

Staatssekretariat für internationalen
Finanzfragen (SIF)
Bundesgasse 3
3003 Bern

per Email versandt:
vernehmlassungen@sif.admin.ch

RR/jsa

312

Bern, den 9. August 2016

SAV Stellungnahme zur Revision der Steueramtshilfeverordnung

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Sehr geehrte Damen und Herren

Der Schweizerische Anwaltsverband (SAV) dankt Ihnen für die Gelegenheit zur obgenannten Vernehmlassung Stellung nehmen zu können.

Namens des SAV möchten wir uns hiermit zur Totalrevision der Steueramtshilfeverordnung (nachfolgend: "**E-StAhiV**") betreffend den „Spontanen Austausch von Ruling-Informationen“ wie folgt vernehmen lassen:

Mit der im Rahmen der StAhiV erfolgenden Umsetzung des Actionplans Nr. 5 unter BEPS („*Countering Harmful Tax Practices*“) (nachfolgend: "**Aktion 5**") möchten wir uns im Einzelnen nicht auseinandersetzen. Das wird Gegenstand von zahlreichen Seminaren, Vorlesungen und umfangreichen Publikationen sein.

Unsere Beanstandungen richten sich gegen die völkerrechtliche Verankerung der Umsetzung von BEPS Aktion 5, und wir möchten diesbezüglich zwei Punkte vorbringen:

Punkt 1: „*Tax Rulings*“ sind in mancherlei Hinsicht ein schweizerisches "Steuerkulturgut", das im Ausland so nicht bekannt ist. Wir machen geltend, dass es unbedacht ist, wenn die Schweiz im Alleingang „*Tax Rulings*“ offenlegt; wir sind der Ansicht, dass die E-StAhiV gegen Art. 110 Abs. 2 DBG verstösst und damit schlechterdings undurchsetzbar ist.

Punkt 2: Das „*level playing field*“ erscheint uns aber auch mit Bezug auf die zeitliche Komponente in Gefahr zu sein. Gemäss Art. 7 Amtshilfeübereinkommen müssen **alle** vorbestehenden Rulings, die per 31. Dezember 2017 Bestand haben, im Verlaufe des 2018 übermittelt werden. Der Bundesrat will diese Verpflichtung eingrenzen, und nur jene vorbestehenden Rulings spontan übermitteln, die beginnend ab 1. Januar 2010 erteilt worden sind und die zum 31. Dezember 2017 Bestand haben. Die bundesrätliche Eingrenzung ist zu begrüssen, allerdings erscheint uns die vom Bundesrat in seiner Pressemitteilung vom 20. April 2014 vorgebrachte „Reduzierung des administrativen Aufwandes“ nicht über alle Zweifel erhaben.

Im Einzelnen zu Punkt 1:

a) Spontaner Informationsaustausch und die Problematik mit den USA

Ohne völkerrechtliche Regelung sind die Steuerbehörden an das Amtsgeheimnis gebunden und ein spontaner Informationsaustausch findet nicht statt.

Völkerrechtliche „*sedes materiae*“ ist Art. 7 des 1988/2010 Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarates und der OECD („**Amtshilfeübereinkommen**“). Diese Bestimmung ist die völkerrechtliche und für den spontanen Informationsaustausch bestimmende Rechtsnorm. Diese Bestimmung überlässt es den einzelnen Staaten jene Massnahmen zu ergreifen, die einen spontanen Informationsaustausch ermöglichen.

Das Amtshilfeübereinkommen kann in der Schweiz erst wirksam angewandt werden, wenn dieses vom Parlament genehmigt und eine entsprechende Ratifikations-bzw. Genehmigungsurkunde der OECD überreicht wurde. Die bundesrätliche Botschaft trägt das Datum vom 15. Juni 2015. Das Datum der Parlamentsdebatte ist noch unbestimmt.

Was spontaner Informationsaustausch bedeutet, wird in Ziff. 67 des Kommentars zum Art. 7

Amtshilfeübereinkommen folgendermassen umschrieben:¹

*„Information is exchanged **spontaneously** when one of the Parties, having obtained information which it assumes will be of interest to another Party, passes on this information without the latter having asked for it.“*

Es ist das eigentliche Gegenteil des Informationsaustauschs auf Ersuchen, d.h. es erfolgt ein Informationsaustausch, ohne dass die informationsempfangende Steuerbehörde ein entsprechendes Ersuchen gestellt hat.

Art. 7 Amtshilfeübereinkommen hat die Funktion einer massgebenden Wasserscheide im Sinne, dass die USA die revidierte Fassung 2010 zwar unterzeichnet, jedoch nicht ratifiziert haben. Im Verhältnis zu den USA kann vorgebracht werden, dass die Ratifikation bedeuten würde, dass die Amtshilfekonvention, in der im Jahre 2010 revidierten Fassung „*for advice and consent*“ dem U.S. Senat vorgelegt werden müsste.² Das scheint – zumindest derzeit – ein Ding der Unmöglichkeit zu sein. Es sei in diesem Zusammenhang an das 2009 Revisionsprotokoll zum DBA 1996 zwischen den USA und der Schweiz erinnert. Dieses wurde vom Schweizerischen Parlament im März 2012 genehmigt, die längst überfällige Anerkennung von Seiten des U.S. Senats ist bis zum heutigen Tag jedoch nicht erfolgt.³ Solange sie das Amtshilfeabkommen nicht ratifiziert haben, können und dürfen die USA dessen Vorteile nicht beanspruchen, das gilt nicht nur mit Bezug auf den automatischen (MCAA und den CRS), sondern ebenso mit Bezug auf den spontanen Informationsaustausch. Als Empfängerstaat von schweizerischen „*Tax Rulings*“ bleiben die USA bis auf weiteres aussen vor!⁴

b) BEPS Aktion 5 – Vorgabe und Umsetzung

Mit dem spontanen Informationsaustausch hat sich die OECD namentlich im Rahmen von BEPS Aktion 5 auseinandergesetzt.⁵ Diese bildet gewissermassen das Bindeglied zwischen Art. 7 Amtshilfeübereinkommen und den einschlägigen Bestimmungen des Schweizerischen Rechts.

¹ The Multilateral Convention on the Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, amended by the 2010 Protocol, OECD 2011, S. 50.

² Art. II, Sec. II U.S. Constitution.

³ Grund hierfür ist der U.S. Senator Rand Paul, der geltend macht, dass unter der revidierten und den Informationsaustausch erleichternden Protokollbestimmung zu viele Steuer-Informationen von der Schweiz in die USA fließen. Rand Paul ist ein Mitglied der „*Tea Party*“ deren „*Steuer-Credo*“ lautet: „*we do not want the IRS at our door step*“.

⁴ Anderer Ansicht Silvia Frohofer, Sektionsleiterin im SIF, die anlässlich eines an der IFA Tagung vom 9. Juni 2016 gemachten Beispiels die U.S. Muttergesellschaft eines auch in der Schweiz (in Form einer gemischten Gesellschaft) tätigen Konzerns ohne weiteres als legitimierte Empfängerin von schweizerischen „*Tax Rulings*“ bezeichnete.

⁵ OECD/G20 Base Erosion and Project Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices more Effectively, Taking into Account, Transparency and Substance, OECD 2015.

“ACTION 5

Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance

*Revamp the work on harmful tax practices with a priority on improving transparency, including **compulsory spontaneous exchange on rulings** related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for any preferential regime. It will take a holistic approach to evaluate preferential tax regimes in the BEPS context. It will engage with non-OECD members on the basis of the existing framework and consider revisions or additions to the existing framework.”*

Der BEPS Standard verlangt die obligatorisch-spontane Weiterleitung von verbindlichen Steuerauskünften (“*Tax Rulings*”). Das ist ein eigentliches Oxymoron, zumal der ersuchte Staat nicht frei ist darüber zu bestimmen, ob er “*Tax Rulings*” weiterleiten soll, sondern er ist, sofern die gesetzlichen Erfordernisse erfüllt sind, hierzu verpflichtet.

Wie lautet die BEPS Aktion 5 Vorgabe?

Es gibt **sechs Kategorien** von “*Tax Rulings*”, die zwingend dem spontanen Informationsaustausch unterliegen; es sind dies alle verbindlichen Steuerauskünfte

- a) im Zusammenhang mit einem präferenziellen Steuerregime; oder jene
- b) mit denen die Verrechnungspreise und/oder Grundprinzipien der Verrechnungspreisgestaltung über die Grenze festgelegt werden;
- c) mit denen eine Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns ermöglicht wird, sofern dieser Umstand in der Jahresrechnung nicht ersichtlich ist;
- d) die Fragen im Zusammenhang mit Betriebsstätte betreffen;
- e) die eine direkte oder indirekte Weiterleitung von Einkünften oder Geldmitteln zum Gegenstand haben (sog. „*Conduits*“),
- f) die für die korrekte Umsetzung der BEPS-Standards massgeblich sind («*catch all clause*»)

Im Schweizer Recht ist der spontane Informationsaustausch in Art. 22 Abs. 2 StAhiG geregelt. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

„Der Bundesrat regelt die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch

im Einzelnen. Er orientiert sich dabei an den internationalen Standards und an der Praxis anderer Staaten.“

Damit hat man schweizerischer Seite eine Regelung geschaffen mit der eine völkerrechtliche Bestimmung nicht wie üblich mit einem Bundesgesetz, sondern ausnahmsweise mit einer Verordnung (des Bundesrates) umgesetzt wird.

Die dem spontanen Informationsaustausch unterliegenden „*Tax Rulings*“ wurden eigenständig definiert und sind in Art. 9 Abs. 1 E-VO umschrieben. Dabei handelt es sich um verbindliche Steuerauskünfte die

- a) Steuerermässigungen für „reine“ Holding-, Domizil- oder gemischte Domizilgesellschaften gemäss Art. 28 Abs. 2- 4 StHG sowie für solche die IP- und Prinzipalgesellschaften zum Gegenstand haben;
- b) grenzüberschreitende Verrechnungspreise oder eine Verrechnungspreismethode festlegen;
- c) eine Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns ermöglichen, sofern dieser Umstand in der Jahresrechnung nicht ersichtlich ist;
- d) Fragen im Zusammenhang mit Betriebsstätte betreffen;
- e) eine direkte oder indirekte Weiterleitung von Einkünften oder Geldmitteln zum Gegenstand haben (sog. „*Conduits*“).

Die in BEPS Aktion 5 vorgesehene „*catch all clause*“ wurde im Rahmen der E-VO weggelassen.

c) Problematik EU

Verwirrspiel um die Legitimation der E-StAhiV auch gegenüber der EU:

Gemäss „Erläuterndem Bericht zur Totalrevision der StAhiV“ wird die Einführung des spontanen Informationsaustauschs gegenüber der EU mit Hinweis auf Art. 4 der Richtlinie 77/799 EWG gerechtfertigt.⁶ Art. 4 lit. e) RL 77/799/EWG nimmt zwar Bezug auf Steuerauskünfte, indessen ohne, dass der sich daraus ergebende spontane Informationsaustausch jedoch „zwingend“ vorgeschrieben worden wäre. Der Hinweis auf die RL 77/799 EWG ist aber auch deshalb

⁶ Erläuternder Bericht zur Totalrevision der Steueramtshilfeverordnung (StAhiV) vom 20. April 2016, S. 5/20.

verwirrend, weil diese Richtlinie mittlerweile aufgehoben und durch die RL 2011/167 EU („Verwaltungszusammenarbeits-RL“) ersetzt worden ist. Art. 9 Verwaltungszusammenarbeits-RL thematisiert zwar den spontanen Informationsaustausch, ohne jedoch spezifisch auf „Steuerauskünfte“ einzugehen. Der Austausch von Steuerauskünften ist nunmehr in der RL 2015/2376 EU geregelt, welche von den einzelnen Mitgliedstaaten bis zum 1. Januar 2017 umzusetzen ist. Dabei handelt es sich jedoch um einen zusätzlichen und die Verwaltungszusammenarbeits-RL betreffenden Art. 8 a. Dieser schreibt für „*Tax Rulings*“, welche die Verrechnungspreisgestaltung zum Gegenstand haben den verpflichtend **automatischen** Informationsaustausch vor. All das umfasst jedoch nur innerhalb der EU anwendbare Regelungen. Die Schweiz ist ein Drittland, für das diese EU-Bestimmungen nicht anwendbar sind.

Soweit dieser zwingend automatische bzw. spontane Informationsaustausch andere als EU-Mitglied-Staaten betrifft, so gibt es hierfür in der EU bzw. in einzelnen EU-Mitgliedstaaten überhaupt keine Regelung. Solange führende Wirtschaftsnationen, wie namentlich Deutschland und Frankreich sich nicht ihrerseits zum zwingend-automatischen (oder spontanen), „*Tax Rulings*“ betreffenden Informationsaustausch gegenüber Drittstaaten bekennen, tut die Schweiz gut daran, keinen wettbewerbsverzerrenden und sich zum Nachteil der hier ansässigen Unternehmen auswirkenden Alleigang zu unternehmen.⁷

d) Problematik DBG

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen ist der Umstand, dass der zwingende Charakter des spontanen Informationsaustauschs sich nicht unmittelbar aus Art. 7 Amtshilfeübereinkommen ergibt, zumal der drin verwendete Terminus „*shall*“ mit „**soll**“ übersetzt werden kann, und damit per definitionem keine zwingende Bestimmung vorliegt.⁸ Ungeklärt ist damit das Problem des **zwingenden**, indessen aus BEPS Aktion 5 sich ergebenden Charakters des spontanen Informationsaustauschs einerseits und dessen Verhältnis zu all jenen von der Schweiz abgeschlossenen DBAs, welche eine derartige Verpflichtung ausdrücklich ausschliessen, andererseits.⁹ Der Bundesrat hat diesen Widerspruch dahingehend gelöst, dass er feststellt, dass der Ausschluss eines beidseits verpflichtenden Informationsaustauschs nicht ausschliesst, dass ein Vertragsstaat diesen unilateral einführt.¹⁰ Irritierend ist namentlich der Umstand, dass bei dieser einseitig verfügten Informationsberechtigung („*right to inform*“) die **Reziprozität**

⁷ Den „vorausseilenden Gehorsam“ gilt es unter allen Umständen zu vermeiden!

⁸ Anderer Meinung, Andrea Opel, Spontane Amtshilfe unter der Lupe, StR 71/2016, 380 ff.

⁹ Andrea Opel, a.a.O. verweist in Fn. 20 auf das DBA-DK, DBA-F, und das DBA-GB.

¹⁰ Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Dänemark, BBl 2010, 89 ff., 97 (zu Art. 27).

notwendigerweise verloren geht, und die Schweiz Rulings im Wissen darum herausgibt, dass der Empfängerstaat kein Gegenrecht hält. Es stellt sich somit die Frage inwieweit diese einseitig dekretierte Informationsberechtigung überhaupt geeignet ist, das gesetzlich geschützte Steuergeheimnis (u.a. Art. 110 DBG) zu durchbrechen. Der Informationsaustausch ist in Art. 10 Abs. 1 E-StAhiV und damit auf **Verordnungsstufe** geregelt. Gemäss dem Grundsatz, dass Gesetzesrecht vorgeht, wäre die Verordnung zumindest mit Bezug auf jene DBAs, die den spontanen Informationsaustausch ausschliessen mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen nicht anwendbar. Eine entsprechende Interpretation drängt sich aber auch mit Rücksicht auf Art. 110 Abs. 2 DBG auf, demzufolge Ausnahmen vom Steuergeheimnis nur dann zulässig sind, wenn hierfür eine **gesetzliche Grundlage im Bundesrecht** gegeben ist. Konsequente Anwendung dieser Ausnahmebestimmung würde bedeuten, dass BEPS Aktion 5 und die darauf aufbauende E-StAhiV schlechterdings undurchsetzbar sind.

e) Beeinträchtigung des Unternehmensstandorts Schweiz

Gegen die einseitige Herausgabe von „*Tax Rulings*“ muss man sich aber auch mit Rücksicht auf den Unternehmensstandort Schweiz entschieden zur Wehr setzen. Es wäre naiv zu glauben, dass es mit der spontanen Übermittlung von „*Tax Rulings*“ sein Bewenden hat, denn damit wird der Steuerbehörde im Empfängerstaat ein Steilpass in Richtung „weitergehende Ermittlungen“ zugespielt.

Die ausländischen Steuerbehörden haben mit dem „*Tax Ruling*“ ein Werkzeug in der Hand, welches es ihnen erlaubt, auf dem Amts- oder allenfalls sogar auf dem Rechtshilfeweg beliebige weitere Unterlagen von dem in der Schweiz ansässigen Tochterunternehmen anzufordern. Man denke diesbezüglich an die Verwaltungsratsprotokolle, an die Jahresabschlüsse, oder an die Grundlagen der Verrechnungspreiskalkulation. Denkbar ist aber auch, dass die ausländischen Steuerbehörden sich veranlasst sehen, ihre Ermittlungen auf Sachverhalte auszuweiten, die keinen Zusammenhang zu irgendwelchen „*Tax Rulings*“ aufweisen. Man greift bspw. die von der Schweizer Tochtergesellschaft an ihre ausländischen Schwestern gewährten Darlehen oder die von ihr beanspruchten IP Rechte an, um so Druck auf die im Empfängerland ansässige Muttergesellschaft ausüben zu können. Durch die Aushändigung der „*Tax Rulings*“ können ausländisch beherrschte, und in der Schweiz niedergelassene Unternehmen leicht zum Spielball der ausländischen Steuerbehörden werden, wodurch der **Unternehmensstandort Schweiz erhebliche Nachteile** erleiden würde.

Im Einzelnen zu Punkt 2:

Entgegen dem, was Art. 7 Amtshilfeübereinkommen vorschreibt, will der Bundesrat nur jene „*Tax Rulings*“ spontan übermitteln, die beginnend ab 1. Januar 2010 erteilt wurden und die zum 31. Dezember 2017 (noch) Bestand haben.

In seiner Pressemitteilung vom 20. April 2016 wird dieses Vorgehen mit der Kompatibilität zur OECD (BEPS Aktionsplan 5), als auch damit gerechtfertigt, dass man den administrativen Aufwand begrenzen möchte.

Diese zeitliche Eingrenzung ist zu begrüßen, allerdings steht die vom Bundesrat geltend gemachte Rechtfertigung auf tönernerer Füßen.

Mit bestem Dank für Ihre Kenntnisnahme und mit freundlichen Grüßen

für den SAV

SAV Präsident

Sergio Giacomini

SAV Generalsekretär

René Rall