



# VI Internationale Steuern

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin  
Isabelle Stebler, Advokatin

## A

# Neue und revidierte Doppelbesteuerungs- abkommen

Staat	Neuerungen / Bemerkungen
<b>Australien</b> 14. Oktober 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) <ul style="list-style-type: none"><li>- Amtshilfeklausel nach OECD-Standard</li><li>- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 10 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.</li></ul>
<b>China</b> 15. November 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues DBA <ul style="list-style-type: none"><li>- Amtshilfeklausel nach OECD-Standard</li><li>- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.</li></ul>
<b>Kasachstan</b> 26. Februar 2014, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2015	<ul style="list-style-type: none"><li>- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD-Standard</li><li>- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 10 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.</li></ul>
<b>Peru</b> 10. März 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues DBA <ul style="list-style-type: none"><li>- Amtshilfeklausel nach OECD-Standard</li><li>- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.</li></ul>



Staat	Neuerungen/ Bemerkungen
<b>Ungarn</b> 9. November 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues DBA (Ersatz des DBA von 1982) <ul style="list-style-type: none"> <li>- Amtshilfeklausel nach OECD-Standard</li> <li>- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligungsquote von 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen oder die Nationalbank des anderen Vertragsstaates. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.</li> </ul>

Zusätzlich sind mit folgenden Ländern DBA unterzeichnet bzw. revidiert worden, welche noch nicht in Kraft sind: Argentinien, Belgien, Estland, Ghana, Island, Usbekistan und Zypern. Mit Pakistan wurde ein neues DBA paraphiert.

Steuerinformationsabkommen (SIA/TIEA [Tax Information Exchange Agreement]) sind mit Andorra, Grönland, San Marino und den Seychellen unterzeichnet worden. Im Jahr 2014 in Kraft getreten sind die SIA mit Isle of Man, Guernsey und Jersey.

## B

# Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch

## 1 Schweizer Steueramtshilfegesetz

Seit dem Jahr 2009 hat die Schweiz die Amtshilfe in Steuersachen ausgebaut und mit mehreren Staaten neue DBA ausgehandelt bzw. bestehende DBA ergänzt, um den OECD-Standard (Art. 26 des OECD-Musterabkommens) einzuführen. Am 1. Februar 2013 trat das Steueramtshilfegesetz (StAhiG) in Kraft, welches den Vollzug der Amtshilfe durch die einzelnen DBA aufgenommen hat. Unter anderem wurden mit Inkrafttreten des StAhiG Gruppenanfragen zulässig.

Bereits im August 2013 musste die Schweiz eine erste Teilrevision des StAhiG initiieren. Die Steueramtshilfe wurde dahingehend erweitert, dass in bestimmten Fällen die vom Amtshilfeersuchen Betroffenen erst nachträglich informiert werden. Diese Ausnahmeregelung ist anwendbar, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg der Untersuchung durch eine vorgängige Information vereitelt

würden. Diese Regelung ist im August 2014 in Kraft getreten.

Nach wie vor keine Amtshilfe leistet die Schweiz bei Gesuchen, die auf gestohlenen Daten beruhen, selbst wenn der ersuchende Staat diese nicht selber aktiv beschafft hat. Dies hat zur Folge, dass Hunderte von Gesuchen blockiert sind, darunter zahlreiche aus Indien.

## 2 Einseitige Anwendung des OECD-Standards

Der Bundesrat hat am 22. Oktober 2014 das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch (GASI) eröffnet. Das GASI ermöglicht die einseitige Anwendung von Art. 26 des OECD-Musterabkommens auf alle DBA, die noch nicht dem internationalen Standard entsprechen. Es soll als Übergangslösung bis zum Abschluss entsprechender Abkommen dienen; dies unabhängig davon, dass die Schweiz bereits einen grossen Teil ihrer DBA dem internationalen Standard angepasst und sieben TIEA abgeschlossen hat (Andorra, Grönland, Guernsey, Isle of Man, Jersey, San Marino, Seychellen).

Zum Zeitpunkt der Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens waren vom GASI 69 Staaten oder Territorien betroffen gewesen.

Der Gesetzesentwurf setzt für die einseitige Anwendung des OECD-Standards voraus, dass die Grundsätze der Reziprozität (Gegenseitigkeit des Informationsaustauschs) und der Vertraulichkeit gewahrt werden. Die einseitige Anwendung betrifft nur den Informationsaustausch auf Anfrage und sieht keinen automatischen Informationsaustausch vor.

### 3 Automatischer Informationsaustausch

Die OECD publizierte am 21. Juli 2014 die neuen globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch (AIA). Diese beinhalten die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den AIA über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement; MCAA), einen Common Reporting Standard (CRS) sowie einen Kommentar und technische Anwendungsrichtlinien.

Am 19. November 2014 hat der Bundesrat einer Erklärung zugestimmt, wonach die Schweiz dem MCAA beitrifft. Das MCAA ist eine der Grundlagen für die Einführung des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs in Steuersachen. Es regelt die zu übermittelnden Informationen und die Modalitäten des Informationsaustauschs sowie der Zusammenarbeit unter den zuständigen Behörden. Das MCAA bildet allerdings lediglich die Basis für künftige bilaterale Vereinbarungen mit einzelnen Staaten. Die Frage, mit welchen Staaten die Schweiz den Datenaustausch einführen wird, wird später separat dem Parlament vorgelegt werden.

Der CRS regelt detailliert, wer welche Informationen über welche Konten zu übermitteln hat. Die zu übermittelnden Informationen umfassen Kontonummer, Steueridentifikationsnummer, Namen, Adresse, Geburtsdatum, alle Einkommensarten sowie Kontensaldi von steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen im Ausland. Die wirtschaftlich Berechtigten sind dabei ebenfalls zu identifizieren. Weiter enthält der CRS Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute betreffend die Kundenidentifikation.

Nebst dem MCAA dienen das OECD-Europarats-Übereinkommen über die Steueramtshilfe, welches der Bundesrat 2013 unterzeichnet hat, sowie ein Umsetzungsgesetz als weitere Grundlagen für den AIA. All diese Vorlagen wurden zu Beginn dieses Jahres in die Vernehmlassung geschickt. Sie haben bis zur Inkraftsetzung das ordentliche Genehmigungsverfahren zu durchlaufen.

Das MCAA steht im Einklang mit Verhandlungsmandaten mit der EU, den USA und weiteren Ländern, welche der Bundesrat am 8. Oktober 2014 beschlossen hatte.

Mit der EU will der Bundesrat nebst dem AIA vor allem auch die Regularisierung der Vergangenheit und des Marktzutritts für Banken thematisieren.

Mit den USA will der Bundesrat mit Blick auf FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) zusätzlich den Wechsel zum Modell 1 diskutieren. Nach diesem Modell würden die Daten direkt zwischen den zuständigen Steuerbehörden ausgetauscht.

Weitere Länder stehen für Verhandlungen zum AIA insbesondere dann im Fokus, wenn mit diesen enge wirtschaftliche und politische Beziehungen bestehen und sie ihren Steuerpflichtigen Regularisierungsmöglichkeiten gewähren.

Das inländische Bankgeheimnis soll durch die Umsetzung des internationalen Standards (vorerst?) nicht tangiert werden.

Die Schweiz wie auch andere Staaten beabsichtigen, dass Finanzinstitute im Jahr 2017 mit der Erhebung von Kontendaten ausländischer Steuerpflichtiger beginnen, sodass ein erster Datenaustausch 2018 stattfinden könnte. Dies unter der Voraussetzung, dass das Parlament und allenfalls die Stimmberechtigten die nötigen Gesetze und Abkommen rechtzeitig genehmigen. Eine Gruppe von über 40 Staaten beabsichtigt, bereits 2016 mit der Datenerhebung zu beginnen und diese erstmals 2017 auszutauschen.

## C

# Base Erosion and Profit Shifting

### 1 Aktueller Stand

Die Massnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) von multinational tätigen Unternehmen (BEPS-Massnahmen) richten sich gegen eine aus Sicht der OECD aggressive Steuerplanung. Eine solche liegt dann vor, wenn ein multinational tätiges Unternehmen seine Gewinne in ein Land verschiebt, welches diesen im Ausland erwirtschafteten Gewinn nicht oder nur tief besteuert, ohne dass das Unternehmen in diesem Land über eine entsprechende wirtschaftliche Substanz verfügt.

Um Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung künftig zu verhindern, hat die OECD am 19. Juli 2013 einen Aktionsplan<sup>26</sup> mit 15 Massnahmen veröffentlicht.

<sup>26</sup> OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (deutsche Übersetzung unter [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkürzung-und-gewinnverlagerung\\_9789264209688-de](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkürzung-und-gewinnverlagerung_9789264209688-de)).

Von März bis Dezember 2014 veröffentlichte die OECD Diskussionsentwürfe («Discussion Drafts») interessierter Parteien zu den Massnahmen 1, 2, 4, 6–11 und 14. Erste Ergebnisse präsentierte die OECD am 16. September 2014.<sup>27</sup> Dabei handelt es sich um Berichte und Empfehlungen zu sieben der 15 Massnahmen des Aktionsplans. Weitere Resultate sollen im September und Dezember dieses Jahres folgen.

Die OECD plant, die letzten Diskussionsentwürfe Anfang April 2015 zu publizieren. Von Januar bis Juni 2015 werden sodann die öffentlichen Beratungen zu den Diskussionsentwürfen stattfinden. Gemäss Aktionsplan der OECD sollen sämtliche Massnahmen bis Ende 2015 umgesetzt sein.

Die Ergebnisse vom 16. September 2014 betreffen folgende sieben BEPS-Massnahmen:

- **Lösung der Besteuerungsprobleme in Zusammenhang mit der digitalen Geschäftswelt (Action 1).** Dies betrifft unter anderem die Problematik derjenigen Unternehmen, welche trotz bedeutender digitaler Präsenz in einem Land aufgrund eines fehlenden physischen Anknüpfungspunkts dort nicht besteuert werden. Gemäss dem Bericht ist es nicht sinnvoll, diesen Wirtschaftszweig steuerlich gesondert zu behandeln.
- **Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Action 2).** Die OECD empfiehlt, mittels nationaler Regeln die Auswirkungen (z. B. doppelte Nichtbesteuerung oder doppelter Betriebsausgabenabzug) grenzüberschreitender hybrider Gestaltungen einzudämmen. Als mögliche Massnahme sieht die OECD eine entsprechende Änderung des OECD-Musterabkommens.
- **Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (Action 5).** Gemäss der OECD gehört dazu unter anderem der verpflichtende spontane Informationsaustausch über Steuervorabbescheide (Steuerrulings) in Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen (vgl. dazu nachfolgend 2).
- **Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Action 6).** DBA dürfen gemäss der OECD nicht zur doppelten Nichtbesteuerung führen. Die teilnehmenden Staaten sind übereingekommen, sog. Treaty Shopping zu unterbinden.

- **Verhinderung konzerninterner Verlagerung von Immaterialgüterrechten (Action 8).** Der Bericht der OECD enthält Richtlinien für Verrechnungspreise für immaterielle Vermögenswerte. Diese sollen mit der Wertschöpfung im Einklang stehen.
- **Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation (Action 13).** Verrechnungspreise sollen mithilfe neuer Standards besser dokumentiert werden. Die OECD schlägt ausserdem vor, dass multinationale Unternehmen über ihre Einkünfte, Gewinne, bezahlte Steuern und Aktivitäten in den einzelnen Ländern berichten sollen.
- **Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Anpassung bilateraler Steuerabkommen (Action 15).** Dadurch erhofft sich die OECD eine schnellere Umsetzung der BEPS-Massnahmen.

Die Schweiz ist bemüht, die BEPS-Massnahmen durch Anpassungen sowohl des nationalen Rechts als auch des Abkommensrechts umzusetzen, soweit deren Inhalt konkret ist. Die Unternehmenssteuerreform III (UStR III) trägt dem teilweise bereits Rechnung (vgl. II.A.); sie soll ausserdem weiterhin an die aktuellen Geschehnisse angepasst werden.

## 2 Spontaner Austausch von Steuerrulings (Teil von Action 5 des BEPS-Aktionsplans)

Steuerrulings spielen im schweizerischen Steuersystem eine wichtige Rolle. Daher wird der von der OECD empfohlene spontane Austausch von Rulings für die Schweiz bedeutsame Änderungen mit sich bringen.

Bisher war für Steuerbehörden nur schwer feststellbar, ob ein internationales Unternehmen in anderen Staaten gestützt auf ein Ruling in den Genuss von Steuerbefreiungen oder -privilegierungen kommt. Tauschen Steuerbehörden verschiedener Staaten künftig Rulings spontan aus, erhalten andere Staaten Kenntnis von nicht oder privilegiert besteuertem Substrat und werden dieses gegebenenfalls selber besteuern. Je nach Sachverhalt kann dies zu Doppelbesteuerungen führen.

Bis jetzt leitet die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) aufgrund fehlender Rechtsgrundlage für eine spontane Amtshilfe von sich aus keine Rulings ins Ausland weiter. Mit der Umsetzung der

<sup>27</sup> Die einzelnen Berichte können unter <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/beps-berichte.htm> heruntergeladen werden.

BEPS-Massnahmen, insbesondere von Action 5 (vgl. 1), dürfte sich dies allerdings ändern. Rulings sollen künftig zwar nicht flächendeckend, aber spontan ausgetauscht werden.

Was «spontan» bedeutet, ist noch nicht abschliessend geklärt. Ein wichtiges Kriterium bei der Pflicht zum Austausch werden wohl besondere Steuervorteile sein, welche ein Staat internationalen Unternehmen gewährt.

Dass bereits verschiedene Anfragen zum Austausch von Rulings stattgefunden haben (Frankreich und Belgien haben z. B. sämtliche Rulings von Luxemburg angefordert), zeigt, dass dieses Thema an Bedeutung gewinnt. Ausserdem untersucht die Europäische Wettbewerbskommission die Rulings verschiedener Staaten unter dem Aspekt der unerlaubten Staatshilfe, was für die Unternehmen schwerwiegende finanzielle Folgen nach sich ziehen kann.

## D

# Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes

Im Bereich der Geldwäscherei sind zwei Revisionsbestrebungen im Gange, welche (auch) einen internationalen Bezug haben.

Gegenstand des ersten Revisionsblocks bildet die Erweiterung der im Geldwäschereigesetz (GWG) verankerten Sorgfaltspflichten im Steuerbereich, womit künftig die Annahme nicht versteuerter Vermögenswerte durch Banken und andere Finanzintermediäre verhindert werden soll. Die Revision ist bis auf Weiteres sistiert, um die Entwicklung zur Einführung des AIA auf internationaler Ebene abzuwarten (vgl. VI.B.3), denn dadurch könnten diese Bestrebungen hinfällig werden. Die in der Revisionsvorlage vorgesehenen erweiterten Sorgfaltspflichten gelten dann nur noch für jene Staaten, mit welchen keine entsprechenden Abkommen zustande kommen.

Im Rahmen des zweiten Revisionsblocks sollen die revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) in der Schweiz umgesetzt werden. Die Vorlage des Bundesrates wurde im Parlament nach heftiger Diskussion am 11. Dezember 2014 gutgeheissen. Die Referendumsfrist läuft noch bis zum 2. April 2015. Folgende Massnahmen wurden beschlossen:

- Verbesserung der Transparenz bei juristischen Personen, insbesondere mit Bezug auf Inhaberaktien. Dies beinhaltet primär eine Melde- und Identifikationspflicht beim Kauf von Inhaberaktien einer Gesellschaft, deren Aktien nicht an der Börse kotiert sind.
- Konkretisierung der Pflichten der Finanzintermediäre bei der Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten juristischer Personen.
- Ausdehnung des bisherigen Begriffs der politisch exponierten Person (PEP) auf inländische PEP und PEP von zwischenstaatlichen Organisationen sowie Verankerung entsprechender risikobasierter Sorgfaltspflichten im GWG.
- Erweiterung der Geldwäschereivortaten auf schwere Steuerdelikte. Bislang qualifizierten nur Verbrechen als Vortaten zur Geldwäscherei, weshalb nur der Abgabebetrag nach Art. 14 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht erfasst war. Der Anwendungsbereich des Abgabebetrugs soll neu auf alle vom Bund erhobenen indirekten Steuern erweitert werden. Daneben soll in Bezug auf die direkten Steuern das sog. qualifizierte Steuervergehen als neue Vortat im schweizerischen Strafgesetzbuch eingeführt werden. Als qualifiziertes Steuervergehen gilt ein Steuerbetrug, sofern die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 300 000 betragen.
- Einführung einer Sorgfaltspflicht für Händler bei Bartransaktionen von mehr als CHF 100 000. Bei konkursamtlichen Steigerungen werden keine Barzahlungen über CHF 100 000 mehr zulässig sein. Solche Transaktionen müssen neu über einen dem GWG unterstellten Finanzintermediär abgewickelt werden.
- Erhöhung der Wirksamkeit des Verdachtsmeldesystems, indem die Meldestelle für Geldwäscherei (MROS) künftig bei anderen Schweizer Behörden Informationen einholen kann. Die entsprechenden Regelungen sind bereits in Kraft.

## E

# Geschäftsfahrzeuge von Grenzgängern

Seit dem 1. Januar 2014 gilt in der EU eine veränderte Zollpraxis für Geschäftsfahrzeuge, die Schweizer Arbeitgeber Grenzgängern zur Verfü-

gung stellen. Die neue Regelung beruht auf einem Entscheid des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 7. März 2013<sup>28</sup>, in welchem dieser befand, dass der private Gebrauch eines Beförderungsmittels durch eine im Zollgebiet der EU ansässige Person nur von den Einfuhrabgaben befreit werden kann, sofern dieser private Gebrauch im Arbeitsvertrag vorgesehen ist.

Um Abgaben zu vermeiden, müssen Schweizer Arbeitgeber somit mit Grenzgängern, denen ein Geschäftsfahrzeug für private Fahrten überlassen wird, entweder direkt im Arbeitsvertrag oder ergänzend als integrierender Bestandteil zum bestehenden Arbeitsvertrag schriftlich eine entsprechende Vereinbarung schliessen.

Die geschilderte Regelung gilt nur für Angestellte ohne leitende Stellung. Leitende Angestellte dürfen keine privaten Fahrten mit ihrem unverzollten schweizerischen Geschäftsfahrzeug im Raum der EU unternehmen. Diesen sind nur beruflich bedingte Fahrten und diese nur mit Ermächtigung des Arbeitgebers gestattet. Als leitende Angestellte gelten grundsätzlich Geschäftsführer, Verwaltungsräte, Mitglieder der Geschäftsleitung und Prokuristen.

Aktionären und Gesellschaftern ist auch die berufliche Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs in der EU grundsätzlich untersagt. Ist ein Aktionär oder Gesellschafter gleichzeitig für das Unternehmen tätig, gelten die hiervoor für (wohl leitende) Angestellte beschriebenen Regelungen.

## F

# Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich

Bekanntlich hat Frankreich das bestehende Erbschaftssteuerabkommen mit der Schweiz im Jahr 2014 gekündigt. Damit wenden seit 1. Januar 2015 beide Länder je das interne Erbschaftssteuerrecht an, was in bestimmten Konstellationen zu Doppelbesteuerungen führt.

Der abkommenslose Zustand hat auch zur Folge, dass kein Verständigungsverfahren zur Beilegung allfälliger Streitfragen und Vermeidung von Doppelbesteuerungen zur Verfügung steht.

<sup>28</sup> EuGH C-182/12 vom 7. März 2013 zur Auslegung von Art. 561 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 geänderten Fassung.

## G

# Voluntary Disclosure Italien

Am 4. Dezember 2014 ist in Italien ein neues Gesetz gegen die Steuerflucht verabschiedet worden. Das Gesetz bietet den Steuerpflichtigen (natürliche und juristische Personen sowie Trusts) die Möglichkeit, nicht deklarierte in- und ausländische Vermögenswerte und -erträge, die bis zum 30. September 2014 angefallen sind, zu melden. Eine Selbstanzeige ist bis zum 30. September 2015 möglich. Im gleichen Gesetz wurde der strafrechtliche Tatbestand des «autoriciclaggio» («Selbstwäsche») – ein besonderer Tatbestand der Geldwäscherei – eingeführt.

Anders als bei den in den Jahren 2001/2002, 2003 und 2009 in Italien durchgeführten Steueramnestien werden die Steuerpflichtigen im Rahmen der Voluntary Disclosure nun voll nachbesteuert und die Selbstanzeige kann nicht mehr auf anonymer Basis erfolgen.

Wird das zeitliche Fenster für die Selbstanzeige (30. September 2015) genutzt, geht der Steuerpflichtige grundsätzlich weitgehend straffrei aus. Nicht straffrei bleibt jedoch der Steuerpflichtige, der sein Vermögen in einem Land hält, welches auf Italiens Blacklist steht. Auf dieser Liste ist zurzeit auch die Schweiz erfasst, dies unter anderem, weil Italien bis anhin zum Abschluss eines angepassten DBA nicht bereit war. Falls die Schweiz innert 60 Tagen seit Inkrafttreten des italienischen Gesetzes – somit bis zum 2. März 2015 – mit Italien ein Abkommen über den AIA unterzeichnet, wird sie nicht mehr als Blacklist-Land behandelt und der italienische Steuerpflichtige geht bei einer Selbstanzeige betreffend in der Schweiz gelegene Vermögenswerte ebenfalls weitgehend straffrei aus.

Bereits am 19. Dezember 2014 wurde zwischen der Schweiz und Italien eine Einigung über das von Italien geforderte Abkommen paraphiert. Die Unterzeichnung soll rechtzeitig bis Ende Februar 2015 erfolgen. Damit würde die Schweiz für die Zwecke der Voluntary Disclosure von Italiens Blacklist gestrichen. Dies gilt jedoch leider nicht mit Blick auf die besonderen Steuerregimes. Es bleibt deshalb zu hoffen, dass die Schweiz im Zuge der UStR III



(s. vorne II.A.) auch für ihre Steuerregimes von der Blacklist entfernt wird.

## H

# Entscheide

## 1 Pauschale Steueranrechnung

### a) Zum Begriff der pauschalen Steueranrechnung

Aus dem Ausland an eine in der Schweiz ansässige Person fließende Erträge unterliegen grundsätzlich der schweizerischen Einkommenssteuer. Der Herkunftsstaat hat nach den Regeln des internationalen Doppelbesteuerungsrechts allerdings typischerweise das Recht, solche Erträge ebenfalls zu besteuern.<sup>29</sup> In der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können gemäss der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) für eine solche in einem anderen Vertragsstaat erhobene Steuer eine pauschale Steueranrechnung beantragen, sofern und soweit die ausländische Steuer nicht zurückgefordert werden kann. Dabei gilt das Prinzip «keine inländische Anrechnung der ausländischen Steuer ohne inländische Steuer» («subject to tax»-Klausel).<sup>30</sup> Dies bedeutet, dass eine Anrechnung nur infrage kommt, sofern die betreffenden ausländischen Einkünfte in der Schweiz auch tatsächlich besteuert werden.

Als 2009 die privilegierte Besteuerung von Dividenden (Teilbesteuerung oder Teilsatzverfahren) auf Beteiligungen von mindestens 10% eingeführt wurde, wurde auch die PStAV angepasst. Im Sinne der «subject to tax»-Klausel sieht die PStAV seither vor, dass die Anrechnung einer ausländischen Sockelsteuer auf Dividenden entsprechend der Privilegierung in der Schweiz reduziert wird. Dies deshalb, da der privilegiert besteuerte Teil der Dividende als nicht besteuert gilt und ohne inländische Steuer begrifflich keine Doppelbesteuerung möglich ist.<sup>31</sup> Die Reduktion erfolgte seither im Umfang des in der Schweiz nicht besteuerten Anteils. Bei einer Teilbesteuerung von 60% wurden beispielsweise lediglich 9% statt 15% einer ausländischen

Sockelsteuer angerechnet, selbst wenn die effektiv in der Schweiz zu entrichtende Steuer höher war.

Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht ausserdem höchstens der Summe der schweizerischen Steuern, welche auf die betreffenden ausländischen Einkünfte anfallen (Maximalbetrag).<sup>32</sup>

### b) Entscheid des Bundesgerichts (BGer) zur pauschalen Steueranrechnung bei natürlichen Personen

Das BGer hat sich mit Entscheid vom 9. Oktober 2014<sup>33</sup> zur Frage geäussert, ob privilegiert besteuerte Dividenden aus Deutschland in der Schweiz entsprechend der «subject to tax»-Klausel als vollumfänglich besteuert angesehen werden können – statt wie unter a) beschrieben als teilweise nicht besteuert –, sodass eine Kürzung der anzurechnenden deutschen Sockelsteuer sachfremd wäre. Das BGer kam zum Schluss, dass die Dividendenenerträge (sowohl bei der Teilbesteuerung als auch beim Teilsatzverfahren) in die Bemessungsgrundlage einfließen und daher vollumfänglich als besteuert zu gelten haben. Eine Reduktion der Anrechnung der deutschen Sockelsteuer führe folglich zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung. Die entsprechende Bestimmung der PStAV widerspricht daher gemäss BGer dem DBA und darf nicht mehr wie unter a) beschrieben angewendet werden.

### c) Entscheid des BGer zur pauschalen Steueranrechnung bei juristischen Personen

Mit Entscheid vom 26. September 2014<sup>34</sup> hatte das BGer zu beurteilen, ob zur Bestimmung des Maximalbetrags bei der pauschalen Steueranrechnung verschiedene Einkunftsarten gesondert zu betrachten sind. Im vorliegenden Fall war strittig, ob die Einkünfte einer juristischen Person aufgrund einer Spartenrechnung auf die zwei betroffenen Kantone (Sitzkanton und Liegenschaftskanton) aufzuteilen waren. Das BGer verneinte dies und befand, dass der Maximalbetrag gesamthaft, und nicht für jede Einkunftsart separat, zu ermitteln sei. Die kantonale Steuerauscheidung sei diesbezüglich unbeachtlich. Dies war vorliegend relevant, weil die Gesellschaft einen Gesamtverlust

<sup>29</sup> Vgl. Art. 10 und 11 des OECD-Musterabkommens.

<sup>30</sup> Vgl. BGer 2C\_64/2013 vom 26. September 2014, E. 2.3.2; Näheres zu diesem Entscheid unter c).

<sup>31</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 4 PStAV.

<sup>32</sup> Vgl. Art. 8 Abs. 2 PStAV.

<sup>33</sup> BGer 2C\_750/2013 vom 9. Oktober 2014.

<sup>34</sup> BGer 2C\_64/2013 vom 26. September 2014.

erwirtschaftet hatte, in einem Kanton aber aufgrund eines Wertzuwachsge­winns aus einer Liegenschaft besteuert wurde.

## 2 Amtshilfegesuch aus den Niederlanden: Beschränkung der Amtshilfe

### a) Ausgangslage

Im Entscheid vom 7. Oktober 2014<sup>35</sup> hatte sich das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit einem internationalen Amtshilfegesuch aus den Niederlanden zu befassen. Die niederländische Steuerbehörde hatte am 13. Juni 2013 bei der ESTV gestützt auf das schweizerisch-niederländische DBA (DBA-NL) um Auskünfte betreffend die Gesellschaften A. AG und B. AG mit Sitz in der Schweiz, C. mit Wohnsitz in den Niederlanden und die D. mit Sitz in den Niederlanden ersucht.

Die niederländische Steuerbehörde begründete ihr Gesuch mit Indizien, dass C. und D. Bankkonten in der Schweiz hätten, dass C. an der A. AG beteiligt sei und dass von C. und/oder der D. geldwerte Leistungen an die B. AG geflossen seien. Die niederländische Steuerbehörde ersuchte daher um Informationen über die Aktionäre der A. AG und der B. AG über die Verhältnisse von C. und der D. zur A. AG und zur B. AG und über Bankbeziehungen (inkl. Berechtigungen oder Bevollmächtigungen) aller beteiligten Personen bei der Bank K und/oder der Bank O.

Mit Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 befand die ESTV, dass der niederländischen Steuerbehörde betreffend die schweizerischen Gesellschaften A. AG und B. AG sowie betreffend C. und die D. Amtshilfe zu leisten sei und listete die zu übermittelnden Informationen auf.

Die gegen die Schlussverfügung erhobene Beschwerde sämtlicher Betroffenen hiess das BVGer unter anderem aus folgenden Gründen teilweise gut. Vorliegend werden die wesentlichsten Punkte dargelegt:

### b) Unzulässige spontane Amtshilfe

Das BVGer erklärte das niederländische Amtshilfegesuch in Bezug auf die A. AG und die B. AG als unzulässig, da aus dem Kontext des Gesuchs hervorgehe, dass es um die Erhebung der niederländischen Steuern von C. und der D. gehe. Die Übermittlung von Informationen betreffend die A. AG und die B. AG würde als unzulässige spontane Amtshilfe qualifizieren.<sup>36</sup> Es seien vorliegend auch keine Gründe ersichtlich, die eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot der spontanen Amtshilfe zulassen würden. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Unterbindung der Informationen über Drittpersonen die Amtshilfe wertlos erscheinen liesse.

### c) Voraussichtlich nicht erhebliche Informationen

Das BVGer stufte einige der verlangten Informationen als voraussichtlich nicht erheblich für die niederländische Steuererhebung ein. Gemäss der Literatur zum Doppelbesteuerungsrecht soll das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch gewährleisten, ohne jedoch «fishing expeditions» zuzulassen.<sup>37</sup>

Folgende ersuchte Informationen befand das BVGer z. B. als voraussichtlich nicht erheblich: Die ESTV beabsichtigte in ihrer Schlussverfügung, Angaben zu Bevollmächtigten an C.s Konto amtshilfeweise an die niederländische Steuerbehörde weiterzuleiten. Gemäss BVGer steht jedoch die Frage der Bevollmächtigung an diesen Bankkonten in keinem rechtsgenügenden Zusammenhang mit dem Zweck des Amtshilfegesuchs, nämlich der korrekten Besteuerung von C. und der D. Die Angaben zu den Bevollmächtigten seien somit keine voraussichtlich erheblichen Informationen und dürften daher nicht herausgegeben werden. Weiter erklärte das BVGer die Antworten zu den nicht vom Gesuch betroffenen Schweizer Gesellschaften A. AG und B. AG<sup>38</sup> als voraussichtlich nicht erheblich zur Besteuerung von C. und der D.

Das BVGer räumte aber unter anderem ein, dass es zur Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit keine Rolle spielt, ob dem Amtshilfegesuch ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt zugrunde liegt.

<sup>35</sup> BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014.

<sup>36</sup> Vgl. Art. 4 und 3 StAHiG.

<sup>37</sup> Vgl. E. 3.2 des Entscheids.

<sup>38</sup> Vgl. auch b).



#### d) Verletzung des Bankgeheimnisses

Grundsätzlich lässt das DBA-NL unter gewissen Voraussetzungen eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses zu.<sup>39</sup> So durfte gemäss BVGer die ESTV gegenüber Banken die Herausgabe von Informationen betreffend die Existenz und Einzelheiten über Konten von C. und der D. verlangen und die ESTV darf diese auch an die niederländische Steuerbehörde weiterleiten.

Die Durchbrechung des Bankgeheimnisses gilt gemäss BVGer allerdings nur für Informationen bei einer Bank, über die diese kraft ihrer Eigenschaft als Bank verfügt. Dies ist gemäss BVGer der Fall bei Informationen über Konten, welche von C. und der D. direkt gehalten werden, da diese in einem Vertragsverhältnis mit den betreffenden Banken stehen. Diesfalls bestehe überdies nach Schweizer Recht eine Bescheinigungspflicht der Banken.<sup>40</sup>

Informationen über eine an einem Konto (bloss) wirtschaftlich berechnigte Person besitzen Banken allerdings nicht kraft ihrer Eigenschaft als Bank. Dies, da ja kein Vertragsverhältnis zwischen der wirtschaftlich berechtigten Person und der Bank besteht. Bezüglich solcher Informationen greift daher gemäss BVGer die Durchbrechung des Bankgeheimnisses gemäss DBA-NL nicht. Das BVGer befand daher die Weiterleitung von Informationen über Konten, an denen C. und/oder die D. wirtschaftlich berechnigt waren, als unzulässig. Diesfalls fehle es überdies nach Schweizer Recht – unabhängig vom Bankgeheimnis – an einer Bescheinigungspflicht.

#### e) Völkerrechtliches Vertrauensprinzip

Die niederländische Steuerbehörde stützte ihr Amtshilfegesuch auf Unterlagen der Bank I. Diese legte sie dem Gesuch nicht bei und machte auch keine Angaben über die Art und Weise deren Beschaffung. Die Betroffenen sahen darin eine Verletzung des Grundsatzes des fairen Verfahrens und ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Das BVGer hielt dagegen fest, dass sich das Akteneinsichtsrecht von C. und der D. nicht auf diese Unterlagen erstreckt. Die diesbezüglichen Ausführungen der niederländischen Steuerbehörde seien aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bindend.

<sup>39</sup> Art. 26 Abs. 5 DBA-NL. Vgl. auch Art. 8 Abs. 2 StAHiG.

<sup>40</sup> Art. 127 DBG, Art. 43 StHG.