungen erhoben. In der Praxis bedeutet dies, dass wegen der fünfjährigen Veranlagungsverjährung der

Zuschlag im Fall von Transferpreiskorrekturen für alle offenen Steuerjahre ohne Dokumentation bis einschliesslich 2004 (für das die Festsetzung grundsätzlich bis zum 31.3.2010 offen ist) erhoben werden kann.

4.4.6 Slowakei

In der Slowakei wurden bereits zum 1.1.2009 neue Dokumentationsvorschriften eingeführt, die dem EU «Master File»-Ansatz folgen. Nur für Steuerzahler, die ihre Bücher nicht gemäss IFRS («International Financial Reporting Standard») führen, gelten vereinfachte Aufzeichnungspflichten. Grundsätzlich ist jede eine nicht weiter definierte Materialitätsgrenze

übersteigende Transaktion gesondert zu dokumentieren, wobei Gruppenbildungen zulässig sind. Die neuen Dokumentationsvorschriften sind für alle nach dem 31.12.2008 beginnenden Veranlagungszeiträume anwendbar, nach denen eine Dokumentation 10 Jahre aufzubewahren ist. Grundsätzlich sind die Aufzeichnungen in slowakischer Sprache und innert 60 Tagen nach Aufforderung durch die Steuerbehörden einzureichen, die auf Antrag des Steuerzahlers die Erstellung in einer anderen Sprache als slowakisch genehmigen können. Im Fall der Nichtbeachtung der neuen Dokumentationsvorschriften drohen Geldbussen von bis zu 33 000 Euro.