

## Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen: Aktuelle Politik und Entwicklungsrelevanz

im Auftrag der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit DEZA  
des Eidgenössischen Departements für auswärtige Angelegenheiten

ausgeführt durch<sup>1</sup>

Elisabeth Bürgi Bonanomi, Rechtsanwältin, Centre for Development and Environment und World  
Trade Institute, Universität Bern (elisabeth.buergi@cde.unibe.ch)

und

Sathi Meyer-Nandi, PhD Researcher, World Trade Institute, Universität Bern, LL.M in  
International Financial Law (King's College London), (sathi.meyer-nandi@students.unibe.ch)

Bern, 4th October 2013<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Der Beitrag spiegelt die Meinung der beiden Autorinnen wieder. Diese muss nicht konform mit der Meinung der DEZA sein.

<sup>2</sup> Wo nicht anders festgehalten, sind die politischen Entwicklungen bis zum 30. September 2013 berücksichtigt.

## Executive Summary

Die Weltgemeinschaft hat zu Beginn des neuen Millenniums beschlossen, die Anzahl der in absoluter Armut lebenden Menschen bis ins Jahr 2015 zu halbieren. Um das zu erreichen, haben sich die Akteurinnen und Akteure der „Financing for Development“-Agenda zum Ziel gesetzt, transparente und effektive Steuersysteme in allen Entwicklungsländern zu errichten, eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen zwischen den Staaten sicherzustellen und gute Rahmenbedingungen für Investitionen in Entwicklungsländern zu schaffen. Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) können diese Zielsetzungen unterstützen oder behindern, je nach deren Ausgestaltung.

Die ‚illicit financial flows‘ aus Entwicklungsländern, die u.a. auf Steuerhinterziehung oder aggressive (und unlautere) Steuervermeidungspraktiken zurückzuführen sind, wurden für das Jahr 2006 auf 641 bis 979 Mrd. USD geschätzt. Die Schweiz trägt in diesem Zusammenhang als weltgrösster Offshore-Vermögensverwaltungs-Standort eine besondere – und mit den Entwicklungsländern geteilte – Verantwortung. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus der Schweizer Bundesverfassung und aus der Einbettung der Schweiz in das internationale Menschenrechtssystem. Die internationale Steuerpolitik der Schweiz steht denn auch unter internationaler Beobachtung und hat sich im Inland zu einem Politikum entwickelt. Auch Entwicklungsländer sind zunehmend sensibilisiert für das Thema. Diese geteilte Verantwortung wahrzunehmen drängt sich nicht nur aus entwicklungspolitischer Sicht auf, sondern dient auch dem volkswirtschaftlichen Interesse der Schweiz.

Um ihre zwischenstaatlichen Verhältnisse im Steuerbereich zu regeln, stehen den Staaten verschiedene Instrumente zur Verfügung. Dazu gehören gesetzliche Grundlagen, bilaterale Doppelbesteuerungs- und Steuerinformationsabkommen, aber auch multilaterale Verträge. Da die multilateralen Ansätze noch nicht weit entwickelt sind, stehen DBAs im Zentrum der Debatte. Je ein DBA-Modellvertrag der OECD und der UNO tragen zu einer teilweisen Harmonisierung der DBA-Netze bei. Viele Entwicklungsländer sind jedoch nur teilweise bis gar nicht in das internationale Steuersystem eingebettet. So unterhält die Schweiz lediglich mit rund einem Viertel der 134 Entwicklungsländer ein DBA. Davon enthalten bislang nur vier ratifizierte Abkommen den OECD-Standard zum Informationsaustausch. Der Bundesrat zieht DBAs dem Abschluss von TIEAs vor, wobei sich für ihn Erstere auch wirtschaftlich rechtfertigen müssen.

Mittels DBAs sollen verschiedene Ziele erreicht werden. Sie sollen die Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubstrats effektiv vermeiden, zu guten Rahmenbedingungen für Fremdinvestitionen beitragen, eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen unter den involvierten Staaten sicherstellen und die effektive Besteuerung der Wertschöpfung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten gewährleisten (i.e. durch Vermeidung ‚doppelter Nichtbesteuerung‘). Die gegenwärtige DBA-Praxis wird diesen Zielen aber nur teilweise gerecht, obschon dem ‚Bargaining‘ beim Aushandeln von Verträgen durch allgemein anerkannte Rechtsprinzipien Grenzen gesetzt wären.

Um die Doppelbesteuerung effektiv zu vermeiden, braucht es klare Definitionen und Abgrenzungsregeln sowie eine möglichst breite Anwendung der Verträge. Die grosse Anzahl unterschiedlicher DBAs und ein mangelhaftes DBA-Netz führen zu Rechtsunsicherheit, was sich nicht zuletzt auf Entwicklungsländer nachteilig auswirkt. Umfassende multilaterale Ansätze kämen ihnen deshalb entgegen. Um vorteilhaftere Rahmenbedingungen für Fremdinvestitionen zu schaffen, verfolgt die Schweiz zusammen mit anderen OECD-Ländern zudem die einseitige Strategie, die Entwicklungsländer auf möglichst tiefe Quellensteuern festzulegen. Dabei vernachlässigt sie die Tatsache, dass nachhaltige Fremdinvestitionen auf ein nachhaltiges Steuersystem angewiesen sind, welches auf einer guten Balance zwischen zu hohen und zu tiefen Steuerabgaben beruht. Die

gerechte Verteilung der Steuereinnahmen multinational tätiger Akteurinnen und Akteuren, schliesslich, verlangt weiter nach einer gerechten Verteilung der Steueransprüche zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, ab wann eine Betriebsstätte begründet wird und wie die Verteilungsnormen ausgestaltet sind. Die Schweizer DBAs mit Entwicklungsländern geben hier ein uneinheitliches Bild ab. Sie sind das offensichtliche Resultat von ‚Bargaining‘ zwischen stärkeren und schwächeren Partnern und enthalten tendenziell für die Schweiz vorteilhaftere Regelungen.

Schliesslich sollten DBAs die effektive Besteuerung der Wertschöpfung gewährleisten und Fälle doppelter Nichtbesteuerung als Folge von Steuerhinterziehungs- und unlauterer Steuervermeidungspraktiken verhindern. Die intensiv geführte Debatte steht unter dem Stichwort BEPS, das für ‚base erosion and profit shifting‘ (‚Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung‘) steht. Vor dem Hintergrund eines aggressiven internationalen Steuerwettbewerbs leisten die unterschiedlich ausgestalteten DBA-Netze dem BEPS Vorschub, wobei neben dem ‚Treaty Shopping‘ v.a. auch das ‚Transfer Mispricing‘ in der Kritik steht. Um Ersteres zu verhindern, braucht es vermehrt griffige Anti-Missbrauchsbestimmungen in den DBAs. Letzterem kann das Fremdvergleichs-Prinzip (‚Arm’s Length-Prinzip‘), das in den meisten DBA enthalten ist, zu wenig entgegenhalten. Die internationale Gemeinschaft hat jüngst Initiativen lanciert, um das Problem der konzerninternen Verrechnungspreise auch zu Gunsten der Entwicklungsländer in den Griff zu bekommen. Als geeignete Instrumente werden eine griffige Quellenbesteuerung im Quellenstaat, die Transparenz der Finanzflüsse und Firmenstrukturen, aber auch die konsolidierte Konzernbesteuerung (‚unitary taxation‘) diskutiert. Dazu gehört die grundsätzliche Frage, wie der internationale Steuerwettbewerb angemessen begrenzt werden kann, um die offshore-Problematik zu entschärfen.

DBAs sollen auch Hilfe leisten bei der Realisierung von Steueransprüchen, sofern steuerrelevante Daten im Partnerstaat verwaltet werden. Ein Teil der Schweizer DBAs enthalten neu den Informationsaustausch-Standard nach Art. 26 OECD-Modellvertrag, welcher den Austausch von Informationen auch dann vorsieht, wenn die Informationen der Durchsetzung der nationalen Steuergesetzgebung dienen. Unter den bislang 42 paraphierten DBAs mit neuem Standard finden sich nur 4 DBAs mit Entwicklungsländern (wobei 7 weitere bald ratifiziert werden dürften). Die grosse Zahl der Entwicklungsländer erhalten deshalb von der Schweiz auch auf Anfrage hin nach wie vor nur sehr begrenzt Auskunft über in der Schweiz verwaltete Vermögensdaten. Um den erweiterten Standard rasch auch Entwicklungsländern zugänglich zu machen, stünden neben DBAs auch Steuerinformationsabkommen (TIEAs) zur Verfügung. Diese begrenzen sich auf den Informationsaustausch, sodass der Gefahr begegnet werden kann, im Gegenzug zum Informationsaustausch tiefe Quellensteuersätze akzeptieren zu müssen. Die Schweiz hat mangels Anfragen noch kein TIEA mit Entwicklungsländern abgeschlossen. Angesichts der gemeinsamen Verantwortung steht die Schweiz jedoch in der Pflicht, den Abschluss von TIEAs aktiv voranzutreiben und auch weitere Möglichkeiten in Betracht zu ziehen. Dazu gehört der reziproke Informationsaustausch gestützt auf eine einfache gesetzliche Grundlage analog zur Amtshilfe im Bereich der Finanzmarktaufsicht. Auch ein Beitritt der Schweiz zum Multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe, wie ihn der Bundesrat nun anstrebt, käme den Entwicklungsländern entgegen. Angesichts der praktischen Probleme mit dem Informationsaustausch auf Gesuch hin drängt sich weiter ein aktives Mitwirken beim Aufbau einer ausgewogenen globalen Architektur des automatischen Informationsaustausches auf. Daneben spielen die erweiterten Sorgfaltspflichten für Finanzintermediäre mit dem Zweck, die Annahme unverteuerter Vermögenswerte zu verhindern, eine wesentliche Rolle. Schliesslich und zentral stellt sich die Frage, wie das Zahlstellensteuer-Modell für Entwicklungsländer nutzbar gemacht werden kann. Die ‚Weissgeldstrategie‘, die der Bundesrat



seit 2009 verfolgt, nimmt bereits einzelne der erwähnten Punkte auf und könnte in diese Richtung weiterentwickelt werden.

## Inhaltsverzeichnis

1.	„Financing for Development“ und die Verantwortung der Schweiz .....	6
1.1.	Begriff .....	6
1.2.	Problematik global und bezogen auf die Schweiz .....	7
1.3.	Internationale Verantwortung der Schweiz unter Beobachtung .....	8
1.3.1.	Schweizer Bundesverfassung .....	8
1.3.2.	Einbettung in das internationale Menschenrechtssystem .....	9
1.3.3.	Internationales Steuersystem: Globales Forum über Transparenz und Informationsaustausch .....	10
1.3.4.	Politische Bedeutung der entwicklungsbezogenen Steuergerechtigkeit in der Schweiz .....	12
1.3.5.	Einzelbeispiele .....	13
2.	Zwischenstaatliche Regulierung im Steuerbereich: Ausgangslage und die Situation der Schweiz .....	14
2.1.	Ziele der zwischenstaatlichen Regulierung im Steuerbereich im Allgemeinen .....	14
2.2.	Begriffe und grundsätzliche Regelungs-Prinzipien in zwischenstaatlichen Abkommen .....	14
2.3.	Rechtliche Instrumente .....	15
2.3.1.	DBA-Modellverträge: OECD-Modellvertrag versus UNO-Modellvertrag .....	16
2.3.2.	Schweizer DBAs: Zahlen, zentrale Elemente, Strategie im Umgang mit Entwicklungsländern .....	16
2.3.3.	Zuständigkeiten .....	18
3.	Schweizer DBAs: Konkrete Elemente und Entwicklungsrelevanz .....	19
3.1.	Zielsetzungen der DBAs .....	19
3.2.	Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	19
3.3.	Gute Rahmenbedingungen für Fremdinvestitionen .....	20
3.4.	Gerechte Verteilung der Steuereinnahmen .....	22
3.4.1.	Grundsatzfrage: Quellenstaat oder Ansässigkeitsstaat? .....	22
3.4.2.	DBAs mit Entwicklungsländern und Grenzen des ‚Bargaining‘ .....	22
3.4.3.	Betriebsstätte („permanent establishment“) .....	23
3.4.4.	Verteilungsnormen (Zuteilungsnormen; Allocation Rules) .....	24
3.4.4.1.	Dividendenbesteuerung .....	25
3.4.4.2.	Zinsbesteuerung .....	26
3.4.4.3.	Lizenzbesteuerung .....	27
3.5.	Effektive Besteuerung der Wertschöpfung gewährleisten (durch Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung) .....	28
3.5.1.	Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Definition und ‚Beitrag‘ der DBAs .....	28
3.5.2.	BEPS-Initiativen .....	28
3.5.3.	DBAs und internationaler Steuerwettbewerb .....	30
3.5.4.	DBA-Techniken als Ursache für BEPS .....	30
3.5.5.	Treaty Shopping und Anti-Missbrauchsbestimmungen in DBAs .....	31
3.5.6.	Steuervermeidung durch Gewinnverschiebung .....	32
3.5.6.1.	Transfer Mispricing und Arm’s Length-Prinzip (Fremdvergleichs-Prinzip) .....	32
3.5.6.2.	Griffige Quellenbesteuerung im Quellenstaat .....	35
3.5.6.3.	Transparenz der Finanzflüsse .....	35
3.5.6.4.	Transparenz der Firmenstrukturen / Wirtschaftlich Berechtigten (Beneficial Owner): z.B. Inhaberaktien .....	36
3.5.7.	„Unitary Taxation“ als Alternative zum ‚Arm’s Length-Prinzip‘ .....	36
4.	Informationsaustausch und andere Realisierungsinstrumente .....	37
4.1.	DBA: Art. 26 OECD-Modellvertrag .....	37
4.2.	Steuerinformationsabkommen (tax information exchange agreement; TIEA) .....	39
4.3.	Problem Kundenverfahren .....	40
4.4.	Informationsaustausch gestützt auf gesetzliche Grundlage .....	41
4.5.	Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen .....	43
4.6.	Automatischer Informationsaustausch .....	45
4.7.	Erweiterte Sorgfaltspflichten .....	47
4.8.	Hilfe bei der Eintreibung und Sicherung von Steueransprüchen .....	47
5.	Zusammenfassung und Handlungsbedarf aus entwicklungspolitischer Perspektive .....	49
	Allgemeine Begriffsdefinitionen .....	51
	Literatur .....	55

## 1. ‚Financing for Development‘ und die Verantwortung der Schweiz

### 1.1. Begriff

Die Weltgemeinschaft hat zu Beginn des neuen Millenniums beschlossen, die Anzahl der in absoluter Armut lebenden Menschen bis ins Jahr 2015 zu halbieren (s. MDG 1<sup>3</sup>). Um die dafür notwendigen Massnahmen zu finanzieren, verlangt MDG 8 mit dem Titel „Develop a Global Partnership for Development“, dass ein nachhaltiges, globales Finanzsystem errichtet werde<sup>4</sup>. In der Folge hat die internationale Gemeinschaft anlässlich der UNO-Konferenz über Entwicklungsfinanzierung in Monterrey von 2002 festgehalten, dass jedes Land ein nachhaltiges und effektives Steuersystem benötige, um die für seine Entwicklung entscheidenden Ressourcen mobilisieren zu können. Der ‚Monterrey Consensus‘ hält entsprechend fest:

„An effective, efficient, transparent and accountable system for mobilizing public resources and managing their use by Governments is essential. We recognize the need to secure fiscal sustainability, along with equitable and efficient tax systems and administration,[...]“<sup>5</sup>

Dabei setze ein effektives Steuersystem eine kohärente und effiziente internationale Finanzarchitektur voraus, die der Entwicklung diene („in support of development“<sup>6</sup>). Notwendig sei deshalb,

to „strengthen international tax cooperation, through enhanced dialogue among national tax authorities and greater coordination of the work of the concerned multilateral bodies and relevant regional organizations, giving special attention to the needs of developing countries and countries with economies in transition“.<sup>7</sup>

Seither arbeiten verschiedene internationale Gremien an der Umsetzung dieser Forderungen. Neben der UNO stellen die OECD, die G20, die EU und die USA wichtige Weichen. Zudem haben weitere internationale Dokumente das Anliegen aufgenommen, so beispielsweise das Schlussdokument der Rio+20-Konferenz „The Future We Want“, das zur Steuerproblematik festhält: „We stress that fighting corruption and illicit financial flows at both the national and international levels is a priority.“<sup>8</sup>

So bezweckt die Agenda „Financing for Development“ u.a., transparente und effektive Steuersysteme in allen Entwicklungsländern<sup>9</sup> zu errichten, eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen zwischen den Staaten sicherzustellen und gute Rahmenbedingungen für Investitionen in Entwicklungsländern zu schaffen. Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs,

<sup>3</sup> UN Millennium Declaration of September 18, 2000, A/RES/55/2.

<sup>4</sup> Der Text lautet: „Develop [...] an open, rule-based, predictable, nondiscriminatory trading and financial system“.

<sup>5</sup> UN, Monterrey Consensus on Financing for Development, (Monterrey: UN 2003), Kapitel A, para 15.

<sup>6</sup> *Ibid*, Kapitel F.

<sup>7</sup> *Ibid*, Kapitel F, para 64.

<sup>8</sup> UN Report of the United Nations Conference on Sustainable Development, including the 2012 Resolution „The Future We Want“ (New York: UN, 2012), A/CONF.216/16m, para 266.

<sup>9</sup> Der verkürzende Begriff „Entwicklungsländer“ wird in dieser Studie bewusst verwendet. Dies erlaubt es, die groben Linien der Debatte deutlich zu machen. Den Entwicklungsländern werden die OECD- oder Industrieländer gegenübergestellt.

double tax treaties) können diese Zielsetzungen unterstützen oder behindern, je nach deren Ausgestaltung.

## 1.2 Problematik global und bezogen auf die Schweiz

Hintergrund der Debatte ist, dass viele Entwicklungsländer nicht über die Steuererträge verfügen, welche nötig wären, um öffentliche Dienstleistungen zu finanzieren und internationalen Verpflichtungen nachzukommen. Gemäss dem Internationalen Währungsfonds IWF ist eine Steuerquote unter 15% nicht ausreichend, um die rudimentärsten Staatsaufgaben zu finanzieren.<sup>10</sup> Bei Entwicklungsländern liegt die Steuerquote – d.h. die Steuereinnahmen in Prozent des Bruttoinlandprodukts (BIP) – zwischen 10 und 20%, bei Industrieländern zwischen 25 und 40%.<sup>11</sup> Gemäss Herkenrath et al. stagnierte die Steuerquote in Entwicklungsländern seit den 1980er Jahren.<sup>12</sup>

Die Mobilisierung inländischer Ressourcen in Entwicklungsländern ist einerseits beeinträchtigt durch eine schwache Steuergesetzgebung, die zu wenig Steuersubstrat erfasst oder die Tarife zu tief ansetzt, andererseits durch eine mangelhafte Umsetzung der Steuergesetzgebung. Beides steht u.a. im Zusammenhang mit illegaler Steuerhinterziehung und aggressiver legaler<sup>13</sup> (unlauterer) sowie illegaler Steuervermeidung, die durch natürliche oder juristische Personen begangen werden. Multinational tätige Unternehmen sind dabei besonders im Visier. Diese Praktiken haben zur Folge, dass viel Kapital aus den Entwicklungsländern in Richtung offshore-Finanzzentren abfließt.

Der englische Begriff ‚illicit financial flows‘ ist weit gefasst und beinhaltet nicht nur Steuerflucht- und Steuervermeidungs-Tatbestände, sondern auch Finanzflüsse von durch Vergehen und Verbrechen (wie Bestechung, Korruption, Geldwäscherei) erlangten Geldern. Die vorliegende Studie konzentriert sich ausschließlich auf durch Unternehmen und Privatpersonen begangene Steuervermeidungs- und Steuerfluchts-Tatbestände und untersucht, wie diese mit den internationalen Steuerverträgen zusammenhängen. Für einen Gesamtüberblick über das Thema der unlauteren und illegalen Finanzflüsse und die diesbezüglichen internationalen Debatten wird z.B. auf das OECD-Paper „Measuring OECD responses to illicit financial flows“ verwiesen; dieses Paper umfasst auch die Diskussion um die Rückführung gestohlener Vermögenswerte politisch exponierter Personen, die Geldwäscherei oder die Stärkung der Steueradministration der Entwicklungsländer.<sup>14</sup>

Was den Umfang der ‚illicit financial flows‘ aus Entwicklungsländern anbelangt, so beliefen sich diese laut der norwegischen Regierungskommission im Jahre 2006 auf 641 bis 979 Mrd. USD, was das Mehrfache der weltweiten öffentlichen Entwicklungshilfe ausmacht.<sup>15</sup> Auch die OECD veröffentlichte Zahlen bezüglich ‚illicit financial flows‘. Laut OECD betragen diese ‚unlauteren‘

<sup>10</sup> International Monetary Fund, Revenue Mobilization in Developing Countries, Fiscal Affairs Department (2011), S. 4.

<sup>11</sup> EU Kommission, Steuerwesen und Entwicklung: Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern bei der Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, (COM(2010)0163), S.3.

<sup>12</sup> Herkenrath, Mark, Longchamp, Olivier, Missbach, Andreas, Steuern und Entwicklung: Wie die Steuerflucht die Entwicklung behindert – und was die Schweiz daran ändern kann, Informationsbroschüre von Alliance Sud und der Erklärung von Bern (Juni 2012).

<sup>13</sup> Unter bewusster Ausnützung rechtlicher Lücken.

<sup>14</sup> OECD, Issue Paper, Measuring OECD responses to illicit financial flows (OECD, 2013).

<sup>15</sup> Norwegische Regierungskommission, Tax Havens and Development, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, (Juni 2009), S. 64.

und ‚illegalen‘ Finanzflüsse zwischen 850 Mrd. und 1 Billion USD.<sup>16</sup> Der Bericht des Bundesrates vom 4. April 2012 über Vor- und Nachteile von Informationsabkommen mit Entwicklungsländern verweist ebenso auf diese Zahl und hält dazu fest:

Von diesen illegalen Finanzflüssen wiederum schätzt die OECD, dass Steuerhinterziehung rund 60% ausmacht. Diese Zahl ist bei weitem höher als die öffentliche Entwicklungshilfe (APD), die 2010 USD 129 Mrd betrug.<sup>17</sup>

Was die Schweiz angeht, so schätzt die NGO ‚Erklärung von Bern‘ gestützt auf eine Oxfam-Studie, dass den Entwicklungsländern durch von Schweizer Banken verwaltete Gelder jährlich mindestens 5 Milliarden USD an Steuern entgehen, ein Vielfaches der gesamten Entwicklungshilfe der Schweiz.<sup>18</sup> Da die Schweiz als Finanzmetropole den weltgrössten Knotenpunkt der Offshore-Vermögensverwaltung darstellt und eine Vielzahl an multinationalen Unternehmen beherbergt, trägt sie eine besondere Verantwortung in Bezug auf die internationale Steuerfrage.

### 1.3 Internationale Verantwortung der Schweiz unter Beobachtung

Die internationale Verantwortung der Schweiz in Bezug auf die internationale Steuerfrage ergibt sich auch aus der Schweizer Bundesverfassung und aus der völkerrechtlichen Einbettung der Schweiz in die internationale Gemeinschaft.

#### 1.3.1 Schweizer Bundesverfassung

Die Schweizer Bundesverfassung (BV)<sup>19</sup> umschreibt die internationale Verantwortung der Schweiz. So hat sich der Bund gestützt auf Art. 54 BV im Rahmen der auswärtigen Angelegenheiten „für die Wahrung der Unabhängigkeit der Schweiz und für ihre Wohlfahrt“ einzusetzen. Dabei trägt er

namentlich bei zur Linderung von Not und Armut in der Welt, zur Achtung der Menschenrechte und zur Förderung der Demokratie, zu einem friedlichen Zusammenleben der Völker sowie zur Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen.<sup>20</sup>

Ausserdem hat der Bund gemäss Art. 101 BV die Interessen der schweizerischen Wirtschaft im Ausland zu wahren.

Der Bund hat dafür zu sorgen, dass sich diese unterschiedlichen Zielsetzungen nicht ausschliessen, sondern gegenseitig ergänzen. So geht der Verfassungsgeber implizit davon aus, dass sich die Schweizer Interessen im Ausland dann am besten vertreten lassen, wenn Not und Armut in der Welt effektiv gelindert, Menschenrechte geachtet und Demokratie gefördert werden.

Das gilt auch für die Steuerpolitik. So hat der Bund die diesbezüglichen Interessen der Schweizer Wirtschaft insoweit zu vertreten, als dies mit der Linderung der Armut vereinbar ist. In der Tat

<sup>16</sup> OECD, Better Policies for Development: Recommendations for Policy Coherence (Paris: OECD Publishing, 2011), S. 30.

<sup>17</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile von Informationsabkommen mit Entwicklungsländern, 4. April 2012, S. 6. (zitiert: Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012)

<sup>18</sup> Erklärung von Bern, Wegleitung zur Steuerhinterziehung, Sonderausgabe zum Thema Steuerhinterziehung, EvB Magazin 1, S.4.

<sup>19</sup> Bundesverfassung der Schweiz vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

<sup>20</sup> Artikel 54 (2) BV.



sind beide Zielsetzungen voneinander abhängig. So ist es im offensichtlichen, volkswirtschaftlichen Interesse der global eingebetteten Schweiz, dass der globale Süden steuerlich gut aufgestellt ist und über die notwendigen Ressourcen verfügt, um die für nachhaltige Wirtschaftsbeziehungen unabdingbare Infrastruktur sicherzustellen.

### 1.3.2. Einbettung in das internationale Menschenrechtssystem

Die Schweiz ist nicht nur in den Monterrey-Prozess eingebunden, sondern ist auch Mitglied der beiden UNO-Menschenrechtspakte.<sup>21</sup> Heute ist weitgehend anerkannt, dass diese Pakte eine extraterritoriale Komponente haben.<sup>22</sup> Das bedeutet, dass die Mitglieder der UNO-Pakte bei der Ausgestaltung ihrer aussenpolitischen Tätigkeiten deren Auswirkungen auf die Menschenrechte im Ausland mitberücksichtigen müssen.

Die Schweizer Menschenrechtslage wird regelmässig durch verschiedene internationale Menschenrechtsinstitutionen überprüft. Seit einiger Zeit untersuchen diese nicht nur, ob die Schweiz den Menschenrechten in ihrer Innenpolitik genügend Rechnung trägt, sondern auch, ob sie mit ihrer Aussen(wirtschafts)politik zu einer Verbesserung der Menschenrechtslage im Ausland, vorwiegend in den Entwicklungsländern, beiträgt. So gab der UNO-Menschenrechtsrat anlässlich des Überprüfungsverfahrens «Universal Periodic Review» (UPR)<sup>23</sup> von 2012 und 2013 die Empfehlung ab, dass die Auswirkungen der Schweizer Aussenhandelspolitik auf die Ausübung der wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Rechte in den Partnerländern zu überprüfen seien.<sup>24</sup> In ihrer Stellungnahme vom 27. Februar 2013 lehnte die Schweiz die Forderung, ihre Aussenwirtschaftspolitik regelmässigen Menschenrechts-Wirkungsanalysen zu unterziehen, zwar ab. Sie beteuerte jedoch, dass sie sich bemühen wolle sicherzustellen,

dass ihre Aussenwirtschaftspolitik im Einklang steht mit den Grundsätzen ihrer Entwicklungszusammenarbeit und mit ihrer Menschenrechtspolitik [...].<sup>25</sup>

Das gilt auch für die internationale Steuerpolitik der Schweiz.

Auch der UNO-Ausschuss für wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte hat in seinen ‚Concluding Observations‘ von 2010 auf die Notwendigkeit hingewiesen, die Schweizer Aussenwirtschafts- und -handelspolitik auf ihre Auswirkungen auf die wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Rechte der Partnerländer hin zu untersuchen.<sup>26</sup>

Ähnlich hat das ‚Development Assistance Committee DAC‘ der OECD, das die Mitgliedländer auf ‚ausserpolitische Kohärenz‘ hin untersucht, bei der Schweiz institutionelle Defizite festgestellt, die entwicklungspolitisch kohärente Entscheide verhinderten.<sup>27</sup> Was illegale Finanzflüsse

<sup>21</sup> Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966, A/RES/2200A (XXI); Internationaler Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte vom 16. Dezember 1966, A/RES/2200 A (XXI).

<sup>22</sup> Siehe z.B. Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the area of Economic, Social and Cultural Rights of 29 February 2012.

<sup>23</sup> Die Schweiz durchlief das UPR in den Jahren 2012 und 2013 zum zweiten Mal.

<sup>24</sup> Empfehlung 123.85.

<sup>25</sup> Stellungnahme der Schweiz zu den offenen UPR Empfehlungen – 27.02.2013, Inoffizielle deutsche Übersetzung zur Empfehlung 123.85., S.18.

<sup>26</sup> UN Economic and Social Council, Concluding Observations of the committee on Economic, Social and Cultural Rights – Switzerland (19 November 2010), Empfehlung 24, S. 7.

<sup>27</sup> Bürgi Bonanomi, Elisabeth, Was wäre nachhaltige Aussenwirtschaftspolitik? Handelsabkommen der Schweiz sollten einer Kohärenz-Prüfung unterzogen werden, Neue Zürcher Zeitung NZZ, 3. Juni 2010.

anbelangt, ist das DAC-Komitee zwar zum Schluss gekommen, dass die Schweiz besonders im Bereich der Repatriierung gestohlener Gelder grosse Fortschritte gemacht habe. Was den Informationsaustausch von Bankdaten angehe, konstatierte das Komitee erste Fortschritte und ermunterte zu weiteren Schritten:

Switzerland's 2009 adoption of the OECD principles of transparency and information exchange is another step towards a more coherent approach to development. Its contribution to global efforts to ensure that financial assets (and the income they generate) are reported to tax authorities can have a particularly positive effect on developing countries.<sup>28</sup>

Der UNO-Sonderberichterstatte für das Recht auf Nahrung, Olivier de Schutter, hat ebenfalls unlängst auf den Zusammenhang zwischen Steuersystem und Menschenrechten hingewiesen. Da es zur Realisierung der Menschenrechte genügender staatlicher Ressourcen bedürfe, brauche es effektive nationale Steuersysteme und ein gerechtes internationales Steuersystem. In einem öffentlichen Schreiben an den Premierminister von England, David Cameron, betonte er:

Yet, the taxes not collected from multinational companies translate into the funding shortfalls that prevent developing countries from taking the necessary steps to the maximum of its available resources to finance their food security strategies.<sup>29</sup>

Die „Ausschöpfung all seiner Möglichkeiten“, wie dies Art. 2 Abs. 1 des Internationalen Pakts über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte<sup>30</sup> fordert, setze also ein gerechtes internationales Steuersystem voraus. De Schutter rief Cameron deshalb dazu auf, im Rahmen der G8 auf ein umfassendes neues System hinzuwirken: „The G8 tax justice initiatives must go beyond naming and shaming a handful of tax havens.“<sup>31</sup>

So liegt die internationale Verantwortung der Schweiz, auf ein ausgewogenes und gerechtes internationales Steuersystem hinzuwirken, nicht nur in der Bundesverfassung begründet, sondern auch im internationalen Menschenrechtssystem. Angesichts globalisierter Finanzflüsse ist diese Verantwortung eine gemeinsame und geteilte, was ein aktives Handeln aller Staaten – sowohl der Schweiz, der übrigen Industrieländer als auch der Entwicklungsländer – voraussetzt. Bleibt die eine Seite inaktiv, darf sich die andere Seite nicht aus der Verantwortung nehmen. Deshalb ist das oft zu vernehmende Argument, dass die Initiative von den Entwicklungsländern ausgehen müsse, nicht fundiert.

### **1.3.3. Internationales Steuersystem: Globales Forum über Transparenz und Informationsaustausch**

Daneben wartet auch das internationale Steuersystem mit Prüfverfahren auf. Gegenwärtig steht das Prüfverfahren des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch der OECD im Fokus der Öffentlichkeit. Das Globale Forum wurde im Jahr 2000 von der OECD gegründet, um der Steuerhinterziehung durch besseren Datenaustausch zu begegnen. Auf Anstoss der G20

<sup>28</sup> OECD, DAC Peer Review of Switzerland, OECD Journal on Development, Vol. 10/4 (2010), S. 38.

<sup>29</sup> De Schutter, Olivier, UN Special Rapporteur on the right to food, Letter to David Cameron, 21 May 2013.

<sup>30</sup> Internationaler Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte vom 16. Dezember 1966, A/RES/2200 A (XXI).

<sup>31</sup> De Schutter, Olivier, UN Special Rapporteur on the right to food, Letter to David Cameron, 21 May 2013.

wurde das Globale Forum 2009 restrukturiert und auf rund 120 Mitgliedstaaten erweitert. Von diesen 120 Mitgliedsstaaten sind rund 60 Entwicklungsländer. Das Forum überprüft die internationale Steuerpolitik seiner Mitgliedsstaaten – und auch weiterer Jurisdiktionen – in einem zweistufigen Verfahren und erstattet der G20 Bericht. In einer ersten Phase wird untersucht, inwieweit die Rechtsgrundlagen für Transparenz und Informationsaustausch von steuerrelevanten Finanzdaten gegeben sind. In einer zweiten Phase wird deren Vollzug überprüft.

Das Forum untersucht aber nicht spezifisch, ob auch Entwicklungsländer in den Genuss von Transparenz und Informationsaustausch kommen. Dieser Mangel des Peer-Review-Verfahrens wurde u.a. vom European Network on Debt and Development und vom Tax Justice Network mehrfach beanstandet.<sup>32</sup> Auch die EU-Kommission betonte in Ihrer Mitteilung über Steuern und Entwicklung von 2010, wie wichtig die Ausweitung des internationalen Dialogs und die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen mit Entwicklungsländern seien.<sup>33</sup> So forderte sie eine breiter angelegte Beteiligung der Entwicklungsländer. Es folgte die Gründung der OECD Task Force on Tax and Development, welche den Entwicklungsländern als Sprachrohr dienen soll. Ins Leben gerufen wurde sie 2010 nach einem gemeinsamen Treffen des Committee on Fiscal Affairs (CFA) der OECD und des Development Assistance Committee (DAC) der OECD. Mitglieder der Task Force on Tax and Development sind OECD- und Entwicklungsländer, internationale und regionale Organisationen sowie NGOs und Wirtschaftsvertreter.<sup>34</sup> Am G20-Treffen in Moskau vom 19.-20. Juli 2013 wurde die bedeutende Rolle der Task Force on Tax and Development hervorgehoben:

“[...] All countries must benefit from the new transparent environment and we call on the Global Forum on Exchange of Information for Tax Purposes to work with the OECD task force on tax and development, the World Bank Group and others to help developing countries identify their need for technical assistance and capacity building.”<sup>35</sup>

Entsprechend versucht die OECD globaler zu werden und vermehrt auch die Interessen der Entwicklungsländer zu vertreten.

Die Schweiz hat die erste Phase des Review-Prozesses im Jahr 2011 durchlaufen.<sup>36</sup> Als Folge davon wurde sie zusammen mit 12 anderen Jurisdiktionen auf eine graue Liste gesetzt, weil sie (noch) nicht alle Forderungen erfüllte.<sup>37</sup> So verlangte die OECD, dass ein „signifikanter“ Anteil der von der Schweiz abgeschlossenen DBAs Art. 26 OECD-Modellvertrag-konform sein müsse (s. Ziffer 4.1.). Die Schweiz hat 86 DBAs in Kraft. Davon sind heute erst 29 kompatibel mit Art. 26 OECD-Modellvertrag. Ein signifikanter Anteil dürfte jedoch ca. 70-80 DBAs bedeuten. Das Forum

<sup>32</sup> Siehe z.B. European Network on Debt and Development, The creeping futility of the global forum’s peer review, Tax Justice Briefing (March 2012).

<sup>33</sup> EU Kommission, Steuerwesen und Entwicklung: Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern bei der Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, (COM(2010)0163).

<sup>34</sup> Für mehr Informationen siehe OECD Global Relations in Taxation, Tax and Development, OECD Website.

<sup>35</sup> OECD, The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Information Brief (Juli 2013), S. 8.

<sup>36</sup> OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011: Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing (2011).

<sup>37</sup> Der am 19. April 2013 veröffentlichte Fortschrittsbericht des Global Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke zählt die Schweiz zu den 13 Ländern, welche die internationalen Standards über die Steueramtshilfe noch nicht erfüllen.

prüfte jedoch nicht, ob die Schweiz den neuen Standard auch Entwicklungsländern gewährt. Weiter kennt die Schweiz sowohl bei der Amts- als auch bei der Rechtshilfe das Kundenverfahren, das eine Meldung an den Betroffenen vorsieht, was die Verdunkelungsgefahr vergrössert (s. Ziffer 4.3.). Schliesslich sind in der Schweiz nach wie vor Inhaberaktien zulässig, die die Identität der Aktionäre verschleiern (s. Ziffer 3.5.6.4.).

Als Reaktion auf diesen Bericht ist die Schweiz gegenwärtig bestrebt, die restlichen schon bestehenden DBAs möglichst rasch anzupassen, und in Sachen Kundenverfahren und Inhaberaktien Anpassungen vorzunehmen.<sup>38</sup>

### 1.3.4. Politische Bedeutung der entwicklungsbezogenen Steuergerechtigkeit in der Schweiz

Das Thema der Steuergerechtigkeit und deren Entwicklungsrelevanz hat nicht nur im Ausland, sondern auch im Inland an Fahrt gewonnen. In der Schweiz wurden in den vergangenen 5 Jahren mehr als 15 Vorstösse zum Thema eingereicht. Dazu kommt eine ganze Reihe von Vorstössen zur Schweizer Steuerproblematik allgemein. Die entwicklungspolitisch motivierten Vorstösse verlangten vom Schweizer Bundesrat, sich u.a. mit folgenden Themen zu befassen: mit den entwicklungspolitischen Implikationen von DBAs und Steuerinformationsabkommen (TIEAs; tax information exchange agreement), mit der entwicklungspolitisch-begründeten Erweiterung des DBA- resp. TIEA-Netztes, mit dem Abschluss von TIEAs mit Offshore-Finanzzentren, mit der entwicklungspolitisch geforderten Höhe der Quellensteuersätze, mit der Idee der Gleichbehandlung der Staaten beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, mit der Ausdehnung des Zinsbesteuerungsabkommens (Zahlstellensteuer) auf Drittstaaten, mit dem automatischen Informationsaustausch und dessen Folgen für die Schweiz, mit der Einführung einer Finanztransaktionssteuer, oder mit der Besteuerung internationaler Konzerne als Einheit (unitary tax). Während nicht alle der behandelten Vorstösse überwiesen wurden, so haben sie doch einiges an Bewegung in die Thematik gebracht. Eine direkte Folge ist insbesondere der Bericht des Bundesrates vom 4. April 2012 (in Erfüllung des Postulats 10.3880 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 1. Oktober 2010) über die Vor- und Nachteile von Informationsabkommen mit Entwicklungsländern (s. Ziffer 2.3.2.).<sup>39</sup> Ausserdem hat der Bundesrat das Postulat von Jacqueline Fehr „Unlautere und unrechtmässige Finanzflüsse aus Entwicklungsländern“ am 4. September 2013 gutgeheissen und die Annahme durch das Parlament beantragt. Damit hat er sich bereit erklärt, in einem Bericht die Bedeutung der internationalen Diskussion über ‚illicit financial flows‘ für die Schweiz darzulegen.<sup>40</sup>

Auch in Entwicklungsländern wurde in den vergangenen Jahren das steuervertragliche Verhältnis mit der Schweiz thematisiert. So verglichen beispielsweise zwei indische Autoren in der ‚Economic Times‘ vom 15. November 2011 den Umgang der Schweiz mit England und Indien<sup>41</sup> und kamen zum Schluss:

<sup>38</sup> In dieser Studie ist die politische Entwicklung bis und mit Juli 2013 berücksichtigt.

<sup>39</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012.

<sup>40</sup> S. Curia Vista- Geschäftsdatenbank, Postulat Nr. 13.3533. Die politische Entwicklung bis Ende Juli 2013 ist berücksichtigt.

<sup>41</sup> Raja, John Samuel D., Padmakshan, M., What obstacles are preventing black money retrieval by the government, The Economic Times (15. November 2011).

The homepage of Switzerland's finance ministry website features two tax treaties the poster boy of banking secrecy has negotiated with United Kingdom and India this year. The two treaties are studies in contrast, a proof that developing nations have little leverage with tax havens to part with information.

Der Artikel zeugt von Unsicherheit, was den neu ausgehandelten Informationsaustausch-Standard im DBA Schweiz - Indien anbelangt:

The Indian government cannot seek information from the Swiss authorities retrospectively. It can do so only from April 2012, though it's not clear whether this means it can ask for information only for transactions done after that date. The tax rates are lower: nothing on the principal and the lowest rate India levies on OECD nations — 10% — for interest income.

Diese Aussagen sind Ausdruck eines allgemeinen Misstrauens, das in Entwicklungsländern gegenüber der Schweiz verbreitet sein dürfte. Die Hoffnung der Entwicklungsländer besteht dabei darin, dass das gegenwärtig bestehende ‚window of opportunity‘ in Richtung mehr Steuergerechtigkeit und transparentere Informationen schliesslich auch ihren Interessen dienen wird.

### 1.3.5. Einzelbeispiele

Einzelbeispiele zeigen, wie Entwicklungsländer vermehrt eigenständig Massnahmen ergreifen für mehr Steuergerechtigkeit. Beispielsweise bezichtigt Argentinien seit 2011 vier der grössten Getreidehändler der Steuerhinterziehung. So erhob die argentinische Bundesfinanzverwaltung Ifip gegen ADM, Bunge, Cargill und Dreyfus Anklage wegen Steuerhinterziehung aufgrund falscher Verrechnungspreise. Ricardo Echegaray, der Leiter der Ifip, äusserte sich in einem Interview mit dem englischen Guardian:

"These companies have gone into criminality. 2008 was when agricultural commodities prices spiked and was the best year for them in prices, yet we could see that the companies with the biggest sales showed very little profit in this country."<sup>42</sup>

In der Folge wurde Bunge im Jahr 2012 vom Korn-Register für steuerprivilegierte Exportfirmen gestrichen.<sup>43</sup> Zudem wurde entschieden, dass bei der Regularisierung der Steuerschulden von Cargill, Bunge und Dreyfus die am 25. März neu erlassenen, gesenkten Zinssätze nicht zur Anwendung kommen.<sup>44</sup>

Des Weiteren entschied sich Argentinien dafür, seine DBA-Strategie zu überdenken. So kündigte es im Jahr 2012 drei DBAs auf, darunter diejenigen mit der Schweiz<sup>45</sup>, Spanien und Chile. Die argentinische Regierung empfand diese DBAs als zu investorenfreundlich, da sie die Steueroptimierung über ‚exzessive Vorteile‘ zu stark erleichterten.<sup>46</sup> Es ist zu vermuten, dass die Kündigungen ein taktischer Zug waren, um Neuverhandlungen zu beschleunigen. So wurde in das neu verhandelte DBA zwischen Argentinien und Spanien, welches im März 2013

<sup>42</sup> Lawrence, Felicity, Argentina accuses world's largest grain traders of huge tax evasion, The Guardian (1. Juni 2011).

<sup>43</sup> Romig, Shane, Bunge suspended from key grain-trader registry, MarketWatch (1. Oktober 2012).

<sup>44</sup> Gonzalez, Pablo & Martinez, Silvia, Grain Exporters Owe Argentina Almost \$1 Billion in Taxes, Bloomberg (25. März 2013).

<sup>45</sup> Das DBA Schweiz-Argentinien war nur „vorläufig in Kraft“, da es von Argentinien zwar unterzeichnet, aber nie ratifiziert worden war.

<sup>46</sup> Ernst & Young, Global Tax Policy and Controversy Briefing, Issue 11 (Dezember 2012), S.60 ff.

unterschrieben worden ist, z.B keine Meistbegünstigungs-Klausel eingebaut. Zudem wurde ein Memorandum of Understanding beigefügt, welches Vertragsmissbräuche unterbinden soll.

Auch die mongolische Regierung kündigte am 31. Juli 2012 an, ihre DBAs mit den Niederlanden, Luxemburg, Kuwait und den Vereinigten Arabischen Emiraten aufkündigen zu wollen. Grund dafür seien u.a. die niedrigen bis Null-Quellensteuersätze, die diese DBAs vorschrieben.<sup>47</sup> Der mongolische Vize Finanzminister Purev merkte an bei einem Interview mit Reuters<sup>48</sup>:

"We do understand that it is vital to have double tax treaties. (..) We need ... double tax treaties that are for Mongolia."

Diese zwei Beispiele machen deutlich, dass Entwicklungsländer verstärkt der Ansicht sind, dass die in den DBAs enthaltenen Anreize für Investoren aus Drittstaaten nicht per se Mehrwert schaffen, sondern dass der durch Minimierung des Steuersubstrats geschaffene Nachteil die Vorteile überwiegt. So werden Entwicklungsländer vermehrt eigenständig aktiv, um eine bessere Balance in der Steuerpolitik zu erreichen.

## 2. Zwischenstaatliche Regulierung im Steuerbereich: Ausgangslage und die Situation der Schweiz

### 2.1. Ziele der zwischenstaatlichen Regulierung im Steuerbereich im Allgemeinen

Um die zwischenstaatlichen Verhältnisse im Steuerbereich zu regeln, erlassen die Staaten Gesetze, die sich mit den zwischenstaatlichen Finanzflüssen befassen, oder sie schliessen Abkommen (vorwiegend DBAs) untereinander ab. Ziel dieser Gesetze und Abkommen ist es, eine effiziente Steuergesetzgebung auch dann sicherzustellen, wenn zwischenstaatliche Verhältnisse betroffen sind, eine der Wirtschaftsleistung entsprechende und gerechte Verteilung der Steuereinnahmen zu gewährleisten und gleichzeitig die doppelte Besteuerung desselben Steuersubstrats zu vermeiden. Gleichzeitig sind Staaten grundsätzlich bestrebt, Anreize für grenzüberschreitende Investitionen zu schaffen. Diese verschiedenen Zielsetzungen zielen nicht immer in die gleiche Richtung, sondern sie stehen auch in einem Spannungsverhältnis zueinander.

Während bei den unter Kapitel 3 diskutierten Aspekten v.a. grenzüberschreitend tätige, juristische Personen angesprochen sind, stehen Privatpersonen und deren offshore-Vermögensverwaltung im Zentrum der in Kapitel 4 beschriebenen Debatte.

### 2.2. Begriffe und grundsätzliche Regelungs-Prinzipien in zwischenstaatlichen Abkommen

Generell existieren im internationalen Steuerrecht zwei Besteuerungs-Prinzipien nebeneinander, nämlich das Ansässigkeitsprinzip und das Quellenprinzip. Nach dem Ansässigkeitsprinzip darf derjenige Staat das grundsätzliche Besteuerungsrecht ausüben, in dem der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt, der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung der steuerpflichtigen Person liegt. Das Quellenprinzip hingegen besagt, dass ein Staat alle auf seinem Territorium verwirklichten Einkünfte seiner Besteuerung unterwerfen kann. Da die uneingeschränkte Anwendung der beiden Prinzipien bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten oft zur doppelten Besteuerung desselben Steuersubstrats führen würde, teilen die

<sup>47</sup> Ernst & Young, Draft law to cancel Mongolia's double tax treaties, Mongolia Tax Alert (August 2012).

<sup>48</sup> Deutsch, Anthony & Edwards, Terrence, Special report: In tax case, Mongolia ist he mouse that roared, Reuters (16. Juli 2013).

zwischenstaatlichen DBAs die Besteuerungsrechte unter dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat auf. Begrifflich wird im DBA-Vertragsrecht der Ansässigkeitsstaat vorwiegend mit den Worten „eine im einen Vertragsstaat ansässige Person“<sup>49</sup> umschrieben. Mit den Worten „im anderen Staat“ ist hingegen der Quellenstaat gemeint.

Um die unter Ziffer 2.1. erwähnten Ziele zu erreichen, regeln die DBAs u.a., wann Ansässigkeit gegeben ist (nur Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten zieht die Anwendung des Abkommens nach sich<sup>50</sup>). Auch wird definiert, wann eine Betriebsstätte („permanent establishment“) vorliegt. Liegt eine Betriebsstätte vor, hat der Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet (d.h. der Quellenstaat), nach der gegenwärtigen DBA-Praxis das Recht, den Gewinn dieser Betriebsstätte zu besteuern. Ansonsten wird dem Quellenstaat in der Regel im DBA nur ein residuales Besteuerungsrecht im limitierten, genau bezifferten Umfang zugestanden. Dabei regeln die DBAs insbesondere, wer grenzüberschreitend erfolgte Dividendenzahlungen, Zinsleistungen und Lizenzgebühren besteuern darf und in welchem Umfang.

Während bei der Aushandlung von DBAs v.a. die wirtschaftlich stärkere (und also investierende) Partei Wert auf die Limitierung von Steueransprüchen im Partnerland legt, um Anreize für Investoren zu schaffen, sucht die wirtschaftlich schwächere Partei zusätzlich sicherzustellen, dass die Steuereinnahmen nicht unter ein gewisses Minimum fallen. Um die effektive und gerechte Besteuerung zu gewährleisten, sind einige Staaten gegenwärtig auch bestrebt, nicht nur die Doppelbesteuerung zu vermeiden, sondern auch die ‚doppelte Nichtbesteuerung‘. Neue Regeln sollen das ‚base erosion and profit shifting‘ (beps) vermeiden. Diese konzentrieren sich vorab auf die Verhinderung von Steuerhinterziehung („tax evasion“) und aggressiver Steuervermeidung („tax avoidance“). Schliesslich bezwecken viele Staaten, mittels Abkommen den effizienten Vollzug der nationalen Steuergesetzgebung sicherzustellen, primär über die Verbesserung des zwischenstaatlichen Informationsaustausches.

### 2.3. Rechtliche Instrumente

Den Staaten stehen verschiedene rechtliche Instrumente zur Verfügung, um ihre zwischenstaatlichen Verhältnisse im Steuerbereich zu regeln. Neben gesetzlichen Grundlagen versuchen viele (vorwiegend OECD-) Staaten, umfassende DBAs abzuschliessen. Diese bilden das eigentliche Rückgrat des internationalen Steuerrechts. Daneben werden TIEAs abgeschlossen. Im Gegensatz zu anderen Rechtsgebieten stehen im Steuerbereich nur wenige multilaterale Abkommen zur Unterzeichnung bereit, so insbesondere das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen<sup>51</sup>. Auch Investitionsschutz- und Handelsabkommen sowie Abkommen im Bereich der Geldwäscherei und weiterer Finanz(markt)delikte können steuerrechtlich relevante Regeln enthalten. Schliesslich geben Empfehlungen („soft law“ standards) vorab der UNO und der OECD mehr oder weniger verbindliche Leitlinien vor.

Die DBAs sind umfassender Natur und enthalten regelmässig Vorgaben zu den meisten unten erwähnten Punkten (s. Ziffer 3). Da die Schweiz sehr viele DBAs abgeschlossen hat, stehen diese

<sup>49</sup> Im Englischen wird mit „a resident of a Contracting Party“ der Ansässigkeitsstaat und mit „in that other Party“ der Quellenstaat bezeichnet.

<sup>50</sup> Siehe z.B. Artikel 1 OECD-Modellvertrag.

<sup>51</sup> OECD/Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing (2011).

hier im Vordergrund. Die TIEAs regeln in der Regel nur den Punkt des Informationsaustausches. Gesetzliche Grundlagen schliesslich dienen einerseits der Umsetzung bestehender Abkommen, sie können aber auch für sich alleine stehen. Sie regeln Rechnungslegungsvorschriften und weitere Transparenzvorgaben, können aber auch unilaterale Regeln zum Informationsaustausch enthalten, die im Steuerbereich relevant werden können. Während diese Instrumente hier im Vordergrund stehen, wäre es durchaus sinnvoll (würde aber den Rahmen dieser Studie sprengen), den Einfluss weiterer Abkommen auf die Steuerpolitik zu untersuchen.

### 2.3.1. DBA-Modellverträge: OECD-Modellvertrag versus UNO-Modellvertrag

Sowohl die OECD (Committee on Fiscal Affairs) als auch die UNO (UN Committee of Experts on International Tax Matters) unterhalten je einen DBA-Modellvertrag. Zudem hat die OECD ein TIEA-Musterabkommen entwickelt. Während die OECD und ihre Vorläuferorganisationen sich schon seit der Völkerbunds-Konferenz von 1928 dem Thema widmeten, hat es immer wieder Spannungen zwischen ärmeren und reicheren Ländern gegeben. So versucht die UNO seit 1967, mit ihrem Modellvertrag auf die spezifischen Interessen der Entwicklungsländer einzugehen, was ihr jedoch nur teilweise gelingt.<sup>52</sup> Das zuständige ‚UN-Committee of Experts on International Tax Matters‘ hat nur sehr begrenzte Mittel zur Verfügung, weshalb das OECD-Modell die Praxis dominiert. Picciotto hält dazu fest:

The OECD continues to try to marginalise the UN, by opposing any upgrading of or additional resources for the UN Committee, and confining its work to the model treaty, which it insists should be based on the OECD model with only minor modifications.<sup>53</sup>

Da in der OECD nach wie vor die Industrieländer den Ton angeben, wird aus entwicklungspolitischer Perspektive gefordert, den UNO-Prozess zu stärken. Jedoch ist vermehrt auch in der OECD zu beobachten, dass die Interessen der Entwicklungsländer grössere Beachtung finden (s. Ziffer 1.3.3.).

Auf die Unterschiede zwischen den Modellverträgen wird in Kapitel 3 im Einzelnen eingegangen. Für eine vertiefte Analyse sei auf Lennard verwiesen, der in einer Untersuchung den OECD-Modellvertrag (Model Tax Convention) dem UNO-Modellvertrag (Model Tax Convention) gegenüberstellt<sup>54</sup>.

### 2.3.2. Schweizer DBAs: Zahlen, zentrale Elemente, Strategie im Umgang mit Entwicklungsländern

Schweizer DBAs regeln die Besteuerung grundsätzlich nach dem Ansässigkeitsprinzip, wobei sie dem Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht belassen. Im Vordergrund stehen meist die Besteuerung von Dividenden (unterschieden nach Portfolio- und Direktinvestitionen), Zinsen und Lizenzgebühren. Hier versucht die Schweiz jeweils, die Quellensteuern der Partnerländer tief zu halten. Betreffend Lizenzgebühren und Zinszahlungen verweisen die DBAs regelmässig auf das ‚Arms Length-Prinzip‘ (s. Ziffer 3.5.6.). Betreffend Informationsaustausch gibt es zurzeit

<sup>52</sup> Zur Geschichte siehe Picciotto, Sol, Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations, Tax Justice Network (2012), S. 3. (zitiert: Picciotto, Towards Unitary Taxation, 2012)

<sup>53</sup> Ibid.

<sup>54</sup> Lennard, Michael, The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of difference and Recent Development, Asia-Pacific Tax Bulletin (Januar/Februar 2009).



zwei unterschiedliche Standards, je nachdem, ob das DBA kürzlich verabschiedet bzw. revidiert worden ist oder nicht (s. Ziffer 4.1.).

Die Schweiz hat insgesamt 93 DBAs abgeschlossen respektive paraphiert, von denen 86 in Kraft stehen. Davon hat sie gegenwärtig bereits mit 42 Staaten den neuen Informationsstandard nach Art. 26 OECD-Modellvertrag ausgehandelt, wobei erst 34 entsprechende Abkommen in Kraft getreten sind. Ausserdem hat die Schweiz kürzlich drei TIEAs unterzeichnet mit Isle of Man, Jersey und Guernsey.

Gemäss den Informationen des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen SIF hat die Schweiz mit rund 44 Entwicklungsländern ein DBA abgeschlossen<sup>55</sup>, wobei jedoch mindestens 8 davon noch nicht in Kraft sind. Bei 134 Ländern ist das etwas mehr als ein Viertel. Davon enthalten bislang nur 4 ratifizierte Abkommen den international anerkannten Standard zum Informationsaustausch: die Abkommen mit Indien, Mexiko, Korea und Uruguay. 7 zusätzliche Abkommen mit OECD-plus-Standard sind paraphiert oder neu abgeschlossen, aber noch nicht in Kraft: jenes mit Peru, China, Kasachstan, Oman, Kolumbien, Argentinien und Turkmenistan.<sup>56</sup> Die übrigen Abkommen enthalten entweder keine Amtshilfebestimmungen oder eine Amtshilfebestimmung, die auf den Anwendungsbereich des Abkommens beschränkt ist (s. Ziffer 4.1.).<sup>57</sup>

Aus dem Bericht des Bundesrates<sup>58</sup> geht deutlich hervor, dass viele Entwicklungsländer ungenügend in das internationale Steuersystem eingebettet sind. Gemäss Anhang 2 des Berichts haben nur 55 Entwicklungsländer mit mindestens 10 Staaten ein DBA oder TIEA abgeschlossen, sind also relativ gut vernetzt. Die meisten dieser Staaten haben DBAs unterzeichnet, TIEAs wurden nur ein paar wenige abgeschlossen (mit Ausnahme von Argentinien, das nun auf den Abschluss von TIEAs setzt). 63 Entwicklungsländer haben weniger als 10 DBAs und TIEAs bis gar keine abgeschlossen. Darunter sind viele Least Developed Countries (LDCs) und Schwerpunktländer der Schweizer Entwicklungszusammenarbeit. Schliesslich werden 16 Länder als Entwicklungsländer aufgeführt, die kaum DBAs abgeschlossen haben, die aber als „Finanzplätze oder Steueroasen gelten und daher von OECD- und G20-Staaten dazu gedrängt werden, TIEAs abzuschliessen“.<sup>59</sup> Diese Jurisdiktionen, die von Anguilla bis Vanuatu reichen, haben relativ viele TIEAs abgeschlossen.

Der Bericht des Bundesrates ist widersprüchlich. Einerseits anerkennt er das grosse Ausmass der illegalen Kapitalabflüsse aus den Entwicklungsländern und deren verheerende Auswirkungen.<sup>60</sup>

<sup>55</sup> Gemäss dem Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012, waren es im Jahr 2012 37 Entwicklungsländer. Dabei versteht der Bundesrat unter Entwicklungsländer die gemäss Anhang 1 zur Verordnung des Bundesrates vom 16. März 2007 über die Präferenz-Zollansätze zugunsten der Entwicklungsländer (SR 632.911) aufgeführten Länder und Gebiete. In dieser Studie verwenden wir die weitere UNCTAD-Definition, nach der sich beispielsweise auch die WTO richtet.

<sup>56</sup> Siehe Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Liste „DBA mit Amtshilfeklausel nach dem international geltenden Standard“ (Stand vom 13. November 2013).

<sup>57</sup> Die Amtshilfebestimmung im DBA Schweiz-Costa Rica ist auf den Anwendungsbereich des Abkommens beschränkt und umfasst zusätzlich Steuerbetrugsdelikte.

<sup>58</sup> *ibid.*

<sup>59</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012, S. 3.

<sup>60</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012, S. 7: „Diese Ressourcen fehlen Regierungen in Entwicklungsländern bei der Armutsbekämpfung und bei der Förderung der sozialen und wirtschaftlichen Entwicklung.“

Der Bundesrat hält denn auch fest, dass Bestimmungen über den Informationsaustausch für Entwicklungsländer ein „taugliches Mittel“ darstellen, um Steuerhinterziehung zu unterbinden, weil

es wenig Sinn macht, solche Jurisdiktionen mit finanziellen Mitteln zu unterstützen und ihnen andererseits ein Instrument vorzuenthalten, das es ihnen gestatten könnte, durch von der Schweiz erhaltene steuerliche Informationen ihr innerstaatliches Steuersubstrat besser auszuschöpfen.<sup>61</sup>

Gleichzeitig macht der Bundesrat aber klar, dass er den Nutzen von TIEAs als beschränkt erachte:

Mit einem nur auf den Informationsaustausch beschränkten TIEA können indessen keine Anreize für Investitionen aus einem anderen Vertragsstaat geschaffen werden.<sup>62</sup>

Ohne genauer zu prüfen, ob solche Anreize tatsächlich ihren Zweck erfüllen, lässt der Bundesrat so deutlich erkennen, dass er den Abschluss von DBAs vorzieht gegenüber TIEAs, und dass er gleichzeitig mit dem neuen Informationsstandard tiefere Steuersätze auszuhandeln gedenkt. Denn der Abschluss von DBAs müsse sich für die Schweiz wirtschaftlich rechtfertigen. So fokussiere er v.a. auf die Entwicklungsländer, die bereits über ein Netz an DBAs verfügten. Diese Staaten nähmen vorübergehend gewisse Steuereinsparungen bewusst in Kauf. Die Schweiz können sich zwar durchaus auch vorstellen, mit den übrigen – also vorab den ärmsten – Entwicklungsländern ein TIEA abzuschliessen. Hier stehe aber stattdessen technische Hilfe bei der Stärkung nationaler Steuerverwaltungen im Vordergrund.<sup>63</sup>

So wird in der Praxis der Abschluss von TIEAs nicht aktiv vorangetrieben. Die ersten drei TIEAs wurden zwar auf Anfrage hin unterschrieben, dabei handelt es sich aber ausschliesslich um Anfragen von Staaten, die den ‚Steuerparadiesen‘ zuzurechnen sind<sup>64</sup>. Bisher ist noch kein Schweizer TIEA in Kraft. Der Bundesrat hat in seiner Antwort auf das Postulat der WAK „Entwicklungspolitische Implikationen von DBA und TIEA“ vom 27.2.2013 erklärt, dass zurzeit keine konkreten Anfragen von Entwicklungsländern vorlägen. Der Bundesrat werde aber „im Rahmen der Entwicklungshilfepolitik bestimmen, mit welchen Entwicklungsländern Verhandlungen aufgenommen werden.“<sup>65</sup> Er hat eine entsprechende Prioritätenliste in Aussicht gestellt, die aber bislang nicht veröffentlicht worden ist. Diese zurückhaltende Praxis ist angesichts der gemeinsamen internationalen Verantwortung (s. Ziffer 1.3.2.) problematisch.

### 2.3.3. Zuständigkeiten

Gemäss Art. 166 BV genehmigt die Bundesversammlung die völkerrechtlichen Verträge, die der Bundesrat vorgängig ausgehandelt hat. Das gilt auch für die DBAs. Um frühzeitig Einfluss nehmen zu können, sieht Art. 152 Abs. 3 des Parlamentsgesetzes<sup>66</sup> vor, dass der Bundesrat „die für die Aussenpolitik zuständigen Kommissionen zu wesentlichen Vorhaben sowie zu den Richt- und Leitlinien zum Mandat für bedeutende internationale Verhandlungen“ konsultiert, „bevor

<sup>61</sup> *Ibid.*, S. 8.

<sup>62</sup> *Ibid.*, S. 7.

<sup>63</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012, S. 8.

<sup>64</sup> Die Schweiz hat kürzlich mit Isle of Man, Jersey und Guernsey ein TIEA unterschrieben.

<sup>65</sup> *Ibid.*

<sup>66</sup> Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz. ParlG; SR 171.10).

er diese festlegt oder abändert“. Um diese vorzeitige Einflussnahme auch im Rahmen des politisch sensiblen Bereichs der DBAs sicherzustellen, hat der Nationalrat am 6.4.2009 eine entsprechende Motion seiner Aussenpolitischen Kommission überwiesen, die den rechtzeitigen Einbezug ebendieser Kommission verlangt. Der Bundesrat hat dabei bestätigt, entsprechend vorgehen zu wollen.

In der Praxis ist aber umstritten, wann zu welchen Fragen welche Kommission konsultiert wird. Gemäss Gesetzesauftrag sollten die aussenpolitischen Kommissionen, die mit den aussenpolitischen Fragen am besten vertraut sind, immer dann konsultiert werden, wenn das völkervertragliche Vorgehen eine neue Richtung erhalten soll.<sup>67</sup> Sollte der Bundesrat in Zukunft mit Entwicklungsländern vermehrt DBAs und TIEAs aushandeln, so müssen die Bedingungen vorgängig mit der aussenpolitischen Kommission besprochen werden. Dazu gehört die Frage der zulässigen thematischen Verknüpfungen.

### 3. Schweizer DBAs: Konkrete Elemente und Entwicklungsrelevanz

#### 3.1. Zielsetzungen der DBAs

Doppelbesteuerungsabkommen dienen verschiedenen Zielsetzungen. Aus Sicht kapitalschwacher Entwicklungsländer stehen folgende im Vordergrund:

- DBAs sollten die Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubstrats effektiv vermeiden;
- DBAs sollten zu guten Rahmenbedingungen für Fremdinvestitionen beitragen;
- DBAs sollten eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen unter den involvierten Staaten sicherstellen, und
- DBAs sollten die effektive Besteuerung der Wertschöpfung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten gewährleisten (durch Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung).

Jede dieser Zielsetzung hängt von den anderen ab. Zusammen tragen sie zu einem ausgewogenen, effektiven und gerechten internationalen Steuersystem bei. Dieses dient nicht nur den Entwicklungsländern, sondern aufgrund seiner stabilisierenden Wirkung der internationalen Gemeinschaft als Ganzem.

Im Folgenden gehen wir auf jede einzelne Zielsetzung ein, indem wir eine Entwicklungsperspektive einnehmen, und zeigen auf, inwieweit die heutige DBA-Praxis der Schweiz diesen Zielen bereits Rechnung trägt. Dabei ist zu beachten, dass empirische Studien, die die unterschiedlichen Auswirkungen von DBAs umfassend untersuchen, weitgehend fehlen. So basieren die folgenden Ausführungen primär auf partiellen, aber durchaus erfahrungsbasierten Erkenntnissen, auf die in der wissenschaftlichen Literatur und der internationalen Debatte verwiesen wird.

#### 3.2. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Ein breites Netz an DBAs soll – wie deren Name sagt – dazu beitragen, Fälle von Doppelbesteuerung zu verhindern. Eine Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn nach dem jeweiligen nationalen Recht der beteiligten Staaten ein konkurrierender Steueranspruch über

<sup>67</sup> *Ibid*, Artikel 152(3) ParlG.

das gleiche Steuersubstrat besteht. Die Doppelbesteuerung zu verhindern macht volkswirtschaftlich Sinn; die schädlichen Auswirkungen der Doppelbesteuerung von natürlichen und juristischen Personen angesichts einer globalisierten, grenzüberschreitend tätigen Wirtschaft sind allgemein anerkannt<sup>68</sup>.

Um die Doppelbesteuerung effektiv zu verhindern, braucht es klare Definitionen und möglichst einfach umsetzbare Abgrenzungsregeln. Wann liegt eine Ansässigkeit vor, wann ist eine Betriebsstätte gegeben, wer versteuert den Gewinn etc.? Die wirkungsvolle Umsetzung ist dann am ehesten gewährleistet, wenn die Regeln möglichst einheitlich sind. Ausserdem sollten möglichst alle Staaten in das Regelwerk eingebunden sein, um von der dadurch gegebenen Rechtssicherheit profitieren zu können.

Diesbezüglich gibt es heute Defizite, was auch für die Schweiz und ihr grosses DBA-Netz zutrifft. Einerseits sind die Steuersubjekte und -objekte oft komplex definiert, was zu Qualifizierungsdiskrepanzen führen kann (s. auch Ziffer 3.4.3.). Da viele Staaten ein breites Netz an bilateralen DBAs unterhalten, unterscheiden sich die Abgrenzungsregeln zuweilen stark, was die Umsetzung erschwert. Die Modellverträge der OECD und der UNO tragen zwar zu einer gewissen Harmonisierung der Bestimmungen bei, belassen aber den vertragsschliessenden Ländern grossen Spielraum. Am wirkungsvollsten würde deshalb die doppelte Besteuerung über eine multilaterale, verbindliche Lösung angegangen, die einfach formuliert ist. Eine solche ist aber heute nur in Bezug auf gewisse DBA-Elemente in naher Sicht (s. Ziffer 4.5.).<sup>69</sup>

Nachteilig für viele Entwicklungsländer ist zudem, dass sie nicht in das globale Steuersystem eingebunden sind, weil sie keine oder zu wenig DBAs abgeschlossen haben (s. Ziffer 2.3.2.). Dies führt zu Rechtsunsicherheit und somit zu Investitionshindernissen. Eine multilaterale Lösung, zu der alle Länder Zugang hätten, käme ihnen deshalb besonders entgegen. Aber auch einfach formulierte, möglichst einheitliche DBAs, die auch den anderen in dieser Studie erwähnten Aspekten genügend Rechnung trügen, würden den Interessen der Entwicklungsländer dienen. Solche Abkommen sind aber aufgrund des wirtschaftlichen Ungleichgewichts schwierig zu erzielen. Mit Blick auf den internationalen Steuerwettbewerb ist jedoch anzunehmen, dass es in den meisten Staaten relativ wenige Fälle von Doppelbesteuerung gibt, gemessen an den Fällen von doppelter Nichtbesteuerung (s. Ziffer 3.5.).

### 3.3. Gute Rahmenbedingungen für Fremdinvestitionen

DBAs sollten weiter zu guten Rahmenbedingungen für Fremdinvestitionen beitragen. Dieses Interesse besteht sowohl auf Seiten der (vorwiegend kapitalimportierenden) Entwicklungsländer als auch auf Seiten der (vorwiegend kapalexportierenden) Industrieländer.

<sup>68</sup> EU Kommission, Der Binnenmarkt: Konkrete Beispiele für Fälle doppelten Nichtbesteuerung, Konsultationspapier (TAXUD D1 D(2012)), S. 4.

<sup>69</sup> Allerdings werden auch im Rahmen der BEPS-Debatte multilaterale Lösungen vorangetrieben. So bezieht sich der diesbezügliche Aktionsplan der OECD von 2013 auf das G20 meeting von 2012: "Despite the challenges we all face domestically, we have agreed that multilateralism is of even greater importance in the current climate, and remains our best asset to resolve the global economy's difficulties" (OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing [2013], S. 11; zitiert: OECD Aktionplan 2013). Ausserdem soll eine Analyse dazu beitragen, dass „interested Parties will develop a multilateral instrument designed to provide an innovative approach to international tax matters, reflecting the rapidly evolving nature of the global economy and the need to adapt quickly to this evolution" (ibid. S. 15).

Allgemein ist anerkannt, dass prohibitiv hohe Abgaben sowohl auf der exportierenden als auch auf der importierenden Seite starke investitionshemmende Wirkung entfalten und deshalb vermieden werden sollten. Zudem trägt Rechtssicherheit im Steuerbereich zu einem investitionsfreundlichen Umfeld bei. Gleichzeitig ist anerkannt, dass volkswirtschaftlich erwünschte Investitionen einen effizienten Rechtsstaat und eine gut ausgebaute staatliche Infrastruktur voraussetzen, weshalb schwache öffentliche Finanzen ein grundlegendes Problem darstellen. Die Problematik ist damit eng verknüpft mit der Frage nach der gerechten Verteilung der Steuereinnahmen.

So sollten DBAs über eine vorgängige Festsetzung des Steuerrahmens den grenzüberschreitend tätigen Wirtschaftsakteurinnen und -akteuren ein verlässliches Umfeld zu bieten. Ausserdem sollten sie zu einer guten Balance zwischen hohen und tiefen Steuerabgaben sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat beitragen. Grundsätzlich liegt es in der Verantwortung des kapitalimportierenden Staates, zu entscheiden, welche Aspekte bei der Investitionsförderung im Vordergrund stehen sollen. Auch ist das Aushandeln des angemessenen Gleichgewichts Gegenstand des ‚Bargaining‘. Gewisse Grenzen, die für die Aufrechterhaltung des Gleichgewichts eingehalten werden sollten, müssten jedoch vorgängig abgesteckt sein. Das ist heute nicht der Fall.

Die meisten OECD-Länder konzentrieren sich bei ihren DBA-Verhandlungen mit Entwicklungsländern auf das erste Element der tiefen Abgaben und versuchen, das ‚Maximum herauszuholen‘, ohne das erwähnte Gleichgewicht anzustreben. Zur Begründung wird regelmässig das Argument der Investitionsförderung ins Feld geführt, ohne die tatsächliche Wirkung solcher DBAs empirisch zu untersuchen. In der Wissenschaft ist jedoch die Annahme umstritten, wenn nicht gar überholt, wonach DBAs, die sehr niedrige Abgaben im Quellenstaat festlegen, zu mehr ausländischen Investitionen führen. So zeigt beispielsweise eine Studie der London School of Economics auf, dass mit Industrieländern abgeschlossene DBAs nur Schwellenländern mehr ausländische Investitionen bringen. Die anderen Entwicklungsländer sind von diesem Zuwachs nicht tangiert und haben vorab Steuerverluste durch die niedrigen Quellensteuern zu gewärtigen. Auch in Bezug auf die Schwellenländer sei dabei ungeklärt, ob die Kosten-Nutzen-Rechnung angesichts der tieferen Steuereinnahmen aufgehe.<sup>70</sup>

Die einseitige Strategie, Entwicklungsländer auf möglichst tiefe Quellensteuersätze festzulegen, verfolgt auch die Schweiz (s. Ziffer 3.4.4.). Um dies zu rechtfertigen, verweist der Bundesrat in seiner Antwort auf die parlamentarische Interpellation 11.4096 darauf, dass die Quellensteuerverluste durch erhöhte Schweizer Investitionsflüsse ausgeglichen würden. Er verweist jedoch auf keine entsprechenden wissenschaftlichen Erhebungen, die sich ausschliesslich auf die Auswirkungen von DBAs beschränkt.<sup>71</sup>

So käme auch in Bezug auf die Investitionsförderung den Entwicklungsländern eine multilateral ausgehandelte Lösung entgegen, die den Spielraum der Staaten gegen oben und unten abstecken würde. Die bestehenden Modellverträge sind diesbezüglich ungenügend. Sie geben zwar Empfehlungen ab (s. Ziffer 2.3.1.), die Vertragsstaaten müssen sich aber nicht daran halten.

<sup>70</sup> Neumayer, Eric Do Double Taxation Treaties Increase Foreign Direct Investment to Developing Countries?, Journal of Development Studies (43) 8 (2007), S. 21-22.

<sup>71</sup> S. Fässler-Osterwalder, Hildegard, Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern, 11.4096 – Interpellation (21.12.2011).

Lässt das Kräftegleichgewicht keine ausgewogenen DBAs zu, kann die für Investitionen wichtige Rechtssicherheit auch über andere Rechtsinstrumente, wie z.B. Investitionsschutzverträge, gewährleistet werden.

### 3.4. Gerechte Verteilung der Steuereinnahmen

Weiter sollten die DBAs eine gerechte resp. faire Verteilung der Steuereinnahmen unter den involvierten Staaten sicherstellen. Nach allgemeiner Steuerlogik sollte die Besteuerung dabei primär am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung erfolgen.

Diverse Abgrenzungsregeln bestimmen, wie die Besteuerung von Steuersubstrat, das auf einer grenzüberschreitenden Tätigkeit basiert, erfolgen kann. Im Vordergrund stehen dabei die Qualifikation von Steuersachverhalten (wie die Frage, wann eine Betriebsstätte vorliegt) und die sog. Verteilungsregeln (auch Allokations- oder Zuteilungsregeln). Ab Ziffer 3.4.3. untersuchen wir die Modellverträge und die Schweizer DBA-Praxis auf diese Elemente hin.

#### 3.4.1. Grundsatzfrage: Quellenstaat oder Ansässigkeitsstaat?

Bei jedem DBA stellt sich die Grundsatzfrage, welcher Staat welches Steuersubstrat besteuern darf, und wie eine gerechte Aufteilung der Steuereinnahmen aussieht. Bei den Modellprozessen der OECD und der UNO stand von Beginn weg die Frage im Zentrum, ob Einkommen an der Quelle (also dort, wo die hauptsächlich wirtschaftliche Tätigkeit stattfindet [source based taxation]) oder am Ansässigkeitsort des multinationalen tätigen Unternehmens (residence based taxation) besteuert werden soll. Während frühere Modellverträge insbesondere auf Druck kapitalimportierender Länder (v.a. der Länder Lateinamerikas) auch schon die Quellenbesteuerung in den Vordergrund rückten<sup>72</sup>, gehen sowohl der Modellvertrag der OECD als auch derjenige der UNO von der Ansässigkeitsbesteuerung aus. Dabei behalten sie ein (je nach Modellvertrag unterschiedliches) limitiertes Quellenbesteuerungsrecht vor. Aus entwicklungspolitischer Sicht ist dies problematisch, da Entwicklungsländer in der Regel Kapital importieren und ihnen die grundsätzliche Quellenbesteuerung (mit limitiertem Vorbehalt für den Ansässigkeitsstaat) entgehenkäme.

Auch die Schweiz wendet in ihren DBAs das Ansässigkeitsprinzip an und gesteht dem Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht zu. Dabei variieren die Zugeständnisse an den Quellenstaat je nach DBA. Meist richtet sich die konkrete Regelung dabei nach dem OECD-Modellvertrag, manchmal aber auch nach dem UNO-Modellvertrag.

#### 3.4.2. DBAs mit Entwicklungsländern und Grenzen des ‚Bargaining‘

Wenn man sich die DBAs der Schweiz anschaut, ist augenfällig, dass sie das Resultat von ‚Bargaining‘ zwischen stärkeren und schwächeren Partnern sind. Sie geben aber ein sehr uneinheitliches Bild ab, sodass sich kein ‚roter Faden‘ entlang des Entwicklungsgefälles durch die DBA-Praxis der Schweiz zieht. So ist das DBA Schweiz-Deutschland sehr differenziert formuliert und erreicht eine gute Balance zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat. Die alten DBAs mit Entwicklungsländern hingegen – wie das DBA Schweiz-Ägypten oder das DBA Schweiz-Elfenbeinküste – gewähren zwar relativ hohe Quellensteueransätze, enthalten aber enge Betriebsstätten-Formulierungen und erlauben keinen erweiterten Informationsaustausch (s. Ziffer 4.1.). Das DBA Schweiz-Indien ist Ausdruck des Erstarkens der BRICS-Staaten. Es ist zwar

<sup>72</sup> Picciotto, Towards Unitary Taxation, 2012, S. 3.

nicht so ausgewogen formuliert wie das DBA Schweiz-Deutschland, enthält aber wichtige Bestimmungen zu Gunsten des Quellenstaates, wie etwa im Bereich der Dienstleistungen. Neuere (oder neu angepasste) DBAs mit Entwicklungsländern, wie z.B. das DBA Schweiz-Uruguay, das DBA Schweiz-Mexiko oder das DBA Schweiz-Kasachstan, erlauben zwar den erweiterten Informationsaustausch, gewähren aber teilweise nur niedrige Quellensteuersätze.

Angesichts der gemeinsamen Verantwortung im Steuerbereich (s. Ziffer 1.3.2.), ergänzt durch anerkannte internationale Prinzipien (wie das Prinzip der gemeinsamen aber unterschiedlichen Verantwortung und das Prinzip der intra-generationellen Gerechtigkeit) sollte das ‚Bargaining‘ bei der Aushandlung von DBAs mit Entwicklungsländern nur innerhalb klar definierter Grenzen stattfinden können.<sup>73</sup> So gestehen andere internationale Verträge – insbesondere die Handelsverträge – den Entwicklungsländern ein ‚special and differential treatment‘ zu. Angesichts des Wohlstandsgefälles ist Reziprozität ein relatives Konzept, das verlangt, dass den tatsächlichen Bedürfnissen der ungleichen Vertragspartner Rechnung getragen wird. Dem ‚Bargaining‘ werden aber durch die heutigen Modellverträge zu wenig Grenzen gesetzt.<sup>74</sup>

### 3.4.3. Betriebsstätte („permanent establishment“)

Da die Schweizer DBAs grundsätzlich – also auch jene mit Entwicklungsländern als Vertragspartner – das Ansässigkeitsprinzip anwenden, werden Unternehmensgewinne primär in dem Staat versteuert, in dem das Unternehmen laut DBA ansässig ist (meist ist der Anknüpfungspunkt der Ort der Geschäftsleitung). Sobald ein Unternehmen jedoch eine Betriebsstätte („permanent establishment“) im Quellenstaat unterhält, kommt eine wichtige Ausnahme zum Zug. Dann darf der Betriebsstätten-Staat (also der Quellenstaat) die Betriebsstätten-Gewinne besteuern. Entsprechend wird gemäss Artikel 7 des OECD und UNO Modellvertrages in den meisten DBAs – auch Schweizer DBAs – dem Quellenstaat für Unternehmensgewinne im Regelfall insoweit ein Besteuerungsrecht zugestanden, als im Quellenstaat eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Deshalb ist entscheidend, ab wann in einem anderen Staat eine Betriebsstätte vorliegt. Sollten die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte nicht gegeben sein, kann der Quellenstaat lediglich eine in der Höhe begrenzte Kapitalertragssteuer erheben, da aus steuerrechtlicher Sicht nur ein Direktgeschäft vorliegt.<sup>75</sup> So liegt es im Interesse der kapitalimportierenden Entwicklungsländer, dass möglichst rasch bei einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit das Vorliegen einer Betriebsstätte angenommen wird. Die Schweiz und weitere Industrieländer versuchen hingegen in der Regel, die Definition für die Betriebsstätte möglichst eng zu fassen.

Der OECD-Modellvertrag kennt einen engeren Betriebsstätten-Begriff als der UNO-Modellvertrag. So sieht der OECD-Modellvertrag im Vergleich zum UNO-Vertrag keine ‚Service-Betriebsstätte‘ vor. Unter dem UNO-Modell im Artikel 5(3)(b) kann eine Betriebsstätte auch

<sup>73</sup> S. dazu die völkerrechtliche Verfassungslehre, die sich mit den verfassungsrechtlichen Grenzen des Verhandlungsbefasses; z.B. Simma, Bruno, *From Bilateralism to Community Interest in International Law* (The Hague: Martinus Nijhoff, 1997); Peters, Anne, Klabbers, Jan, Ulfstein, Geir, *The Constitutionalization of International Law* (Oxford: Oxford University Press, 2009); Cottier, Thomas, Hertig, Maya, *The Prospects of 21st Century Constitutionalism*, in: Max Planck UNYB, Band (2003), p. 261-328.

<sup>74</sup> Bürgi Bonanomi, Elisabeth, *Sustainable Development in International Law Making, History, Concepts, Institutions, Processes, The example of trade in agriculture* (in Kürze erscheinend, 2013).

<sup>75</sup> Wolfram Scheffler, *Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Vahlen (2011), S. 268.

dann in einem Land begründet werden, wenn ein Mitarbeiter eines ausländischen Unternehmens oder eine Person, die für ein ausländisches Unternehmen tätig ist, Dienstleistungen, einschliesslich Beratung, erbringt, und dies länger als 183 Tage in einem 12-Monats-Zeitraum. Dann liegt eine ‚Service-Betriebsstätte nach UNO-Modellvertrag vor. Diese Regelung weicht ab von der gängigen Anforderung einer physischen Präsenz (z.B. durch eine Geschäftsstelle oder Fabrikationsstätte), welche in Artikel 5 beider Musterverträge verankert ist und viele Schlupflöcher bietet. So sind z.B. oft internet-basierte Dienstleistungstätigkeiten von der Besteuerung ausgenommen. Gemäss OECD-Modellvertrag ist weiter bei einer Bauausführung nur dann von einer Betriebsstätte die Rede, wenn die Tätigkeit mindestens 12 Monate andauert (Art. 5 Abs. 3 OECD-Modellvertrag). Gemäss Art. 5 Abs. 3 (a) UNO-Modellvertrag genügen jedoch 6 Monate. Auch sind die Negativerklärungen, die das Vorliegen einer Betriebsstätte ausschliessen, in Art. 5 Abs. 4 des OECD-Modellvertrags weiter gefasst als in Art. 5 Abs. 4 des UNO-Modellvertrags. Somit ist das UNO-Modell quellenstaat-freundlicher, was den Interessen der Entwicklungsländer mehr entgegenkommt. Allerdings muss auch hier berücksichtigt werden, dass der UNO-Modellvertrag das Ergebnis eines politischen Prozesses ist. So wären durchaus noch entwicklungsfreundlichere Betriebsstätten-Definitionen denkbar.

Was die DBA der Schweiz anbelangt, so enthält das DBA Schweiz-Deutschland eine sehr differenzierte Betriebsstätten-Regel und kann als ausgewogenes (wenn auch nicht einfach formuliertes) Beispiel herangezogen werden. Das DBA Schweiz-Indien enthält eine ziemlich quellenstaatfreundliche Betriebsstätten-Definition, die z.B. technische Dienstleistungen ab einem gewissen Zeitraum mit einschliesst (Art. 5 Abs. 2 (I) DBA Schweiz-Indien). Im Gegensatz dazu enthalten die meisten übrigen DBAs der Schweiz mit Entwicklungsländern eine möglichst enge Betriebsstätten-Formulierung, die sich an das OECD-Modell anlehnt und keine ‚Service-Betriebsstätte‘ zulässt.

Aus entwicklungspolitischer, aber auch aus volkswirtschaftlicher Perspektive sollte bei künftigen Neuverhandlungen hingegen auf einen möglichst weiten Betriebsstätten-Begriff geachtet werden, der kleinere Einheiten und Dienstleistungen effektiv mit einschliesst und der sich an der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit orientiert.

#### **3.4.4. Verteilungsnormen (Zuteilungsnormen; Allocation Rules)**

Hinsichtlich der gerechten Verteilung der Steuereinnahmen sind auch die in den DBAs enthaltenen Verteilungsnormen (auch: Zuteilungsnormen; Allocation Rules) zentral. Verteilungsnormen bestimmen, welches Besteuerungsrecht der Staat bei Vorliegen zwischenstaatlicher Finanzflüsse aufrechterhalten kann, und auf welches er verzichten muss. Dabei wird grundsätzlich zwischen „vollständigen Verteilungsnormen“ und „unvollständigen Verteilungsnormen“ unterschieden. Erstere legen fest, welcher Staat zu welchem Satz besteuern wird. Zweitere beinhalten eine Fakultativklausel und regeln den Besteuerungsspielraum („...können in ..besteuert werden“). Weil die Norm dem Quellenstaat offen lässt, ob er bis zu einem gewissen Grad besteuern will oder nicht, muss der Ansässigkeitsstaat Massnahmen ergreifen, um die Doppelbesteuerung (aber auch die doppelte Nichtbesteuerung, s. Ziffer 3.5.) zu verhindern.



Die Modellverträge enthalten in den Artikeln 6-22 Vorschläge, wie die Verteilungsnormen ausgestaltet sein könnten. Im Vordergrund steht dabei die Dividendenbesteuerung, die Zinsbesteuerung und die Lizenzbesteuerung.

Aus Sicht der Entwicklungsländer ist dabei zentral, dass die Verteilungsnormen die angemessene, effektive und tatsächliche Besteuerung der Finanzflüsse gewährleisten. (s. auch Ziffer 3.5.). So ist darauf zu achten, dass der Besteuerungs-Spielraum nicht zu stark eingeschränkt wird. So sollten keinesfalls 0%-Steuersätze ausgehandelt werden sondern mindestens 15%. Dabei ist auch auf Meistbegünstigungs-Klauseln zu achten, die in DBAs, Handels- und Investitionsschutzverträge enthalten sind. Diese dürften Staaten nicht selten erschweren, von in einzelnen DBAs ausgehandelten Spielräumen zu profitieren, sollten andere DBAs den Spielraum übermässig einschränken. Daher sollte aus entwicklungspolitischer Perspektive auf eine Meistbegünstigungs-Klausel in DBAs mit Entwicklungsländern verzichtet werden.<sup>76</sup>

Was die Gewährleistung der tatsächlichen Besteuerung anbelangt, stehen die sog. ‚switchover-Klauseln‘ im Vordergrund. Diese lassen die Besteuerung bei Vorliegen einer unvollständigen Verteilungsnorm in vollem Umfang zu, wenn der andere Staat von seinem Recht nicht Gebrauch macht und auf die Besteuerung ganz oder teilweise verzichtet. (S. Ziffer 3.5.5.)

Wie erwähnt, tendiert die Schweiz dazu, möglichst tiefe oder gar keine Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auszuhandeln, was der Bundesrat in mehreren einleitenden Botschaften zu DBAs auch so festgehalten hat.<sup>77</sup> Diese Praxis wird von Schweizer Hilfswerken grundsätzlich kritisiert.<sup>78</sup> Das schweizerische Hilfswerk Alliance Sud beispielsweise zeigte in einer Studie sogar auf, dass Entwicklungsländer mit geringem Einkommen diskriminiert werden und niedrigere Quellensteuersätze bekommen als Entwicklungsländer mit höherem Einkommen.<sup>79</sup>

#### 3.4.4.1. Dividendenbesteuerung

Generell verstehen die DBAs unter dem Begriff ‚Dividenden‘ Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen oder anderen Rechten mit Gewinnbeteiligung. Dazu kommen aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Vertragsstaats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Dabei gewähren DBAs in der Regel dem Quellenstaat ein begrenztes Steuerrecht auf Dividenden und die entsprechende Anrechnung im Ansässigkeitsstaat. Das gilt auch für die Schweiz.

Dabei wird regelmässig zwischen Portfolioinvestitionen und den (vom Umfang her umfassenderen) Direktinvestitionen unterschieden, auf die jeweils unterschiedliche Regeln Anwendung finden. Direktinvestitionen werden ansässigkeits-freundlicher besteuert. So werden auf diese tiefere Quellensteuersätze angewendet als auf Portfolioinvestitionen. Für

<sup>76</sup> S. das Beispiel Argentinien in Ziffer 1.3.5.

<sup>77</sup> S. z.B. die verabschiedeten Botschaften vom Bundesrat bezüglich der DBAs mit Uruguay, Kasachstan und Indien.

<sup>78</sup> Herkenrath, Mark, Schweizer Steuerabkommen mit Entwicklungsländern: Fragwürdiger Druck auf Quellensteuern, Alliance Sud, Dokument 24 (März 2013).

<sup>79</sup> *Ibid*, s. 4.

Entwicklungsländer ist es somit vorteilhaft, wenn in Bezug auf Steuern nicht zu schnell von Direktinvestitionen ausgegangen wird.

Art. 10 Abs. 2 des OECD-Modellvertrag sieht vor, dass eine Investition dann unter Direktinvestition fällt, wenn die Mindestbeteiligung 25% beträgt. Im Gegensatz dazu zieht der UNO Modellvertrag die Trennungslinie bei einer 10%-Beteiligung am Grundkapital. Erstaunlicherweise ist somit die OECD-Regelung vorteilhafter für Entwicklungsländer, da erst ab einer Beteiligung von 25% die niedrigeren Quellensteuersätze Anwendung finden. Das lässt sich wohl mit dem Motiv, Direktinvestitionen in Entwicklungsländern zu fördern, begründen, das hier beim UNO-Modellvertrag im Vordergrund gestanden hat.<sup>80</sup>

Wenn man die empfohlenen Quellensteueransätze vergleicht, ergibt sich folgendes Bild: Das OECD-Abkommen beziffert die maximale Quellensteuer bei Direktinvestitionen auf 5% (Art. 10 Abs. 2 (a) OECD-Modellvertrag), bei Portfolioinvestitionen auf 15% (Art. 10 Abs. 2 (b) OECD-Modellvertrag). Im Gegensatz dazu stipuliert der UNO-Modellvertrag keine maximalen Quellensteuern und überlässt dies den Ländern zu entscheiden (Art. 10 Abs. 2 (a) und (b) UNO-Modellvertrag).

Die Schweizer DBAs mit Entwicklungsländern gewähren dem Quellenstaat in Bezug auf Dividenden ein begrenztes Steuerrecht und die entsprechende Anrechnung im Ansässigkeitsstaat. Auch unterscheiden sie meist zwischen Portfolioinvestitionen und Direktinvestitionen, wobei es hier grosse Unterschiede gibt. Schaut man sich den Artikel 10(2) in den Schweizerischen DBAs mit Ägypten, der Elfenbeinküste, Indien, Kasachstan und Uruguay an, findet bei Kasachstan die Trennungslinie von 10% des UNO-Modellvertrags Anwendung, Uruguay und Ägypten folgen den OECD-Empfehlungen, und bei Indien und der Elfenbeinküste wird gar auf die Unterscheidung zwischen Portfolioinvestment und Direktinvestition verzichtet.

Die Quellensteuerrate richtet sich in diesen DBAs meist nach den von der OECD empfohlenen 5% für Direktinvestitionen. Diese Rate variiert jedoch auch. In den ab 2009 neu geschlossenen oder revidierten DBAs wendet die Schweiz bei den DBAs mit Mexiko und Georgien das ausschliessliche Ansässigkeitsprinzip an, erlaubt also keine Quellenbesteuerung. Bei den DBAs mit Peru und Indien weicht sie ab vom maximalen Wert des OECD-Modellvertrags von 5% und begrenzt das Besteuerungsrecht des Quellenstaats auf 10%, was Peru und Indien somit mehr entgegenkommt. Bei den Portfolioinvestitionen folgt die Schweiz schliesslich, mit wenigen Ausnahmen<sup>81</sup>, den Vorgaben des OECD-Modellvertrags und gewährt eine maximale Quellensteuer von 15%.

Aus entwicklungspolitischer Sicht ist bei Neuverhandlungen somit darauf zu achten, dass möglichst keine Unterscheidung zwischen Direkt- und Portfolioinvestitionen gemacht wird, und dass Quellensteuern mindestens im Umfang von 15% gewährt werden.

#### 3.4.4.2. Zinsbesteuerung

Die DBAs verstehen generell unter dem Begriff ‚Zinsen‘ Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer

<sup>80</sup> Jenal, Lucius, Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Entwicklungsländern, Universität Freiburg (1979), S. 221.

<sup>81</sup> Im den DBAs der Schweiz mit Georgien, Indien, Venezuela, Tunesien und China beträgt die Quellensteuer für Portfolioinvestitionen 10%, im DBA mit Pakistan 20%.

Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind (...). Art. 11 Abs. 2 des OECD-Modellvertrags schlägt ein begrenztes Steuerrecht des Quellenstaates im Umfang von 10% vor. Das UNO-Modellvertrag hingegen lässt den Umfang offen zur Vereinbarung (Art. 11 Abs. 2 UNO-Modellvertrag).

Art. 11 Abs. 4 in der Schweizer DBA-Praxis mit Entwicklungsländern folgt überwiegend dem OECD-Modellvertrag und gewährt dem Quellenstaat ein begrenztes Steuerrecht von 10% (da die Schweiz ein kapitalexportierendes Land ist, kann auch hier in der Regel davon ausgegangen werden, dass die Schweiz das Gläubigerland und das Entwicklungsland das Schuldnerland darstellt). Zu beobachten ist, dass bei den neuen oder revidierten Abkommen nach 2009 auch geringere Quellensteuersätze Anwendung finden. Im DBA Schweiz-Georgien etwa wird dem Quellenstaat kein Steuerrecht für Zinsen gewährt. Die Republik Korea hat ein residuales Steuerrecht von 5% der Zinsen, wenn die Zinsen an eine Bank gezahlt werden, und 10% in allen übrigen Fällen. Mexiko und die Türkei behalten ein Steuerrecht von 7.5%. Peru dagegen kann einen Quellensteuersatz von 12.5% anwenden, was über der OECD-Empfehlung liegt.

Aus entwicklungspolitischer Sicht gilt auch hier, dass der gewährte Quellensteuersatz dem Quellenstaat einen gewissen Handlungsspielraum zugestehen und somit keinesfalls unter den vorgeschlagenen 10 zu liegen kommen sollte, sondern wenn möglich höher. Besonders problematisch ist, wenn in den Verhandlungen ein besserer Informationsaustausch mit tieferen Quellensteuern erkaufte werden muss, was in den erwähnten jüngsten Fällen mit sehr tiefem Steuersatz teilweise der Fall war.

#### 3.4.4.3. Lizenzbesteuerung

DBAs verstehen unter Lizenzgebühren grundsätzlich Vergütungen jeder Art, die für die Nutzung von Urheberrechten bezahlt werden. Dabei geht es um Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren. Auch für das Recht auf Nutzung von gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausstattung oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen (i.e. Know-How) werden Lizenzgebühren ausgerichtet. Art. 12 Abs. 3 in der Schweizer DBA-Praxis übernimmt diese Definition.

Im Gegensatz zur Dividenden- und Zinsbesteuerung gewährt der OECD-Modellvertrag bei den Lizenzgebühren dem Ansässigkeitsstaat ein ausschliessliches Besteuerungsrecht (Art. 12 Abs. 1 OECD Modell-Vertrag). Der Staat, in dem die Nutzung des Rechts stattfindet, geht damit leer aus. Das ist für die Entwicklungsländer sehr nachteilig, sind doch in der Regel die OECD-Staaten die Lizenzgeberstaaten, die Entwicklungsländer die Lizenznehmerstaaten; das gilt im besonderen Masse auch für die Schweiz. Im UNO-Modellvertrag wird stattdessen dem Quellenstaat ein begrenztes Steuerrecht eingeräumt. Die Höhe wird auch hier offen gelassen (Art. 12 Abs. 2 UNO Modell-Vertrag).

Die Schweizer DBA-Praxis mit Entwicklungsländern richtet sich teilweise nach den OECD-Vorgaben, ist teilweise aber auch entwicklungsfreundlicher. So hält die Schweiz am Ansässigkeitsprinzip bei Lizenzgebühren in den DBAs mit Georgien, Südafrika, Mongolei,

Moldawien, Mazedonien und Argentinien<sup>82</sup> fest. Hingegen gewährt sie den Ländern Uruguay, Kasachstan, Indien und die Elfenbeinküste ein begrenztes Steuerrecht von 10%, Ägypten sogar von 12.5%.

Aus entwicklungspolitischer Sicht ist somit auch bei den Lizenzgebühren darauf zu achten, dass ein Besteuerungsrecht für den Lizenznehmerstaat bis zu einem gewissen Umfang gewährleistet ist.

### 3.5. Effektive Besteuerung der Wertschöpfung gewährleisten (durch Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung)

#### 3.5.1. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Definition und ‚Beitrag‘ der DBAs

DBAs sollten schliesslich die effektive Besteuerung der Wertschöpfung gewährleisten. Allerdings wird in der gegenwärtigen Praxis die Wertschöpfung oftmals nur gering bis gar nicht besteuert (weder im Quellen- noch im Ansässigkeitsstaat), was auf Steuerhinterziehungs- („tax evasion“) und (aggressive) Steuervermeidungspraktiken („tax avoidance“) zurückzuführen ist. Dass dieses Phänomen der ‚doppelten Nichtbesteuerung‘ – ebenso wie die Doppelbesteuerung – negativen Einfluss auf die globale Volkswirtschaft hat, ist heute anerkannt. So hält auch die EU-Kommission fest, dass „die doppelte Nichtbesteuerung [...] potenziell schädliche Auswirkungen in Bezug auf Fairness der Steuersysteme und eine mögliche Verzerrung des Binnenmarkts“<sup>83</sup> hat. Dieses Phänomen ist nicht zuletzt aus entwicklungspolitischen Gründen äusserst problematisch. Wenn Unternehmen aggressive Steuervermeidungspraktiken anwenden, hat dies zur Folge, dass die Steuern auch dann nicht bezahlt werden, wenn eigentlich ein Besteuerungsrecht bestünde. Die Vielzahl der DBAs leistet der ‚doppelten Nichtbesteuerung‘ Vorschub.

#### 3.5.2. BEPS-Initiativen

Seit der jüngsten Finanzkrise, die auch die OECD-Länder stark tangiert, ist die ‚doppelte Nichtbesteuerung‘ ein viel beachtetes Thema. Da Steuervermeidungspraktiken grossen Druck auf die Steuereinnahmen von Industrie- und Entwicklungsländern ausüben, sucht die internationale Gemeinschaft nun rasch nach Lösungen. So veröffentlichte die OECD kürzlich – mandatiert durch die G20-Staaten – den Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS; in Deutsch: „Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung“).<sup>84</sup> Darin wird explizit die Frage gestellt, ob die bisherigen Paradigmen des internationalen Steuerrechts noch zeitgerecht sind:

The international common principles drawn from national experiences to share tax jurisdiction may not have kept pace with the changing business environment.<sup>85</sup>

Die BEPS-Initiative der OECD untersucht die Frage, weshalb die steuerbaren Gewinne multinationaler Unternehmen oftmals nicht dort anfallen, wo diese ihrer tatsächlichen

<sup>82</sup> Nicht in Kraft bzw. beendet.

<sup>83</sup> EU Kommission, Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, COM(2012) 722, Brüssel 06.12.2012, S. 5.

<sup>84</sup> OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013).

<sup>85</sup> *Ibid*, s.47.

Geschäftstätigkeit nachgehen. Auf der Basis der gewonnenen Erkenntnisse wurde ein Aktionsplan im Juli 2013 vorgelegt. Dieser 15-Punkte-Plan wurde am Gipfeltreffen der Staats- und Regierungschefs der G20 in St. Petersburg anfangs September 2013 diskutiert und verabschiedet.<sup>86</sup> Gemäss dem Aktionsplan soll künftig auch bei BEPS-Projekten speziell auf die Positionen und Bedürfnisse von Entwicklungsländern geachtet:

Developing countries also face issues related to BEPS, though the issues may manifest differently given the specificities of their legal and administrative frameworks. The UN participates in the tax work of the OECD and will certainly provide useful insights regarding the particular concerns of developing countries. [...] existing mechanisms such as the Global Fora on Tax Treaties, on Transfer Pricing, on VAT and on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes will all be used to involve all countries in the discussions regarding possible technical solutions.<sup>87</sup>

Die EU-Kommission hat am 06.12.2012 einen eigenen Aktionsplan gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung lanciert.<sup>88</sup> So hat sie u.a. jüngst eine breite Konsultation gestartet, die konkrete Beispiele von Fällen ‚doppelter Nichtbesteuerung‘ ans Licht bringen soll.<sup>89</sup> Darin zählt sie verschiedene Ursachen auf<sup>90</sup>, darunter das folgende Beispiel von ‚treaty shopping‘:

Die meisten Mitgliedstaaten haben auch DBA mit Ländern abgeschlossen, die (ganz oder teilweise) keine oder eine extrem niedrige Besteuerung haben. Diese DBA können deshalb dafür genutzt werden, eine doppelte Nichtbesteuerung zu erzielen, insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat nach den Vorschriften des DBA für Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode anwendet oder wenn der Mitgliedstaat nach den Vorschriften des DBA keine (oder nur geringe) Steuerabzüge auf Dividenden, Zinsen und/oder Lizenzen einbehält.<sup>91</sup>

Die Schweiz selber ist nicht Teil dieses EU-Prozesses, nimmt aber als OECD-Mitglied am BEPS-Prozess der OECD teil. Wie aus dem Rohstoffbericht des Bundesrates hervorgeht, ist ihre diesbezügliche Teilnahme bislang eher defensiver und beobachtender Natur. So hält der Bundesrat fest, dass er v.a. darauf achten wolle, dass fundamentale Rechtsprinzipien und gleich lange Spiesse im Steuer- und Subventionswettbewerb eingehalten werden.<sup>92</sup> Konkretere Forderungen im Zusammenhang mit der BEPS-Agenda hat er bislang abgelehnt.<sup>93</sup> Er hat jedoch

<sup>86</sup> OECD Aktionsplan 2013.

<sup>87</sup> *Ibid*, S. 25 – 26.

<sup>88</sup> EU Kommission, Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, COM(2012) 722, Brüssel 06.12.2012.

<sup>89</sup> EU Kommission, Der Binnenmarkt: Konkrete Beispiele für Fälle doppelter Nichtbesteuerung, Konsultationspapier (TAXUD D1 D(2012)).

<sup>90</sup> Gemäss der EU-Kommission wird doppelte Nichtbesteuerung u.a. gefördert durch: Vorliegen von Qualifizierungsdiskrepanz von Steuersubjekten; Vorliegen von Qualifizierungsdiskrepanz von Finanzinstrumenten; Anwendung von DBAs, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen (z.B. Unklarheit darüber, wann eine Betriebsstätte vorliegt; unterschiedliche DBA-Regelungen im Zusammenhang mit nicht harmonisierten nationalen Regelungen); Verrechnungspreis-Praktiken im Zusammenhang mit ‚Advance Pricing Arrangements‘; Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in Ländern ohne oder mit extrem niedriger Besteuerung; Fremdfinanzierung von steuerbefreitem Einkommen; unterschiedlicher Behandlung von aktivem und passivem Einkommen; verschiedene Konstellationen von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Drittstaaten. (*ibid*)

<sup>91</sup> *Ibid*, S. 14.

<sup>92</sup> Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013, S. 34.

<sup>93</sup> Siehe Kiener Nellen, Margaret, Unitary Tax. Besteuerung internationaler Konzerne als Einheit, 13.3289 – Postulat (15.04.2013).

jüngst das Postulat Fehr gutgeheissen und sich bereit erklärt, in einem Bericht die Bedeutung der internationalen Diskussion über ‚illicit financial flows‘ - einschliesslich der internationalen BEPS-Debatte - für die Schweiz darzulegen (s. Ziffer 1.3.4.).

Im Folgenden gehen wir auf jene Elemente der BEPS-Debatte ein, die eine besondere Entwicklungsrelevanz aufweisen und die mit den DBAs im Zusammenhang stehen.

### 3.5.3. DBAs und internationaler Steuerwettbewerb

Um aggressiven Steuervermeidungspraktiken zu begegnen, neigen Entwicklungsländer dazu, die Steuersätze für multinational tätige Unternehmen zusätzlich tief zu halten, um wenigstens ein Minimum an Steuereinnahmen sicherzustellen. Die unterschiedlich ausgestalteten DBA-Netze leisten dieser Entwicklung Vorschub. Während die Tendenz besteht, über die DBAs die Steuern im Quellenstaat zu drücken (s. Ziffer 3.4.), verzichtet der Ansässigkeitsstaat oft weitgehend auf die Erhebung der Grundsteuer. So führt der aggressive internationale Steuerwettbewerb dazu, dass Staaten einander in ihren Steuerverpflichtungen unterbieten, mitunter mit der Folge, dass multinational tätige Unternehmen aufgrund des Zusammenspiels steuerlicher Vorschriften zweier oder mehrerer Länder sehr wenig bis gar keine Steuern zahlen.

Erhebt der Ansässigkeitsstaat als Folge des internationalen Steuerwettbewerbs sehr tiefe bis gar keine Steuern, werden die so vom Quellenstaat gewährten Steueranreize wieder unterlaufen.<sup>94</sup> Das trifft auch auf die Schweiz zu, wo diese Praxis unter dem Stichwort „Ring Fencing“ diskutiert wird. Der Bundesrat schreibt dazu im Rohstoffbericht:

Ein wichtiges Element im internationalen Standortwettbewerb ist nicht nur die Höhe des anwendbaren Steuersatzes, sondern auch die Ausgestaltung der Steuerregimes. In der Schweiz können international tätige Unternehmen – u.a. auch Rohstoffhandelsunternehmen – bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auf kantonaler Ebene von besonderen Steuerregimes, wie die gemischte Gesellschaft oder die Domizilgesellschaft, profitieren. Einige dieser Unternehmenssteuerregimes werden durch die EU kritisiert, weil sie in- und ausländische Erträge unterschiedlich behandeln.<sup>95</sup>

So geht es auch um die Frage, wie der internationale Steuerwettbewerb angemessen begrenzt werden kann, um die offshore-Problematik zu entschärfen. Auch hier wären multilaterale Ansätze von Nutzen, die jedoch bislang nicht vorliegen. Dies führt dazu, dass vorab die USA und die EU eigene Regeln aufstellen und diese auch gegen aussen durchsetzen. Darauf soll hier aber nicht näher eingegangen werden.

### 3.5.4. DBA-Techniken als Ursache für BEPS

Was die DBAs anbelangt, so stehen folgende Steuerberechnungsmethoden, die den internationalen Steuerwettbewerb verschärfen, im Visier der BEPS-Agenda: die sehr tief angesetzten Quellenstaat-Steuern auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren; die Freistellungsmethode, die den Steuerverzicht in einem der beiden Staaten vorsieht; und die Methoden zur fiktiven Steueranrechnung („sparing tax clauses“; „matching tax clauses“).<sup>96</sup> ‚Sparing tax clauses‘ kommen dann zur Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat eine

<sup>94</sup> S. Grinberg, Itai, Emerging Countries and the Taxation of Offshore Accounts, George Town University Law Centre (2013). (zitiert: Grinberg, Emerging Countries, 2013)

<sup>95</sup> Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013, S. 32.

<sup>96</sup> EU-Kommission. S. 12-13.

Steueranrechnung gewährt in Höhe der Steuer, die im Quellenstaat zu zahlen wäre, wenn ein bestimmter Steueranreiz nicht bestünde. ‚Matching tax clauses‘ kommen zur Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat eine fiktive Steueranrechnung gewährt, unabhängig von der tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat. Einige Schweizer DBAs mit Entwicklungsländern kennen sowohl sehr tief angesetzte Quellensteuern als auch die Freistellungsmethode (wie z.B. im DBA Schweiz – Georgien).

Ausserdem wird BEPS durch Qualifizierungsdiskrepanzen in DBAs gefördert. Staaten gehen eine Vielzahl an DBAs ein, die Begriffe wie ‚Betriebsstätte‘ unterschiedlich regeln (s. Ziffer 3.4.3.). Diese Diskrepanzen können (aus)genutzt werden. Hier könnte ein verbindlicherer multilateraler Rahmen Abhilfe schaffen, der mit einfachen Begriffsdefinitionen arbeitet und sich an der tatsächlichen Wertschöpfung orientiert.

### 3.5.5. Treaty Shopping und Anti-Missbrauchsbestimmungen in DBAs

Die Vielzahl an DBAs erlauben multinational tätigen Unternehmen ausserdem ein ‚Treaty Shopping‘. Dies ist dann der Fall, wenn eine ‚Durchlauf-Gesellschaft‘ in einem Land mit einem besonders unternehmensfreundlichen DBA begründet wird und die Gesellschaft sich somit in den Anwendungsbereich eines DBAs einkauft (daher der Begriff ‚Treaty Shopping‘). Dies ermöglicht dem Unternehmen, sowohl die Besteuerung im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat zu verringern oder gar zu vermeiden.

Um das Treaty Shopping zu verhindern, werden zunehmend Anti-Missbrauchsbestimmungen in DBAs aufgenommen. Solche sind jedoch in DBAs mit Entwicklungsländern bislang wenig präsent.

Anti-Missbrauchsbestimmungen bezwecken, die Ausnutzung von Absenkungsmöglichkeiten durch Zwischenschaltung von sogenannten Durchlaufgesellschaften zu unterbinden.<sup>97</sup> Typischerweise sind Anti-Missbrauchsbestimmungen in DBAs der USA zu finden, heute aber auch vermehrt z.B. in deutschen oder holländischen DBAs.<sup>98</sup> Die Schweiz unterhält ebenfalls 24 DBAs mit Anti-Missbrauchsbestimmungen (wobei fünf dieser DBAs noch nicht in Kraft sind).<sup>99</sup> Darunter sind sechs DBAs mit den Entwicklungsländern Indien, Mexiko, Marokko, Peru, Kolumbien und Chile. So enthält z.B. das Protokoll zum DBA Schweiz–Chile, welches integraler Bestandteil des DBAs ist, unter Punkt 5 die folgende komplizierte Formulierung:

Die Artikel 10, 11 und 12 sind nicht anwendbar auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, die auf der Grundlage einer Gewinndurchlaufregelung oder als Teil einer solchen bezahlt werden. Der Ausdruck «Gewinndurchlaufregelung» bedeutet ein Geschäft oder eine Abfolge von Geschäften, das oder die so ausgestaltet sind, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige, abkommensberechtigte Person Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht und diese Einkünfte ganz oder nahezu ganz [...] unmittelbar oder mittelbar an eine andere Person zahlt, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig ist, und diese andere Person, wenn sie die Einkünfte unmittelbar aus dem anderen Vertragsstaat erhielt, nicht nach einem

<sup>97</sup> Höhn, Nicole & Höring, Johannes, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, Gabler (2010), S. 64 (zitiert Höhn & Höring, Steuerrecht (2010)).

<sup>98</sup> Die niederländische Regierung hat z.B. in Aussicht gestellt, über 40 bestehende DBAs mit einer Anti-Missbrauchs Klausel zu ergänzen. S. . Auch die Begriffe ‚Aktivitätsklausel‘ oder ‚substance rules‘ werde in diesem Zusammenhang verwendet.

<sup>99</sup> Laut SIF Liste der Abkommen mit Missbrauchsbestimmungen (Stand: Januar 2013).

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, oder auf andere Weise zu Vorteilen mit Bezug auf diese Einkünfte berechtigt wäre, die gleichwertig oder günstiger sind als die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nach dem vorliegenden Abkommen zustehenden Vorteile, und der Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung im Erlangen der Vorteile nach diesem Abkommen besteht.<sup>100</sup>

Um Vertragsmissbräuche zu verhindern und die tatsächliche Besteuerung zu gewährleisten, wird daneben die Aufnahme sog. ‚Switch-Over-Klauseln‘ empfohlen. Die Vorlage für diese Klausel bietet Artikel 23(a)(4) des OECD Modell-Vertrages. Switch-Over-Klauseln finden sich z.B. in den Deutschen DBAs mit Österreich und der USA. Diese lassen die Besteuerung bei Vorliegen einer unvollständigen Verteilungsnorm (s. Ziffer 3.4.4.) in vollem Umfang zu, wenn der andere Staat von seinem Recht nicht Gebrauch macht und auf die Besteuerung ganz oder teilweise verzichtet. Ein solcher Wechsel von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode erfolgt meist unter dem Vorbehalt eines Verständigungsverfahrens (s. z.B. DBA Deutschland – USA, Protokoll Nr. 21).<sup>101</sup> Gegenwärtig enthalten viele DBAs noch keine ‚Switch-Over-Klauseln‘, deren Präsenz in DBAs nimmt jedoch zu.

Aus entwicklungspolitischer Sicht sollte die Schweiz somit darauf achten, besonders in DBAs mit Entwicklungsländern Anti-Missbrauchsbestimmungen aufzunehmen.<sup>102</sup>

### 3.5.6. Steuervermeidung durch Gewinnverschiebung

#### 3.5.6.1. Transfer Mispricing und Arm’s Length-Prinzip (Fremdvergleichs-Prinzip)

Neben dem ‚Treaty Shopping‘ gibt es weitere aggressive Steuervermeidungspraktiken, die von multinationalen Unternehmen praktiziert werden und die mit aktuellen DBA-Regelungen im Zusammenhang stehen. Eine wichtige Kategorie stellt das ‚transfer mispricing‘ dar.

Beim ‚transfer mispricing‘ geht es um die konzerninternen Verrechnungspreise. Verrechnungspreise sind Vergütungen, welche in einem Konzern verbundene Unternehmen einander für gegenseitig erbrachte Leistungen und Lieferungen in Rechnung stellen. ‚Transfer mispricing‘ liegt dann vor, wenn zu hohe oder zu niedrige Preise verrechnet werden, um einen Steuervorteil zu erzielen. ‚Transfer mispricing‘ führt regelmässig zu Gewinnverschiebungen in Jurisdiktionen mit sehr tiefem Steuersatz.<sup>103</sup>

Dass ‚transfer mispricing‘ auch von Schweizer Unternehmen praktiziert wird, und dass diese Praktiken ein zwischenstaatliches Problem darstellen, wird auch vom Schweizer Bundesrat anerkannt. So hielt er im Rohstoffbericht fest:

Global tätige Rohstoffkonzerne stehen – wie auch andere multinationale Unternehmen – mitunter in der Kritik, mit einer solchen Ausgestaltung ihrer Konzernstrukturen dazu beizutragen, dass rohstoffexportierende Länder (oft Entwicklungsländer) erheblich an Steuersubstrat verlieren.<sup>104</sup>

<sup>100</sup> DBA Schweiz – Chile, S. 24.

<sup>101</sup> Höhn & Höring, Steuerrecht (2010), S. 64

<sup>102</sup> Weiter zu untersuchen wäre, inwieweit Meistbegünstigungs-Klauseln, die in Handels- und Investitionsschutzverträgen enthalten sind, auf die Steuergesetzgebung Anwendung finden, s. Ziffer 3.4.4.

<sup>103</sup> Tobias Möller, Verrechnungspreise, GRIN Verlag (2008), S.1.

<sup>104</sup> Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013, S. 33.



Was den Rohstoffsektor anbelangt, behauptet die jüngst erschienene Studie „Swiss-ploitation? The Swiss role in commodity trade“<sup>105</sup> gestützt auf reiches Zahlenmaterial, dass Schweizer Händler Rohstoffe aus Entwicklungsländern im internationalen Vergleich zu einem besonders tiefen Preis abgelenken und diese Rohstoffe dann im internationalen Vergleich zu einem besonders hohen Preis weiterverkaufen würden. Durch diese Preismanipulationen würden den Entwicklungsländern in einer konservativen Schätzung jährlich mindestens 8 Milliarden Dollar an Einnahmen verloren gehen. Inwieweit diese Schätzungen der Tatsache entsprechen, ist mangels präziser Informationen schwierig nachzuweisen.

Um ‚transfer mispricing‘ zu unterbinden, wurde seit Jahren die Anwendung des ‚Arm’s Length-Prinzips‘ (Fremdvergleichs-Prinzips) postuliert. Nach dem ‚Arm’s Length-Prinzip‘ müssen Lieferungen und Leistungen zwischen konzernangehörigen Gesellschaften so vergütet werden, als wenn sie mit unabhängigen Dritten unter sonst gleichen Umständen vereinbart worden wären. So empfehlen sowohl der OECD- als auch der UNO-Modellvertrag die Anwendung des ‚Arm’s Length-Prinzips‘. Die OECD hat Verrechnungspreis-Richtlinien veröffentlicht, die als international anerkannte Auslegung des ‚Arm’s Length-Prinzips‘ gelten.<sup>106</sup> Auch die UNO hat eine Verrechnungspreis-Richtlinie veröffentlicht, die etwas einfacher formuliert und ein wenig mehr auf die Bedürfnisse der Entwicklungsländer zugeschnitten ist.<sup>107</sup>

Entsprechend wenden DBAs in der Regel das ‚Arm’s Length-Prinzip‘ auf Verrechnungspraktiken an. Das gilt auch für die Schweizer DBAs mit Entwicklungsländern. Sie verankern das Prinzip in den Artikeln 9 (Verbundene Unternehmen), 11 (Zinszahlungen zwischen in besonderer Beziehung stehenden Unternehmen) und Artikel 12 (Lizenzgebühren zwischen in besonderer Beziehung stehenden Unternehmen).

Gleichzeitig regeln die meisten OECD-Länder das Arm’s Length-Prinzip in nationalen Gesetzen. Das trifft allerdings nicht auf die Schweiz zu. Der Bundesrat hält diesbezüglich im Rohstoffbericht fest:

Zur Überprüfung der Verrechnungspreise hat die Schweiz keine spezifischen Bestimmungen erlassen, jedoch sind gemäss Kreisschreiben vom 19. März 2004 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Kantone dazu angehalten, die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen anzuwenden. Die generierte Wertschöpfung im Rohstoffhandelsgeschäft ist gemäss diesen international anerkannten OECD-Leitlinien dann sachgerecht entschädigt, wenn der innerhalb eines Konzerns verwendete Verrechnungspreis demjenigen Preis entspricht, der von unabhängigen Dritten für die gleiche Leistung und unter gleichen Bedingungen verrechnet wird.<sup>108</sup>

Da es keine gesetzliche Grundlage gibt, gewährt die Schweiz somit nur dann mittels ‚Arm’s Length-Prinzips‘ Schutz vor ‚transfer mispricing‘, wenn ein DBA vorliegt. Das ist bei vielen Entwicklungsländern nicht der Fall. Wenn die betroffenen Entwicklungsländer selber

<sup>105</sup> Christian Aid, Swiss-Ploitation: The Swiss Role in Commodity Trade, Paper Number 10 (2013).

<sup>106</sup> OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing (2011); Picciotto, Towards Unitary Taxation, 2012, S. 3.

<sup>107</sup> Siehe UN, UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries, New York (2012).

<sup>108</sup> Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013, S. 33.

entsprechende gesetzliche Grundlagen haben, könnte allenfalls die Schweizer Rechtshilfe oder gar die Amtshilfe zur Durchsetzung der Finanzmarktgesetze (s. Ziffer 4.4.) zum Zug kommen.

Das Hauptproblem des ‚Arm’s Length-Prinzips‘ ist aber, dass es unpraktikabel und betrugsanfällig ist. Die OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen sind kompliziert, was selbst in Industrieländern Probleme und hohe Kosten verursacht. Eine von der Europäischen Kommission in Auftrag gegebene Studie von PriceWaterhouseCoopers (PwC) erläutert, dass Verrechnungspreisregeln nach dem ‚Arm’s Length-Prinzips‘ nur dann effektiv sind, wenn in einem Land gewisse Grundvoraussetzungen gegeben sind:

The necessary preconditions encompass: i.economic and political preconditions (e.g. economic growth and diversification, open economy, FDI);ii. legal preconditions (e.g. comprehensive income tax law, tax treaty network, existing TP legislation if applicable);iii.preconditions related to the tax administration(e.g. some level of specialisation within the tax administration).<sup>109</sup>

Da viele Entwicklungsländer diese Grundvoraussetzungen nicht erfüllen, wird regelmässig auf die Notwendigkeit vermehrter technischer Hilfe verwiesen. Auch die Schweiz leistet technische Hilfe und bringt sich entsprechend im ‚Global Forum on Transfer Pricing‘ der OECD ein.<sup>110</sup>

Die Erfahrung mit dem ‚Arm’s Length-Prinzip‘ hat jedoch gezeigt, dass technische Hilfe alleine – oder auch gekoppelt mit einem graduell besseren Informationsaustausch (s. Ziffer 4.1.) – nicht genügt, um dem Prinzip zur Durchsetzung zu verhelfen. Es bräuchte zusätzlich eine sehr intensive Zusammenarbeit der Steuerbehörden, bessere Transparenz der Finanzflüsse (s. Ziffer 3.5.6.3.) und offenere Firmenstrukturen (s. Ziffer 3.5.6.4.). Daneben wird als sehr wirksames Instrument gegen ‚transfer mispricing‘ die effektive Besteuerung im Quellenstaat *direkt an der Quelle* aufgeführt.

Wie bereits erwähnt, zeichnet sich heute vermehrt ein politischer Wille ab, das Problem auch zu Gunsten der Entwicklungsländer in den Griff zu bekommen. Seit Anfang 2010 und in Absprache mit der G20, der UNO und der EU läuft in der OECD ein mehrjähriges Projekt zu „Tax and Development“, welches das Ziel hat, Entwicklungsländer in die Lage zu versetzen, ihre eigenen Steuerressourcen besser zu erschliessen, welches auch den Aufbau eines effektiven Transfer-Pricing-Regimes beinhalten sollte.<sup>111</sup>

Solange jedoch keine wirksamen Massnahmen gegen das ‚transfer mispricing‘ getroffen werden, wird mit dem Hinweis auf das ‚Arm’s Length-Prinzip‘ der DBAs eine effektive Lösung vorgetäuscht, die so nicht gegeben ist. So haben sich wichtige Schwellenländer wie Indien,

<sup>109</sup> PwC, Transferpricing and developing Countries, Final Report commissioned by the EU Commission, S. 2.

<sup>110</sup> Siehe Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013.

<sup>111</sup> Das Projekt setzt sich u.a. ein für effizientere und vereinfachte Verrechnungspreis-Regimes kombiniert mit Schulungen; Verbesserung und Transfer von Know-how beim Informationsaustausch im Steuerbereich; und Verbesserung der Transparenz bei international tätigen Unternehmen. Siehe z.B. IMF, OECD, UN and World Bank, Supporting the Development of a more Tax Efficient System, A Report to the G20 Development Working Group (2011).

Brasilien und China nicht bereit erklärt, sich nach der OECD-Richtlinien zu richten. Stattdessen nutzen z.B. Indien und China "location savings".<sup>112</sup>

### 3.5.6.2. Griffige Quellenbesteuerung im Quellenstaat

Wie erwähnt, werden *direkt an der Quelle* erhobene Steuern häufig als das geeignetste Mittel der Entwicklungsländer gegen Steuervermeidungstechniken angeführt. 2011 betonte der Internationale Währungsfonds IWF in seinem Bericht „Revenue Mobilization in Developing Countries“<sup>113</sup>, dass diese Steuererhebungsmethode einen wichtigen Schutz für Entwicklungsländer mit schwacher Steuerverwaltung darstellt, da sie die Anreize von Gewinnverschiebungen minimiert.<sup>114</sup> Auch der Ende Januar 2013 veröffentlichte Bericht des 'UN Departements of Economic and Social Affairs UNDESA', dem 'Financing for Development Office' und dem 'International Tax Compact' betonte:

A critical factor, when designing a treaty model is ability of tax administration to administer treaty provisions. Simple withholding tax might be the most appropriate anti-avoidance strategy for a developing country. Withholding taxes are easier to apply and collect than taxes that rely on information provided by the taxpayer, through filing of tax returns, and require determination of allowable deductions, etc.<sup>115</sup>

### 3.5.6.3. Transparenz der Finanzflüsse

Die wirkungsvolle Anwendung des ‚Arm’s Length-Prinzips‘ setzt ebenfalls voraus, dass die Rechnungslegung in Bezug auf grenzüberschreitende Finanzflüsse transparent ist, was oft nicht der Fall ist. Hier steht zunehmend die Idee des ‚country-by-country reporting‘ im Vordergrund. So haben jüngst gewichtige Jurisdiktionen wie die USA und die EU neue transparentere Rechnungslegungsvorschriften eingeführt oder sind daran, diese einzuführen. Die USA hat den ‚Dodd-Frank-Act‘ erlassen, dessen Umsetzung zur Zeit noch blockiert ist. Die EU-Kommission hat jüngst den Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in die parlamentarische Beratung gegeben. Auch der Bundesrat hat sich im Rohstoffbericht offen gegenüber verstärkten Transparenzvorgaben gezeigt.<sup>116</sup>

Es würde den Rahmen der Studie sprengen, vertieft auf diese Problematik einzugehen. Was die DBAs anbelangt ist aber festzuhalten, dass diese üblicherweise keine Rechnungslegungsvorschriften enthalten. Angesichts der hohen Relevanz des Anliegens und des nahen Zusammenhangs mit der Steuerproblematik wäre es aber durchaus angezeigt zu prüfen, ob auch mittels DBAs die Transparenz in der Rechnungslegung gefördert werden könnte. Den Interessen der Entwicklungsländer käme zusätzlich auch hier ein verbindlicher multilateraler Rahmen noch mehr entgegen.

<sup>112</sup> Siehe für mehr Details Phatarphekar, Rohan, ‚Location savings‘: Taxman sees moolah, The Hindu Business Line (19.05.2013).

<sup>113</sup> International Monetary Fund, Revenue Mobilization in Developing Countries, Fiscal Affairs Department (2011).

<sup>114</sup> *Ibid*, S. 36.

<sup>115</sup> UN Report, Group Meetings on "Capacity Building on Tax Treaty Negotiation and Administration" Rome, Italy, 28–29 January 2013, S.11.

<sup>116</sup> Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013, S. 16.

#### 3.5.6.4. **Transparenz der Firmenstrukturen / Wirtschaftlich Berechtigten (Beneficial Owner): z.B. Inhaberaktien**

In eine ähnliche Richtung geht das Anliegen, transparente Firmenstrukturen zu schaffen. Noch heute ist oft unklar, wer der oder die tatsächlich Berechtigte („beneficial owner“) einer Unternehmung, Stiftung oder eines Trusts ist. Die internationale Gemeinschaft versucht, diese Lücken v.a. über die Geldwäschereigesetzgebung zu schliessen. Die Frage nach dem oder der wirtschaftlich Berechtigten steht jedoch auch in engem Zusammenhang mit dem internationalen Steuersystem, da Finanzflüsse nur dann transparent sind, wenn Berechtigte und Verpflichtete auch bekannt sind. So hat sich auch das Globale Forum über Transparenz und Informationsaustausch dieser Frage verschrieben. Wie unter Ziffer 1.3.3. erwähnt, hat das Forum die Schweiz gerügt, weil nach Schweizerischem Recht Inhaberaktien, die keine Auskunft über den oder die wirtschaftlich Berechtigten geben, nach wie vor zulässig sind.<sup>117</sup> Der Bundesrat hat nun eine Gesetzesvorlage in die Vernehmlassung gegeben, die eine Meldepflicht für Inhaber- und Namenaktionäre von nicht-börsenkotierten Firmen einführt.<sup>118</sup>

Die Fragen, die mit „beneficial ownership“ zusammenhängen, stehen in erster Linie im Fokus des Geldwäschereiregimes FATF/GAFI<sup>119</sup> und des Finanzaufsichtsregimes IOSCO<sup>120</sup>. Die Überschneidungen mit dem Steuerregime nehmen allerdings zu (s. Ziffer 4.4.).

#### 3.5.7. **„Unitary Taxation“ als Alternative zum „Arm’s Length-Prinzip“**

Da all diese Lücken, die dem „Arm’s Length-Prinzip“ allenfalls zur effektiven Durchsetzung verhelfen könnten, schwierig zu schliessen sind, ist in jüngster Zeit die „unitary tax“ als Alternative zum „Arm’s Length-Prinzip“ in den Vordergrund gerückt.<sup>121</sup> Das Konzept verspricht, die aggressive Steuervermeidung am effektivsten in den Griff zu bekommen. Picciotto hält dazu fest:

What is relevant here is to give a reminder that such techniques [tax avoidance techniques] are only viable if international taxation continues to treat affiliates of a TNC as separate entities. Under unitary taxation the problem disappears, since all internal transactions and transfers are eliminated, and the TNC [transnational company] is assessed on the basis of consolidated accounts.<sup>122</sup>

Unter „unitary taxation“ ist somit die grenzüberschreitend konsolidierte Konzernbesteuerung bzw. Gruppenbesteuerung zu verstehen. Dabei wird der Konzerngewinn mittels festgelegter Formeln für Löhne, Aktiven, Verkäufe etc. zerlegt und den Ländern entsprechend zugeteilt. Der nationale Steuersatz wird, sodann auf den zugeteilten Anteil angewendet. In den USA findet dieses Prinzip schon seit den 20er-Jahren unter dem Begriff „unitary taxation“ Anwendung.

<sup>117</sup> S. auch OECD, Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses, Issue Paper (OECD, 2013).

<sup>118</sup> S. Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d’action financière, Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage (einschliesslich Vernehmlassungsvorlage, Vorabdruck), 27. Februar 2013.

<sup>119</sup> Groupe d’action financière GAFI.

<sup>120</sup> International Organization of Securities Commissions IOSCO.

<sup>121</sup> Der Begriff „unitary tax“ umfasst alle Varianten von grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungs-Modellen.

<sup>122</sup> Picciotto, Towards Unitary Taxation, 2012, S. 6.

Gegenwärtig sind vertiefte Bestrebungen im Gang, entsprechende Vorschläge für ein regionales oder globales System auszuarbeiten. Leider verzichtet der jüngste BEPS-Aktionplan der OECD vorerst auf die Weiterentwicklung des ‚unitary taxation‘-Ansatzes.<sup>123</sup> Die vom Aktionsplan angestrebte Transparenz kann jedoch als vorbereitender Schritt in diese Richtung gesehen werden. Auch die erwähnte EU-Richtlinie für eine ‚Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage‘ sieht europaweit eine konsolidierte Konzernbesteuerung vor.<sup>124</sup> Einzelne europäische Länder, wie z.B. Deutschland, Holland und Österreich, kennen bereits heute Modelle der konsolidierten Besteuerung bzw. Gruppenbesteuerung für inländische Sachverhalte.<sup>125</sup>

Aufgrund eines Postulats von Nationalrätin Kiener Nellen konnte sich der Bundesrat auch schon zur Frage der ‚unitary tax‘ äussern. Er hat dabei keine aktive Haltung eingenommen, hat er doch vielmehr die ‚unitary tax‘ als eine Idee unter vielen bezeichnet und eine eigenständige Analyse dazu abgelehnt:

Eine Beteiligung der Schweiz an der Analyse der Problematik und an der Erarbeitung möglicher Lösungsansätze im Rahmen der OECD ist deswegen einer Analyse im Alleingang vorzuziehen.<sup>126</sup>

Auch wenn hier noch viele Fragen zu lösen sind (nicht zuletzt die Frage, wie eine globale, entwicklungsfreundliche ‚unitary tax‘-Architektur ausgestaltet sein müsste), lohnt es sich aus entwicklungspolitischer Sicht sehr, diese Idee aktiv weiterzuerfolgen, verspricht sie doch eine effektive Vermeidung entwicklungshindernder Steuerpraktiken.

#### 4. Informationsaustausch und andere Realisierungsinstrumente

Um die eigene Steuergesetzgebung effektiv umsetzen und Steueransprüche realisieren zu können, sind Steuerverwaltungen regelmässig auf Informationen angewiesen, über die sie keine Hoheit haben. Dies ist einerseits der Fall, wenn ihnen die nationalen Gesetze den Zugriff auf steuerrelevante Daten heimischer Finanzinstitute nicht gewähren. Andererseits ist dies auch der Fall, wenn Finanzinstitute mit Sitz im Ausland steuerrelevante Daten verwalten. So ist die Art und Weise des Informationsaustausches zwischen Staaten von grosser Bedeutung, nicht zuletzt für Entwicklungsländer. Der in diesem Kapitel diskutierte Informationsaustausch ist insbesondere dann zentral, wenn es um offshore-verwaltete Privatvermögen geht.

##### 4.1. DBA: Art. 26 OECD-Modellvertrag

Um den Informationsaustausch unter den Staaten zu fördern, empfiehlt die OECD, Art. 26 des OECD-Modellvertrags in die DBAs zu integrieren. Damit verpflichten sich die Vertragsparteien zum Austausch von steuerrelevanten Informationen. Und zwar betrifft dies nicht nur Informationen, die für die Umsetzung des Steuerabkommens von Bedeutung sind, sondern auch

<sup>123</sup> OECD Aktionplan 2013, S. 14: “[...] there is consensus among governments that moving to a system of formulary apportionment of profits is not a viable way forward.”

<sup>124</sup> EU Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (COM(2011) 121).

<sup>125</sup> Die Schweiz hingegen verwendet Instrumente wie das Fremdvergleichsprinzip bei der Besteuerung von kantonsübergreifend tätigen Konzernen. Das interkantonale Steuerrecht wird dabei durch eine breite bundesgerichtliche Rechtsprechung gestützt.

<sup>126</sup> Kiener Nellen, Margaret, Unitary Tax. Besteuerung internationaler Konzerne als Einheit, 13.3289 – Postulat (15.04.2013).

Informationen, die für die Durchsetzung von nationalen Steuergesetzen wichtig sind.<sup>127</sup> Der ersuchende Staat muss dabei darlegen, inwieweit die erbetenen Informationen voraussichtlich relevant sind. Ausserdem sollte er alle innerstaatlichen Mittel zur Erlangung der Informationen, die ihm ohne unverhältnismässigen Aufwand zur Verfügung stehen, ausgeschöpft haben, bevor er den Vertragspartner um Hilfe ersucht.<sup>128</sup> Der UNO-Modellvertrag schlägt dasselbe Vorgehen vor.

Entgegen Art. 26 OECD-Standard gewährte die Schweiz bis 2009 nur Auskunft, wenn überhaupt, sofern die Anfrage auf den Anwendungsbereich des Abkommens begrenzt war. Auf Anfragen zur allgemeinen Durchsetzung nationaler Steuergesetze wurde nicht eingegangen. Alle nicht revidierten Abkommen enthalten nach wie vor diese Einschränkung.

Seit 2009 hat sich die Schweiz der OECD gegenüber nun dazu verpflichtet, die Artikel 26-konforme Steueramtshilfe einzuführen und – auf Anfrage hin – bei Vorliegen eines begründeten Verdachts auf Steuerhinterziehung dem ersuchenden Staat Informationen zu liefern. Von den heute rechtskräftigen 86 DBAs beinhalten bislang lediglich 42 den Art. 26 OECD-Standard, wovon erst 34 in Kraft sind. Darunter sind 4 DBAs mit Entwicklungsländern (und 7 weitere, die jedoch noch nicht ratifiziert sind) (s. Ziffer 2.3.2.). In Bezug auf diese DBAs kommt das Steueramtshilfegesetz<sup>129</sup> zur Anwendung, das den Vollzug der Amtshilfe regelt. In Bezug auf die übrigen rund 33 Entwicklungsländer, die ein DBA mit der Schweiz haben, gilt demnach nach wie vor die alte Regelung. Entwicklungsländer ohne DBAs erhalten zudem keine Informationen, es sei denn, die Rechtshilfe sei möglich und/oder es handle sich um ein Finanzmarktdelikt, sodass der diesbezügliche Amtshilfeweg offen steht (s. Ziffer 4.4.).

Die Schweiz wurde vom Globalen Forum über Transparenz und Informationsaustausch gerügt, weil die Zahl der ‚neuen‘ DBAs zu klein sei. Bei der Beurteilung spielte jedoch keine Rolle, ob die Schweiz DBAs mit Entwicklungsländern abgeschlossen hat. Die Schweiz arbeitet nun daran, die entsprechende Anzahl zu erhöhen (s. Ziffer 1.3.3.).

Im Jahr 2012 hat die OECD den Kommentar zum Art. 26 OECD-Standard revidiert. Neu wird verlangt, dass Amtshilfe nicht nur bei Einzel-, sondern auch bei Gruppenanfragen gewährt wird. So ist der Bundesrat nachgezogen und hat auf dem Verordnungsweg geregelt, dass Gruppenanfragen („Ersuchen [...], die die betroffenen Personen anhand eines Verhaltensmusters bestimmen“<sup>130</sup>) ebenfalls zulässig sind. Dabei müssen die betroffenen Personen über spezifische Suchkriterien gefunden werden können.<sup>131</sup> Das gilt für sämtliche DBAs mit neuem Standard, soweit diese keine abweichenden Bestimmungen enthalten.

<sup>127</sup> Der Wortlaut von Artikel 26, para1 OECD-Modellvertrag lautet: “The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.”

<sup>128</sup> OECD Tax Co-operation 2010: Toward a Level Playing Field, Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of information for tax purposes (OECD Publishing, 2010), S. 291.

<sup>129</sup> Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5).

<sup>130</sup> Verordnung vom 16. Januar 2013 über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen (SR 672.51).

<sup>131</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, Januar 2013, S. 37.

Aus entwicklungspolitischer Perspektive ist die neue Amtshilfe-Politik zwar zu begrüßen, sie ist aber aus verschiedenen Gründen auch problematisch. Obwohl es vorteilhaft ist, dass der erweiterte Standard nun auch Entwicklungsländern gewährt wird, so muss doch vorgängig das völkervertragliche Verhältnis mit der Schweiz angepasst werden. In der DBA-Aushandlungspraxis wird dabei versucht, die Gewährung des Informationsaustausches an Steuer- und Marktzugangskonzessionen zu knüpfen; dies führt mitunter dazu, dass die Entwicklungsländer sehr tiefe Quellensteuern akzeptieren (müssen) (s. Ziffer 3.4.4..). Diese Verknüpfung stellt, angesichts der gemeinsamen Verantwortung (s. Ziffer 1.3.2.) und der negativen Auswirkungen zu tief angesetzter Quellensteuern (s. Ziffer 3.3.), ein Problem dar. So käme ein Mechanismus den Entwicklungsländern entgegen, der die rasche Einführung des gegenseitigen Informationsaustausches erlaubte, ohne das ganze Steuerdossier öffnen zu müssen. Hier bieten sich die TIEAs an (s. Ziffer 4.2.). Noch effizienter wäre der Informationsaustausch auf gesetzlicher Grundlage, wie dies bei der Amtshilfe im Bereich der Finanzmarktaufsicht seit längerer Zeit praktiziert wird (s. Ziffer 4.4.).

Auch ist zu beachten, dass der Art. 26 OECD-Standard für viele Entwicklungsländer nicht praktikabel sein dürfte, da er hohe Ansprüche an die Steuerbehörden stellt. Diese benötigen nach wie vor spezifische Vorabinformationen, bevor sie ein Gesuch stellen können. Ausserdem müssen sie ihren Verdacht auf Steuerhinterziehung begründen und erhärten. Technische Hilfe, die durchaus angebracht ist, kann hier nur begrenzt Hilfestellung geben. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass Entwicklungsländer von der einfacheren Möglichkeit, Gruppenanfragen zu stellen, nicht ausgeschlossen werden. Studien, die aufzeigen, wie oft vom neuen Standard mit oder ohne Erfolg Gebrauch gemacht worden ist, liegen u.W. noch nicht vor.

Problematisch ist weiter, dass der neue Informationsaustausch nicht auf komplexe Sachverhalte wie auf die Verhinderung aggressiver Steuervermeidungspraktiken und die Durchsetzung des Arm's Length-Prinzips zugeschnitten ist, welche vielmehr eines intensiven (auch spontanen) Austausches der Steuer- und Polizeibehörden bedürften. Das neue DBA Schweiz-Kasachstan beschränkt den Informationsaustausch beispielsweise ausdrücklich „auf Steuern, die unter das Abkommen fallen“.<sup>132</sup> Nicht im Abkommen erwähnte Einkommens- und Vermögenskategorien fallen nicht darunter (auch wenn die nationale Gesetzgebung eingeschlossen ist). Vertiefere Analysen könnten aufzeigen, inwiefern diese Ausschlussklausel in der Praxis relevant sein wird.

#### **4.2. Steuerinformationsabkommen (tax information exchange agreement; TIEA)**

Nicht zuletzt um den Steuerinformationsaustausch zwischen OECD-Staaten und Entwicklungsländern rascher zu intensivieren – und um dem erwähnten Problem des *do ut des* aus dem Weg zu gehen – postuliert die OECD auch den Abschluss von Steuerinformationsabkommen (tax information exchange agreements, TIEAs). Diese regeln lediglich den Informationsaustausch, wobei sie sich ebenfalls an den Art. 26 OECD-Standard anlehnen und den Informationsaustausch auf Anfrage hin vorsehen. Dabei kann ein TIEA sowohl mit Ländern abgeschlossen werden, die kein DBA unterhalten, als auch mit Ländern, die das TIEA als Ergänzung zu einem bestehenden DBA verstehen.

<sup>132</sup> Schweizer Bundesrat, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Aenderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Kasachstan (Vorabdruck, 2013), S. 6.

Wie unter Ziffer 2.3.2. erwähnt, hat die Schweiz bislang noch kein TIEA abgeschlossen. Der Bundesrat hat allerdings in seinem umfassenden Bericht dazu festgehalten, dass er bereit sei, TIEAs auf Anfrage hin abzuschliessen, sofern sich dies u.a. aus entwicklungspolitischen Gründen rechtfertigt.<sup>133</sup> Allerdings hätten DBAs Vorrang, da hier gleichzeitig die Doppelbesteuerung angegangen werden könne (s. Ziffer 2.3.2.). Entsprechende Anfragen von Entwicklungsländern seien bislang jedoch praktisch keine eingetroffen, jedenfalls nicht von solchen, die zu den Schweizer Schwerpunktländern gehörten. Der Bundesrat hat mitgeteilt, dass er „im Rahmen der Entwicklungshilfepolitik bestimmen [wird], mit welchen Entwicklungsländern Verhandlungen aufgenommen werden.“<sup>134</sup> Bislang ist keine entsprechende Strategie veröffentlicht worden.

Es stellt sich auch hier wieder die Frage, wer eine Bring- bzw. Holschuld hat. Angesichts der gemeinsamen Verantwortung ist es auch Sache der Schweiz, den Abschluss von TIEAs aktiv voranzutreiben, besonders dann, wenn das Interesse der lokalen Eliten in Partnerländern nicht gegeben ist. So wäre beispielsweise eine Verknüpfung mit Entwicklungshilfeprogrammen oder Migrationspartnerschaften denkbar.

Die TIEAs haben den Vorteil, dass sie eine rasche Einführung des neuen Informationsaustausch-Standards ermöglichen, ohne das ganze Steuermassnahmenpaket öffnen zu müssen (was aber für Länder ohne DBAs auch nachteilig sein kann, s. Ziffer 3.3.). Es gilt aber auch in Bezug auf TIEAs, dass sie nur eine halbe Massnahme darstellen, da hier die gleichen übrigen Praktikabilitäts-Vorbehalte wie bei den DBAs gelten. Die Wirkungen von TIEAs sind ebenfalls schlecht erforscht: Werden sie tatsächlich angewandt? Sind sie erfolgswirksam? Oder führen sie lediglich zur Verschiebung von Vermögen auf Finanzplätze, die weniger eingebunden sind?

Der Bundesrat weist darauf hin, dass bislang grundsätzlich nur Offshore-Finanzplätze um Abschluss eines TIEAs ersucht hätten. Aus diesen Gesuchen resultierten kürzlich drei TIEAs mit Isle of Man, Jersey und Guernsey. Nicht nur aus innenpolitischer und volkswirtschaftlicher, sondern auch aus entwicklungspolitischer Sicht ist es zu begrüssen, wenn der Informationsaustausch zwischen der Schweiz und diesen relativ schlecht eingebundenen Offshore-Finanzzentren verbessert wird. Dies erlaubt es, komplexe Finanzkonstrukte besser zu erfassen. Ausserdem wird die Gefahr, dass Finanzflüsse lediglich umgeleitet werden, teilweise entschärft. Da diesbezüglich auch die Anfragen, die aus der Schweiz stammen, wichtig sind, gibt es aber ein grosses Hindernis: die Schweiz kann nur um Informationen ersuchen, die die Steuerbehörden auch in der Schweiz bekämen. Da in der Schweiz die Einsicht in Bankdaten aber nach wie vor limitiert ist, ist der Mehrwert dieser TIEAs bislang sehr beschränkt.<sup>135</sup> Ein effektiverer Informationsaustausch setzte somit auch im Inland eine Erweiterung der Einsichtsrechte voraus. Entsprechend ist das nationale Steuerrecht eng mit der Entwicklungsproblematik verbunden.

### 4.3. Problem Kundenverfahren

Wie erwähnt, regelt die Schweiz die konkrete Umsetzung des Art. 26 OECD-Standards im Steueramtshilfegesetz. Neben der Frage, wie spezifisch ein Gesuch formuliert sein muss, steht

<sup>133</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012. S. auch Antwort des Bundesrates auf Fehr, Hans-Jürg, Steuerinformationsabkommen mit Entwicklungsländern abschliessen, 12.3796- Motion (26.9.2012).

<sup>134</sup> Antwort des Bundesrates auf Fehr, Hans-Jürg, TIEA. Nicht auf Anfragen warten. 12.5477-Fragestunde, Frage (4.12.2012).

<sup>135</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012, S. 5-6.



ein weiteres Element im Zentrum der Debatte: das Kundenverfahren. Gestützt auf Art. 14 Steueramtshilfegesetz informiert die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV die betroffene Person über das Ersuchen. Eine Ausnahme liegt dann vor, wenn die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe geltend macht. Gestützt auf Art. 17 Steueramtshilfegesetz wird die Schlussverfügung jedoch auf jeden Fall der beschwerdeberechtigten Person eröffnet, ob nun Geheimhaltungsgründe vorliegen oder nicht. Diese Bestimmungen verfolgen vorab einen rechtsstaatlichen Zweck und stellen das Beschwerderecht der betroffenen Person sicher.

Da dieses Verfahren trotz der Ausnahmebestimmungen der Verdunkelung nach wie vor Vorschub leiste, wurde die Schweiz auch in diesem Punkt vom Globalen Forum über Transparenz und Informationsaustausch gerügt. Der Bundesrat hat in seiner Antwort vom 30.11.2012 auf die Motion 12.3873 seine Bereitschaft erklärt, im Bereich der Amtshilfe „der auf internationaler Ebene geäusserten Kritik am Kundenverfahren durch die Einführung von Ausnahmebestimmungen zu begegnen.“<sup>136</sup> Ganz abschaffen will er es allerdings nicht.

Ob dieser Ansatz vor der OECD zu bestehen vermag, ist offen. Kundenverfahren werden generell als problematisch angesehen, da davon ausgegangen wird, dass bei Fiskaldelikten in der Regel Verdunkelungsgefahr besteht. Hier zeigt sich auch die enge Schnittstelle zum Polizeiverfahren, in welchem die Parteirechte stärker eingeschränkt sind als im ordentlichen Verwaltungsverfahren. Aus entwicklungspolitischer Sicht macht eine entsprechende Annäherung ans Polizeiverfahren durchaus Sinn, da so besser gewährleistet ist, dass das Steuersubstrat erhalten bleibt. Wichtig ist allerdings, dass die Parteirechte im innerstaatlichen Verfahren gewährt bleiben.

Die Frage nach der Angemessenheit des Kundenverfahrens stellt sich auch schon seit einiger Zeit bei der Zusammenarbeit mit ausländischen Finanzmarktaufsichtsbehörden. Diese Amtshilfe wird von der FINMA geleistet. Darauf soll im Folgenden eingegangen werden.

#### **4.4. Informationsaustausch gestützt auf gesetzliche Grundlage**

Nebst der Amtshilfe im Bereich steuerrelevanter Finanzdaten tauscht die Schweiz Finanzdaten über andere Wege aus. Neben der Rechtshilfe steht die FINMA-Amtshilfe im Bereich von Informationen, die der Finanzaufsicht dienen, im Vordergrund.

Diese Amtshilfe erfolgt gestützt auf Art. 42 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 2007 über die eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG; SR 956.1) und/oder Art. 38 des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG; SR 954.1). Die beiden Gesetzesgrundlagen sind ähnlich formuliert, wobei Art. 42 FINMAG allgemein die „Durchsetzung der Finanzmarktgesetze“ im Visier hat (Abs. 1), während es bei Art. 38 BEHG um Informationen geht, die „ausschliesslich zur Durchsetzung von Regulierungen über Börsen, Effektenhandel und Effektenhändler verwendet“ werden. Die für den Informationsaustausch zentrale Bestimmung von Art. 42 Abs. 2 FINMAG lautet:

- Die FINMA darf ausländischen Finanzmarktaufsichtsbehörden nicht öffentlich zugängliche Auskünfte und Unterlagen nur übermitteln, sofern diese an das Amts- oder Berufsgeheimnis gebunden sind und sie die Informationen:
- a. ausschliesslich zur direkten Beaufsichtigung von ausländischen Instituten

<sup>136</sup> Antwort des Bundesrates auf Leutenegger Oberholzer, Susanne, Abschaffung des Kundenverfahrens bei der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, 12.3873 – Motion (27.09.2012).

verwenden; und

b. nur aufgrund einer generellen Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder mit der Zustimmung der FINMA an zuständige Behörden und an Organe weiterleiten, die mit im öffentlichen Interesse liegenden Aufsichtsaufgaben betraut sind.

Auch wenn der Informationsaustausch einer „Kann-Formulierung“ unterliegt, so leistet die Schweiz in der Regel Amtshilfe, sofern der ersuchende Staat reziprokes Handeln und eine vertrauliche Behandlung der Daten verspricht. Um das ‚Commitment‘ gegenseitig zu bestärken, hat die FINMA mit vielen Staaten sog. MoUs (Memoranda of Understanding) abgeschlossen. Diese sind zwar nicht rechtlich verbindlicher Natur, stehen aber unter der Obhut der IOSCO (s. Ziffer 3.5.6.4.), wodurch sie quasi-rechtlichen Charakter erhalten. Wo kein MoU besteht, genügt auch eine gegenseitige schriftliche Erklärung der Finanzaufsichtsbehörden in Einzelfällen; dies wird in der Aufsichtspraxis heute so gehandhabt. Die Informationen werden zwischen Finanzaufsichtsbehörden ausgetauscht, sie dürfen aber meist auch „an andere Behörden, Gerichte oder Organe“ weitergeleitet werden, wenn der Zweck derselbe bleibt (Art. 38 BEHG). Die Weiterleitung an die Steuerbehörden bleibt ausgeschlossen.

Dieses einfache und effiziente Verfahren, das sich bewährt hat<sup>137</sup> und das im Jahr 2012 378-mal zur Anwendung gelangte<sup>138</sup>, könnte als Vorbild für eine einfach und reziproke Amtshilfe in Steuersachen dienen. Statt auf umständlichem Weg völkerrechtliche Verträge auszuhandeln, würde eine entsprechende gesetzliche Grundlage, evt. in Kombination mit einfachen Erklärungen oder MoUs, genügen. Auch eine gesetzliche Grundlage kann Bedingungen vorsehen wie Reziprozität, die Erfüllung von Good-Governance-Standards oder ein gewisses Mass an Marktzugang. Die MoUs könnten auch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, um die Legitimität zu erhöhen. Aus entwicklungspolitischer Sicht wäre dieser Weg effizienter als der Umweg über DBAs oder TIEAs. Allerdings blieben einige der erwähnten Praktikabilitäts-Vorbehalte bestehen. So muss das Gesuch auch hier vorgängig genügend spezifiziert werden (s. Ziffer 4.1.). Es würden sich aber alle Staaten auf die Gesetzesgrundlage berufen können, auch diejenigen Staaten, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat. Dieser Weg, der bislang nicht diskutiert worden ist, böte vorab eine gute Zwischenlösung, bis weitere Informationsaustausch-Praktiken sich breit durchsetzen.

Ein solches Vorgehen wäre auch deshalb durchaus angebracht, weil sich die Grenzen zwischen Finanz-, Finanzmarkt- und Fiskaldelikten zunehmend verwischen. So ist gegenwärtig ein Gesetzesentwurf in Vernehmlassung, der schwere Fiskaldelikte zur Geldwäscherei-Vortat werden lässt. Um dies zu erreichen, qualifiziert Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) Steuerdelikte als Verbrechen, sofern sie auf Betrug oder die arglistige Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen zurückzuführen sind und die nicht deklarierten Steuerfaktoren mindestens 600'000 Franken betragen. Diese Anpassung geschieht auf Druck der FATF/GAFI, die eine solche Anpassung fordert.<sup>139</sup>

<sup>137</sup> Wenn auch einzelne Elemente umstritten sind, wie z.B. das Kundenverfahren, s. Ziffer 4.3.

<sup>138</sup> Finma, Jahresbericht 2012.

<sup>139</sup> Auch wenn dabei die Unterscheidung zwischen qualifiziertem und einfachem Fiskaldelikt wieder aufgenommen wird, so fällt die Unterscheidung doch etwas nuancierter aus, da Steuerhinterziehung begangen durch Betrug oder arglistige Unterlassung nun gleichbehandelt wird. S. Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d’action financière, Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage (einschliesslich Vernehmlassungsvorlage, Vorabdruck), 27. Februar 2013.

Die Folge dieser Gesetzesanpassung wird sein, dass nun auch die Meldestelle für Geldwäscherei MROS im Bereich schwerer Fiskaldelikte zum Zug kommen wird. Das SIF weist in den Vernehmlassungsunterlagen ausserdem darauf hin, dass neu auch Rechtshilfe geleistet werden kann, wozu das Rechtshilfegesetz angepasst wird.<sup>140</sup> Die Unterlagen lassen sich jedoch nicht darüber aus, ob auch die FINMA-Amtshilfe auf schwere Fiskaldelikte Anwendung finden wird, wird doch auch sonst eine Reihe von Geldwäscherei-Vortaten von der FINMA-Amtshilfe erfasst. Auch in der Öffentlichkeit wurde diese Frage bislang nicht thematisiert<sup>141</sup>, und die einsehbaren Dokumente der IOSCO geben keine zufriedenstellende Antwort. Einige Experten gehen jedoch davon aus. So schreibt Tavares: „This will bring the proceeds of tax crimes within the scope of the powers and authorities used to combat money laundering.“<sup>142</sup> Die Verknüpfung mit der FINMA-Amtshilfe würde auch durchaus Sinn machen, hat die Erfahrung doch gezeigt, dass Fiskaldelikte den Finanzsektor stark destabilisieren können, weshalb verstärkte Aufsicht angezeigt ist. Auch ist das Verfahren einfach und gut eingespielt.

#### **4.5. Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)**

Weiter gibt es das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (1988 OECD/CoE Convention), das in Zukunft an Bedeutung gewinnen wird. Der Europarat hat zusammen mit der OECD das Abkommen im Jahre 1988 aufgelegt. Im Januar 1995 ist es in Kraft getreten.<sup>143</sup> Nach einem Appell der Staats- und Regierungschefs der G20 beim London-Gipfel im April 2009 wurde ein Änderungsprotokoll vorgelegt, das den Anwendungsbereich des Abkommens erweitert. Das revidierte Übereinkommen hat einen sehr breiten Anwendungsbereich, umfasst viele Steuerarten und sieht unter anderem den Austausch von Informationen vor. Dabei bezieht es sich ebenfalls auf den Art. 26-OECD-Standard und sieht den Informationsaustausch auf Anfrage vor (Artikel 5). Weiter verpflichtet das Abkommen die Vertragsstaaten aber auch zur Leistung spontaner Amtshilfe (Artikel 7) und erwähnt den automatischen Informationsaustausch (Artikel 6). Letzterer ist jedoch fakultativ und findet nur zwischen den Staaten Anwendung, deren zuständige Behörden untereinander ein „Administrative Agreement“ abgeschlossen haben. Zudem enthält das Abkommen Bestimmungen über zeitlich abgestimmte Steuerprüfungen (Artikel 8) oder die transnationale Zusammenarbeit bei der Steuererhebung (Artikel 11).

Auch Entwicklungsländer können von dieser multilateralen Übereinkunft profitieren, da am 1. Juni 2011 der Beitritt auch für Länder eröffnet wurde, die weder OECD- noch Europarats-Mitglied sind. Wie bereits erwähnt, kommt ein multilateraler Mechanismus den Entwicklungsländern generell besonders entgegen. Dies hielt auch der damalige britische Premierminister Gordon Brown in seiner Funktion als Präsident der G20 mit Hinblick auf die

<sup>140</sup> *Ibid.*, S. 21-22.

<sup>141</sup> Vgl. z.B. Bernasconi, Paolo, Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei, in: NZZ, 23.10.2012.

<sup>142</sup> Tavares, Rui, Relationship between Money Laundering, Tax Evasion and Tax Havens, CRIM Thematic Paper on Money Laundering, 2013, S. 7.

<sup>143</sup> Die revidierte Version der Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters ist hier erhältlich: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>

Entwicklungsländer fest: „It would be helpful, in this regard, if an effective multilateral mechanism could be developed.“<sup>144</sup>

Bei der Fertigstellung des Protokolls wiesen sowohl der Generalsekretär der OECD, Angel Gurría, und der Generalsekretär des Europarates, Thorbjørn Jagland, darauf hin, dass die Konvention desto größere Wirkungen entfalten werde, je mehr Staaten sie unterzeichneten.<sup>145</sup> So erklärte Angel Gurría: “Given its multilateral nature, the Convention is a unique instrument to counteract international tax avoidance and evasion.“<sup>146</sup> Deshalb wurden alle Jurisdiktionen zur Unterzeichnung aufgerufen: “We also strongly encourage all jurisdictions to sign or express interest in signing the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and call on the OECD to report on progress“<sup>147</sup>. So sind bis jetzt bereits mehr als 60 Länder entweder Signatarstaaten<sup>148</sup> oder haben einen “Letter of Intent“ zum Beitritt unterzeichnet<sup>149</sup>. Darunter sind wichtige Finanzplätze, Industriestaaten und Entwicklungsländer.

Die Schweiz ist trotz mehrfachen Aufrufs dem Abkommen noch nicht beigetreten. Tharman Shanmugaratnam, Singapurs Finanzminister, betonte anlässlich des Beitritts von Singapur die Wichtigkeit des Beitritts von grossen Finanzzentren und verwies explizit auch auf die Schweiz: “Signing the Convention reflects Singapore’s commitment to tax cooperation based on international standards, but the standards can only work if all financial centres come on board. Singapore will work with our international partners to achieve that, so that Switzerland, Luxembourg, Singapore, Hong Kong and offshore jurisdictions like the British Overseas Territories move together.“<sup>150</sup>

Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass auch Luxemburg und Singapur beigetreten sind, hat der Bundesrat am 9. Oktober 2013 nun die Konvention unterzeichnet. Der Entscheid des Parlaments ist allerdings noch ausstehend. Besonders umstritten ist die spontane Amtshilfe, zu der sich die Schweizer Behörden verpflichten würden. Diese kommt zum Tragen in Fällen, wo die Behörden eine unzulässige Steuerumgehung vermuten. Art. 7 der Konvention schreibt dabei spontane Amtshilfe für fünf verschiedene Sachverhaltskonstellationen vor. Umfang und Adressatin dieser Amtshilfepflicht müssen allerdings noch näher geklärt werden.

Das Übereinkommen gewinnt zunehmend an Bedeutung und in der nahen Zukunft werden voraussichtlich weitere Länder beitreten. Gemäss Artikel 24(3) und (4) des Übereinkommens ist ein ‚Coordinating Body‘ verantwortlich für die Überwachung der Umsetzung; er soll die Standards aber auch weiterentwickeln. Dieser ‚Coordinating Body‘ besteht aus Vertreterinnen

<sup>144</sup> S. <http://www.oecd.org/newsroom/taxrevisedoecd-councilofeuropetreatywillboostmultilateralcooperation.htm>

<sup>145</sup> S. <http://www.oecd.org/newsroom/taxrevisedoecd-councilofeuropetreatywillboostmultilateralcooperation.htm>

<sup>146</sup> Ibid.

<sup>147</sup> S. <http://www.oecd.org/newsroom/austria-luxembourg-and-singapore-among-countries-signing-on-to-end-tax-secrecy.htm>

<sup>148</sup> Signatarstaaten des Übereinkommens sind bisher: Albanien, Argentinien, Australien, Belgien, Belize, Brasilien, Costa Rica, China, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Griechenland, Grossbritannien, Guatemala, Island, Indien, Indonesien, Irland, Italien, Japan, Kanada, Kolumbien, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Mexiko, Moldavien, Marokko, Niederlande, Neuseeland, Nigerien, Norwegen, Oesterreich, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Saudi Arabien, Singapur, Slovenien, Südafrika, Spanien, Schweden, Tschechien, Tunesien, Türkei, Ukraine, und USA.

<sup>149</sup> Burkina Faso, Chile und El Salvador haben einen “Letter of Intent“ zum Beitritt unterschrieben.

<sup>150</sup> S. OECD Newsroom, Austria, Luxembourg and Singapore among countries signing-on to end tax secrecy, OECD (29. Mai 2013).

und Vertretern der zuständigen Behörden der Signatarstaaten. Nicht beigetretene Staaten sind aus dem sich rasch entwickelnden Prozess der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen ausgegliedert und können sich nicht aktiv an den Verhandlungen beteiligen. Dieser Entwicklung ist sich auch das SIF bewusst, das in seinem Jahresbericht festhält, dass die Konvention an Bedeutung gewinnen wird.<sup>151</sup> Aus entwicklungspolitischer Sicht wäre der Beitritt der Schweiz zum Abkommen sehr zu begrüßen, da sie so auf einfacherem Weg Zugang zum Informationsaustausch erhielten, obgleich gewisse Praktikabilitäts-Vorbehalte auch hier teilweise bestehen blieben.

#### 4.6. Automatischer Informationsaustausch

Als Gegenstück zum Informationsaustausch auf Gesuch hin wird der automatische Informationsaustausch (AIA) in letzter Zeit auf internationaler Ebene intensiv diskutiert. Unter dem AIA wird der automatische Austausch von steuerrelevanten Daten unter Steuerbehörden verstanden, ohne dass vorgängig darum ersucht werden muss. So fällt auch der Aufwand zur Spezifizierung eines Gesuchs dahin. Der AIA wird nicht zuletzt vorangetrieben in Folge des neuen amerikanischen Foreign Account Tax Compliance Act FATCA, das den automatischen Informationsaustausch (resp. Datenlieferung in die USA) in Bezug auf US-Steuerpflichtige weitgehend einführt.

Unter Verweis auf die G20 und die EU, die das Thema neuerdings prioritär gesetzt haben, schrieb Le Monde am 18. April 2013 von einer „petite révolution fiscale“ und bezeichnet den AIA als „le premier outil efficace, selon les experts, en matière de lutte contre l'évasion et la fraude.“<sup>152</sup> Auch der Generalsekretär der OECD Gurría weist auf die neue Dynamik und die diesbezüglichen Vorarbeiten der OECD hin:

The political support for automatic exchange of information on investment income has never been greater. Luxembourg has changed its position and the US Foreign Account Tax Compliance Act legislation is triggering rapid acceptance of automatic exchange and propelling European countries to adopt this approach amongst themselves. In response to the G20 mandate to make automatic exchange of information the new standard, the OECD is developing a standardized, secure and effective system of automatic exchange.<sup>153</sup>

So dürfte der AIA zumindest unter den OECD-Ländern in nicht allzu ferner Zukunft eingeführt werden, wobei Umfang und Form noch Gegenstand von intensiven Diskussionen sein werden. Aus dieser Perspektive ist der Art. 26 OECD-Standard lediglich eine Zwischenlösung. Die offizielle Schweiz will sich nun an den OECD-Arbeiten beteiligen, jedoch keine proaktive Rolle einnehmen.<sup>154</sup> Somit verliert das von ihr während der vergangenen Jahre propagierte

<sup>151</sup> Schweizer Bundesrat, Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013, Januar 2013, S. 37.

<sup>152</sup> Michel, Anne, Evasion fiscale; le G20 pourrait prôner l'échange automatique de données; La France, l'Allemagne, le Royaume Uni, l'Australie et le Mexique y sont favorables, Le Monde, 18. April 2013, S. 16.

<sup>153</sup> S. OECD Centre for Tax Policy and Administration, OECD reports new developments in tax information exchange, OECD (19. April 2013).

<sup>154</sup> S. z.B. Renz, Fabian, Brotschi, Markus, Wenn bei einem Begräbnis fast niemand trauert, in: Der Bund, 15. Juni 2013, S. 4-5.

Abgeltungs- und Quellensteuermodell an Bedeutung, welches von Experten regelmässig als Hindernis auf dem Weg hin zu einer multilateralen AIA-Lösung kritisiert wurde.<sup>155</sup>

Aus entwicklungspolitischer Sicht wird der AIA begrüsst, aber auch die Hoffnung geäussert, dass FATCA einen ausgewogenen multilateralen AIA-Prozess einläutet, der nicht nur den Interessen der OECD-Länder, sondern auch den Interessen der Entwicklungsländer dient. So schreibt Grinberg:

Thus, for many emerging countries, what is at stake in the way FATCA is (or is not) converted into a multilateral system is both their ability to address offshore tax evasion and their ability to use the global effort to tackle offshore tax evasion as an opportunity to improve the information received from domestic sources for tax enforcement purposes.<sup>156</sup>

Grinberg weist auf die Gefahr uneinheitlicher AIA-Lösungen hin, die die Entwicklungsländer aussen vor lassen würden. So fordert er von Beginn weg eine globale AIA-Architektur, die multilateral, einheitlich und technisch bewältigbar ist. Der Informationsaustausch müsse dabei nicht nur statische Daten, sondern auch Finanzflüsse umfassen.<sup>157</sup> Eine solche AIA-Lösung würde den Entwicklungsländern eine grosse Chance bieten, nicht nur, weil sie die Offshore-Steuerflucht effektiver unterbinden würde, sondern auch, weil das interne Steuersystem gestärkt würde. Zweiteres ist der Fall, weil der AIA über die neuen Datenstrukturen zu einem transparenteren Steuersystem insgesamt beitragen und die steuerpolitische Ökonomie verändern würde. Auch die Offshore-Finanzdienstleistungen der Entwicklungsländer würden nachhaltiger ausgerichtet.<sup>158</sup> Ein wesentlicher Aspekt ist schliesslich, dass eine ausgewogene, umfassende, multilaterale AIA-Architektur den internationalen Steuerwettbewerb in geordnetere Bahnen lenken würde.<sup>159</sup>

Diesen Argumenten kann gefolgt werden. So sollte aus entwicklungspolitischer Sicht mehr Zeit und Kraft für die Erarbeitung einer international ausgewogenen AIA-Architektur als für die Weiterführung der DBA/TIEA-Strategie aufgewendet werden. Als Zwischenlösung würden sich, wie erwähnt, der Informationsaustausch auf Gesuch hin gestützt auf eine gesetzliche Grundlage (s. Ziffer 4.4.) oder der Beitritt zum Multilateralen Übereinkommen in Steuersachen (s. Ziffer 4.5.) anbieten.

Gegen den AIA werden oft datenschutzrechtliche Bedenken ins Feld geführt. Diese sind gerade auch im Bereich steuerrelevanter Daten ernst zu nehmen. Datenschutzrechte sind jedoch nicht absolut und können zur Erreichung öffentlicher Zwecke (wie Steuerzwecke) eingeschränkt werden. Aufgehoben ist der Datenschutz aber deshalb nicht, lediglich eingeschränkt. So hat die globale AIA-Architektur auch einen effektiven Datenschutz zu gewährleisten und sicherzustellen, dass die ausgetauschten Daten nicht zweckentfremdet werden. Es wird Länder geben, die den Datenschutz nicht werden gewährleisten können. In Bezug auf diese Länder dürfte der AIA ein rechtsstaatliches Problem darstellen. Hier dürfte eine Quellensteuer ohne Abgeltungscharakter, die direkt von der Schweiz erhoben wird, die bessere Lösung darstellen. Auch andere

<sup>155</sup> Grinberg, *Emerging Countries*, 2013, S. 19-20.

<sup>156</sup> Grinberg, *Emerging Countries*, 2013, S. 31.

<sup>157</sup> Grinberg, *Emerging Countries*, 2013, S. 34.

<sup>158</sup> Grinberg, *Emerging Countries*, 2013, S. 31 ff.

<sup>159</sup> Grinberg, *Emerging Countries*, 2013, S. 35-38.

Entwicklungsländer könnten eine solche Lösung vorziehen (s. Ziffer 1.3.4.). Entsprechend könnte eine globale AIA-Architektur alternativ auch eine Quellensteuer-Lösung umfassen.

#### 4.7. Erweiterte Sorgfaltspflichten

Teil der Weissgeldstrategie des Bundesrates, und gleichzeitig eng verknüpft mit den erwähnten FATF/GAFI-Empfehlungen (s. Ziffer 3.5.6.4.), ist der Vorschlag, erweiterte Sorgfaltspflichten für die Finanzintermediäre einzuführen („customer due diligence“).<sup>160</sup> Diese erweiterten Sorgfaltspflichten zur Verhinderung der Annahme unversteuerter Vermögenswerte sind in den neuen Art. 6a ff des Geldwäschereigesetzes geregelt, die gegenwärtig in der Vernehmlassung sind.<sup>161</sup> Um die Annahme unversteuerter Gelder zu verhindern, sollen die Finanzintermediäre bei der Annahme von Vermögenswerten abklären, ob diese versteuert sind oder werden. Die Überprüfung ist dabei lediglich risikobasiert, d.h. sie hat nur dann zu erfolgen, wenn gewisse Anhaltspunkte auf ein erhöhtes Risiko hinweisen (neu Art. 6a Abs. 2).

Diese präventive Massnahme ist sicher bis zu einem gewissen Grad zweckdienlich und wird auch Entwicklungsländern entgegenkommen. Auf Druck der Finanzbranche, die der Idee ablehnend gegenüber steht, hat der Bundesrat jedoch auf eine flächendeckende Verpflichtung zur Selbstdeklaration verzichtet. Dies ist aus entwicklungspolitischer Sicht problematisch, da es die Wirkung der Massnahme einschränkt. Eine ähnliche, flächendeckende Bestimmung gäbe es bereits bei der Erfassung des oder der tatsächlich Berechtigten („beneficial ownership“) gestützt auf die Geldwäschereigesetzgebung.

#### 4.8. Hilfe bei der Eintreibung und Sicherung von Steueransprüchen

Nicht nur der Informationsaustausch, sondern auch die gegenseitige Hilfe bei der Eintreibung von Steueransprüchen ist ein wichtiges Instrument, um Steueransprüche im zwischenstaatlichen Verhältnis durchzusetzen. Nach dem völkerrechtlichen Territorialitätsprinzip dürfen Massnahmen zur Eintreibung und Sicherung nationaler Steueransprüche eines Staates auf dem Gebiet des anderen Staates nur durch den anderen Staat oder nach ausdrücklicher Zustimmung dessen erfolgen.<sup>162</sup> So dient die Amtshilfe bei der Eintreibung von Steueransprüchen der Sicherung von Steuereinnahmen auf Vermögenswerten, die sich im Ausland befinden. Sie findet international mehr und mehr Zuspruch. So wurde sie in verschiedenen DBAs verankert<sup>163</sup> – entweder dem im Jahr 2003 neu geschaffenen Artikel 27 des OECD-Modellvertrags folgend oder mit Divergenzen –, und ist auch im Multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in den Artikeln 11-16 geregelt. Die EU kennt zudem eine entsprechende Beitreibungsrichtlinie<sup>164</sup>. Die Schweiz hat bislang weder dem Art. 27 OECD-

<sup>160</sup> Schweizer Bundesrat, Strategische Stossrichtungen für die Finanzmarktpolitik der Schweiz, Bericht zur Beantwortung des Postulats Graber (09.3209), 16.12.2009. (Sog. „Weissgeldstrategie“)

<sup>161</sup> Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG; SR 955.0). S. Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Finanzplatzstrategie – Erweiterte Sorgfaltspflichten zur Verhinderung der Annahme unversteuerter Vermögenswerte, Änderung des Geldwäschereigesetzes, Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, 27. Februar 2013.

<sup>162</sup> Haase, Florian, Aussensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, C.F. Müller (2012), S. 1438-1439.

<sup>163</sup> Deutschland, Australien, Spanien, Portugal, Rumänien, die Niederlande, Südafrika und das Vereinigte Königreich haben DBAs mit einer Amtshilfe-Klausel für Steuerbeitreibungen. Auch im Änderungsprotokoll des DBA Japan-USA wurde eine Amtshilfe-Klausel für Steuerbeitreibung im Januar 2013 implementiert.

<sup>164</sup> EU, Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

Modellvertrag entsprechende Bestimmungen in ihre DBAs integriert noch hat sie das Multilaterale Übereinkommen unterzeichnet.

Sowohl Artikel 27 OECD-Modellvertrag als auch Artikel 11 des Multilateralen Übereinkommens sind sehr offen formuliert und überlassen es den betroffenen Staaten, über die Modalitäten zu entscheiden. So stipuliert Artikel 27 Abs. 1 OECD-Modellvertrag:

The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. (...) The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

Das Pendant in Art. 11 Abs. 1 des Multilateralen Übereinkommens lautet:

At the request of the applicant State, the requested State shall (...) take the necessary steps to recover tax claims of the first mentioned State as if they were its own tax claims.

So entscheiden die Vertragsstaaten, ob sie Amtshilfe nur auf Anfrage hin gewähren wollen oder ab die Amtshilfe darüber hinausgehen soll. In den meisten Fällen wird Ersteres der Fall sein. Eine effektive Amtshilfe auf Anfrage setzt jedoch voraus, dass der ersuchende Staat über Vermögenswerte, die im Ausland liegen, Bescheid weiss. Somit ist die Effektivität der Amtshilfe bei der Eintreibung von Steueransprüchen stark abhängig von einem funktionierenden Informationsaustausch. Solange der Informationsaustausch mit Entwicklungsländern aber lückenhaft ist, kann die Amtshilfe bei Steuereintreibungen auf Anfrage hin auch nicht effektiv sein. Insofern bilden Art. 27 OECD-Modellvertrag und Art. 26 OECD-Modellvertrag eine Einheit.

Die Flexibilität der Bestimmungen bietet den Staaten jedoch viel Gestaltungsspielraum. Im „Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters“ wird explizit festgehalten:

Parties are free to make use of whatever techniques they feel appropriate for the implementation of the Convention [...] The measures taken may relate to the various stages of the process of taxation: assessment, examination, collection, recovery and enforcement of a tax covered by the Convention. Thus, the commitment to provide administrative assistance in tax matters may lead one tax administration to take action on behalf of another State at any of these stages of taxation, not only to combat tax evasion but also to ensure the better implementation of tax legislation.<sup>165</sup>

Somit bieten die genannten Artikel eine gute Grundlage, um Entwicklungsländern die Steuereintreibung an deren Stelle anzubieten. Dieses Modell praktiziert die Schweiz bereits für die EU gestützt auf das Zinsbesteuerungsabkommens und für England und Österreich gestützt auf die entsprechenden Quellensteuerabkommen. Obwohl diese Abkommen – nicht nur wegen ihres Abgeltungscharakters – umstritten sind (s. Ziffer 4.6.), würden entsprechende Zahlstellensteuer-Lösungen den Entwicklungsländern eine gute Alternative zu komplizierten Informationsaustausch- und Amtshilfverfahren bieten. Gerade (aber nicht nur) in Bezug auf Staaten mit mangelnder Rechtssicherheit würde sich das Modell empfehlen.<sup>166</sup> Eine

<sup>165</sup> OECD, Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, paragraph 2 (13) und (14). Zu finden unter <http://www.conventions.coe.int/Treaty/EN/Reports/Html/127-Revised.htm>.

<sup>166</sup> Den Autorinnen ist nicht bekannt, dass solche Zahlstellensteuer-Modelle bereits zwischen europäischen und Entwicklungsländern zur Anwendung kommen.



entsprechende grosszügige Amtshilfe zu Gunsten von Entwicklungsländern könnte auch an Bedingungen geknüpft werden, wie z.B. an die Einhaltung von Standards der Guten Gouvernanz. Der Bundesrat hat ein entsprechendes Vorgehen bislang abgelehnt.<sup>167</sup>

Die Schweiz könnte sich für diese Hilfe auch vergüten lassen, so wie es bereits beim Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU gehandhabt wird. Seit Juli 2008 erhebt die Schweiz jährlich eine Steuer von 35% auf den Zinserträgen von EU-Steuerpflichtigen. 25% der Einnahmen darf sie als Kostenvergütung behalten. So muss sie nur 75% an die Mitgliedsstaaten der EU weiterleiten.<sup>168</sup>

## 5. Zusammenfassung und Handlungsbedarf aus entwicklungspolitischer Perspektive

Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass das internationale Steuersystem zurzeit den dringenden Interessen der Entwicklungsländer zu wenig Rechnung trägt. Hier steht nicht zuletzt die Schweiz als weltgrösster Offshore-Vermögensverwaltungs-Standort in der Pflicht. Die Schweiz ist in ein verfassungs- und völkerrechtliches Regelwerk eingebunden, das eine mit den Entwicklungsländern geteilte Verantwortung stipuliert und den Spielraum des ‚Bargaining‘ begrenzt. Gleichzeitig dient eine bessere finanzielle Absicherung der Entwicklungsländer den langfristigen Interessen der Schweizer Wirtschaft.

Ein internationales Steuersystem, das den Entwicklungsländern entgegenkommt, sollte die Doppelbesteuerung effektiv verhindern, gute Rahmenbedingungen für Investitionen schaffen, eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen sicherstellen und gewährleisten, dass kein Steuersubstrat der Besteuerung entzogen wird. Die bestehenden DBA-Netze werden diesen Zielen jedoch nur teilweise gerecht; sie sind lückenhaft und missbrauchsanfällig. Ausserdem sind viele Entwicklungsländer nur teilweise bis gar nicht in das Netzwerk eingebunden. Entwicklungsländern wäre deshalb mit einem ausgewogenen multilateralen Rahmen, der allen erwähnten Zielsetzungen gleichermaßen Rechnung trüge, besser gedient. So wäre aus entwicklungspolitischer, aber auch aus volkswirtschaftlicher Sicht zu begrüssen, wenn die Schweiz entsprechende multilaterale Ansätze (wie das Multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen) unterstützte und innovative multilaterale Ansätze aktiv mitgestaltete. Dies gilt für den Aufbau einer globalen Architektur im Bereich des automatischen Informationsaustausches, aber auch für innovative Ansätze der konsolidierten Körperschaftsbesteuerung und Ideen zur angemessenen Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs. Auch könnte die Schweiz neue multilaterale Initiativen lancieren in Bereichen, wo sie besondere Erfahrungen mitbringt; so stellt sich z.B. die zentrale Frage, wie das Zahlstellensteuer-Modell für Entwicklungsländer nutzbar gemacht werden kann.

Gleichzeitig sollte das bestehende bilaterale DBA-Netz so angepasst oder ergänzt werden, dass eine bessere Balance zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat erreicht wird und Fälle doppelter Nichtbesteuerung vermieden werden. Dazu gehören insbesondere folgende Massnahmen:

<sup>167</sup> Dabei verwies er einseitig auf die Verantwortung der Entwicklungsländer. S. Antwort des Bundesrates auf Fehr, Hans-Jürg, Zahlstellensteuer auf Nutzungsberechtigte aus Entwicklungsländern ausweiten, 09.3171-Motion (18.03.2009).

<sup>168</sup> Siehe Artikel 12, EU Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

- Möglichst viele ausgewogene Abkommen mit Entwicklungsländern, insbesondere mit den Schwerpunktländern der Schweizer Entwicklungszusammenarbeit, abschliessen;
- eine griffige Quellenbesteuerung im Quellenstaat zulassen;
- eine gerechte Verteilung der Steueransprüche zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat anstreben, insbesondere über eine entsprechende Definition der Betriebsstätte und eine angemessene Ausgestaltung der Verteilungsnormen;
- auf (auf Steuern anwendbare) Meistbegünstigungsklauseln in DBAs, Investitionsschutz- und Handelsverträgen verzichten;
- griffige Missbrauchsbestimmungen in DBAs einbauen;
- das Fremdvergleichs-Prinzip in den DBAs effizienter ausgestalten, in einer gesetzlichen Grundlage verankern und die diesbezügliche internationale Amtshilfe stärken;
- das Zahlstellensteuer-Modell als Option vorsehen;
- Transparenz der Finanzflüsse und Firmenstrukturen in den DBAs als Voraussetzung vorsehen und gesetzlich verankern;
- Nachhaltigkeits-Anreize in die Abkommen aufnehmen;
- eine nachträgliche Wirkungsanalyse einschliesslich Anpassungsprozess vorsehen;
- die Amtshilfe zur Umsetzung der DBAs grundsätzlich stärken.

Was den Austausch von Vermögens- und Einkommensdaten zwischen den Staaten anbelangt, so ist nach den einfachsten und effizientesten Mitteln zu suchen, solange die globale Architektur für einen automatischen Informationsaustausch nicht steht. So kann der reziproke Informationsaustausch nicht nur mittels DBAs und TIEAs intensiviert werden, sondern schneller und zielgerichteter mittels einer gesetzlichen Grundlage, analog zur Amtshilfe im Bereich der Finanzmarktaufsicht. Ergänzend kann die Schweiz dem Multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen beitreten. Falls dennoch der bilaterale Weg fortgesetzt werden soll, bieten sich die TIEAs an, die rasch abgeschlossen und den Entwicklungsländern offensiv – und parallel zu den DBAs – angeboten werden können. Die ‚Weissgeldstrategie‘, die der Bundesrat seit 2009 verfolgt, nimmt bereits einzelne der erwähnten Punkte auf und könnte in diese Richtung weiterentwickelt werden.

## Allgemeine Begriffsdefinitionen

Die nachfolgenden Begriffsdefinitionen sind allgemeiner Natur. Zur Illustration sind, wo möglich, Direktzitate aus verschiedenen Schweizer DBAs beigefügt. Es ist zu beachten, dass nicht alle DBAs die Begriffe identisch verwenden.

**Aktivitätsklausel** (engl. substance rule): Diese Klausel ist eine Anti-Missbrauchsklausel und sucht zu gewährleisten, dass die Doppelbesteuerung nur dann vermieden und Steuervergünstigungen nur dann gewährt wird, wenn die Gesellschaft einer „aktiven“ Wirtschaftstätigkeit nachgeht.

*Zitat aus dem DBA Schweiz – Deutschland (Artikel 24 (1)(1)(a))*

*„Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die folgenden aus der Schweiz stammenden Einkünfte, die nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können, ausgenommen:*

*a) Gewinne im Sinne des Artikels 7 aus eigener Tätigkeit einer Betriebsstätte, soweit die Gewinne nachweislich durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden; gleiches gilt für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das einer solchen Betriebsstätte dient (Artikel 6 Absatz 4), sowie für die Gewinne aus der Veräusserung dieses unbeweglichen Vermögens, (Artikel 13 Absatz 1) und des beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen der Betriebsstätte darstellt (Artikel 13 Absatz 2). Dies gilt nicht für Einkünfte aus einer stillen Beteiligung als Mitunternehmer an einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen, soweit die Schweiz diese Einkünfte nicht nach Artikel 7 besteuert.“*

**Ansässigkeitsprinzip:** Nach diesem Prinzip darf derjenige Staat das grundsätzliche Besteuerungsrecht ausüben, in dem der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt, der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung der steuerpflichtigen Person liegt (i.e. der Ansässigkeitsstaat).

**Quellenprinzip:** Nach diesem Prinzip darf derjenige Staat alle auf seinem Territorium verwirklichten Einkünfte seiner Besteuerung unterwerfen.

**Ansässigkeitsstaat:** Siehe Ansässigkeitsprinzip. In DBAs wird auf den Ansässigkeitsstaat vorwiegend mit den Worten „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person respektive Gesellschaft“ hingewiesen.

*Beispiel DBA Schweiz – Deutschland (Artikel 10 (1) Dividenden)*

*„(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können in dem anderen Staat besteuert werden.“*

**Quellenstaat:** Der Staat, aus dem ein Steuerpflichtiger Einkommen bezieht oder in dem er Vermögen besitzt, ohne dort ansässig zu sein. In DBAs wird der Quellenstaat vorwiegend mit den Worten „im anderen Staat“ beschrieben.

*Beispiel DBA Schweiz – Deutschland (Artikel 7 (1) Gewinne)*

*„1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt.“*

**Betriebsstätte:** Sie ist im internationalen Steuerrecht in der Regel ein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Eine allgemeine Definition gibt es nicht, weil sie individuell in DBAs definiert wird.

*Beispiel DBA Schweiz – Elfenbeinküste ( Artikel 5 Betriebsstätte)*

„1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Der Ausdruck «Betriebsstätte» umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung;
- b) eine Zweigniederlassung;
- c) eine Geschäftsstelle;
- d) eine Fabrikationsstätte;
- e) eine Verkaufsstelle;
- f) eine Werkstätte;
- g) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen;
- h) eine feste Geschäftseinrichtung, die für die Beschaffung von Informationen verwendet wird, sofern diese Tätigkeit dem eigentlichen Zweck des Unternehmens entspricht.

3. Eine Bauausführung, eine vorübergehende Montagestelle oder Überwachungstätigkeiten sind nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer sechs Monate überschreitet.

4. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

5. Ist eine Person (mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 7) in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Vertragsstaat gelegene Betriebsstätte als gegeben:

- a) wenn sie eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt;
- b) wenn sie im erstgenannten Vertragsstaat ein Warenlager unterhält, das dem Unternehmen gehört, aus dem sie für das Unternehmen gewöhnlich Bestellungen ausführt oder Auslieferungen tätigt.

6. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels wird ein Versicherungsunternehmen eines Vertragsstaats mit Ausnahme des Rückversicherungsgeschäfts so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat, wenn es auf dem Gebiet dieses anderen Staates Prämien einkassiert oder dort gelegene Risiken versichern lässt durch eine Person, die kein unabhängiger Vertreter im Sinne des Absatzes 7 ist.

7. Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Übt jedoch ein solcher Vertreter seine Tätigkeit ausschliesslich oder überwiegend für dieses Unternehmen aus, so gilt er nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.

8. Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.“

**Residuales Steuerrecht:** Darunter wird in der Regel das in DBAs limitierte „Rest“-Steuerrecht des Quellenstaates verstanden. Der Ansässigkeitsstaat rechnet die im Quellenstaat erhobene (Rest)Steuer in der Regel bei der eigenen Besteuerung an (oft pauschale Steueranrechnung).

Beispiel DBA Schweiz – Elfenbeinküste (Artikel 11 (2) Zinsen)

„2. Diese Zinsen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Zinsen der Nutzungsberechtigte ist, 15 Prozent des Bruttobetrags der Zinsen nicht übersteigen. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist.“

**Verteilungsnormen:** Diese Normen bestimmen, welches Besteuerungsrecht der Staat bei Vorliegen zwischenstaatlicher Finanzflüsse aufrechterhalten kann und auf welches er verzichten muss.

**Unvollständige Verteilungsnorm:** Bei diesen Normen handelt es sich um Fakultativklausel, die einen gewissen Besteuerungsspielraum gewähren (Beispiel: „...können in ..besteuert werden“).

*Beispiel DBA Schweiz – Indien (Artikel 10 Dividenden)*

„1. Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, **können** im anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Dividenden **können** jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden im anderen Vertragsstaat ansässig ist, 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen.“

**Vollständige Verteilungsnorm:** Diese Normen legen fest, welcher Staat zu welchem Satz besteuern wird.

*Beispiel DBA Schweiz – Indien (Artikel 7 (1) Unternehmensgewinn)*

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats **können nur** in diesem Staat besteuert werden(...)“

**Switchover Klausel:** Diese Klausel bewirkt einen Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode. Es lässt die Besteuerung durch den einen Staat bei Vorliegen einer unvollständigen Verteilungsnorm in vollem Umfang zu, wenn der andere Staat von seinem Recht nicht Gebrauch macht und auf die Besteuerung ganz oder teilweise verzichtet.

**Treaty-Shopping:** Dies ist dann der Fall, wenn eine ‚Durchlauf-Gesellschaft‘ in einem Land mit einem besonders unternehmensfreundlichen DBA begründet wird und die Gesellschaft sich somit in den Anwendungsbereich eines DBAs einkauft (daher der Begriff ‚Treaty Shopping‘).

**Sparing Tax Klausel:** Diese Klausel kommt dann zur Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat eine Steueranrechnung gewährt in Höhe der Steuer, die im Quellenstaat zu zahlen wäre, wenn ein bestimmter Steueranreiz nicht bestünde.

**Matching Tax Klausel:** Diese Klausel kommt zur Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat eine fiktive Steueranrechnung gewährt, unabhängig von der tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat.

**Arm’s Length-Prinzip (Fremdvergleichs-Prinzip):** Nach diesem Prinzip müssen Lieferungen und Leistungen zwischen konzernangehörigen Gesellschaften so vergütet werden, wie wenn sie mit unabhängigen Dritten unter sonst gleichen Umständen vereinbart worden wären.

*Beispiel DBA Schweiz – Kolumbien ( Artikel 9 (1) Verbundene Unternehmen)*

„1. Wenn:

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist; oder

*b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind; und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“*

## Literatur

- Bernasconi, Paolo, Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei, in: NZZ (23.10.2012).
- Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG, SR 955.0).
- Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz, ParlG; SR 171.10).
- Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAHiG; SR 672.5).
- Bundesverfassung der Schweiz vom 18. April 1999 (BV;SR 101).
- Bürgi Bonanomi, Elisabeth, Sustainable Development in International Law Making, History, Concepts, Institutions, Processes, The example of trade in agriculture (in Kürze erscheinend, 2013).
- Bürgi Bonanomi, Elisabeth, Was wäre nachhaltige Aussenwirtschaftspolitik? Handelsabkommen der Schweiz sollten einer Kohärenz-Prüfung unterzogen werden, in: NZZ (3. Juni 2010).
- Christian Aid, Swiss-Ploitation: The Swiss Role in Commodity Trade, Paper Number 10 (2013).
- Cottier, Thomas, Hertig, Maya, The Prospects of 21st Century Constitutionalism, in: Max Planck UNYB, Band (2003), p. 261-328.
- Curia Vista- Geschäftsdatenbank, Postulat Nr. 13.3533.
- De Schutter, Olivier, UN Special Rapporteur on the right to food, Letter to David Cameron (21 May 2013).
- Deutsch, Anthony & Edwards, Terrence, Special report: In tax case, Mongolia ist he mouse that roared, Reuters (16. Juli 2013).
- Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Finanzplatzstrategie – Erweiterte Sorgfaltspflichten zur Verhinderung der Annahme unversteuerter Vermögenswerte, Änderung des Geldwäschereigesetzes, Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage (27. Februar 2013).
- Erklärung von Bern, Wegleitung zur Steuerhinterziehung, Sonderausgabe zum Thema Steuerhinterziehung, EvB Magazin 1 (2004).
- Ernst & Young, Draft law to cancel Mongolia's double tax treaties, Mongolia Tax Alert (August 2012).
- Ernst & Young, Global Tax Policy and Controversy Briefing, Issue 11 (Dezember 2012).
- EU Kommission, Der Binnenmarkt: Konkrete Beispiele für Fälle doppelten Nichtbesteuerung, Konsultationspapier (TAXUD D1 D(2012)).
- EU Kommission, Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, (COM(2012) 722).
- EU Kommission, Steuerwesen und Entwicklung: Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern bei der Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich (COM(2010)0163).
- EU Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (COM(2011) 121).
- EU, Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.
- European Network on Debt and Development, The creeping futility of the global forum's peer review, Tax Justice Briefing (March 2012).
- Fässler-Osterwalder, Hildegard, Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern, 11.4096 – Interpellation (21.12.2011).
- Fehr, Hans-Jürg, Bericht der Weltbank zur Eindämmung von Schwarzgeld-Abflüssen aus Entwicklungsländern, 12.3797 – Interpellation (26.09.2012).
- Fehr, Hans-Jürg, Steuerinformationsabkommen mit Entwicklungsländern abschliessen, 12.3796- Motion (26.9.2012).
- Fehr, Hans-Jürg, TIEA. Nicht auf Anfragen warten. 12.5477-Fragestunde, Frage (4.12.2012).
- Fehr, Hans-Jürg, Zahlstellensteuer auf Nutzungsberechtigte aus Entwicklungsländer ausweiten, 09.3171 – Motion (18.03.2009).
- Fehr, Hans-Jürg, Zahlstellensteuer auf Nutzungsberechtigte aus Entwicklungsländern ausweiten, 09.3171-Motion (18.03.2009).
- Finma, Jahresbericht 2012.
- Gonzalez, Pablo & Martinez, Silvia, Grain Exporters Owe Argentina Almost \$1 Billion in Taxes, Bloomberg (25. März 2013).
- Grinberg, Itai, Emerging Countries and the Taxation of Offshore Accounts (George Town University Law Centre, 2013). (zitiert: Grinberg, Emerging Countries, 2013)

Grüne Fraktion, Automatischer Informationsaustausch. Folgen für den Finanz- und Wirtschaftszentrum Schweiz?, 12.3420 – Postulat (31.05.2012).

Haase, Florian, Aussensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen (C.F. Müller, 2012).

Herkenrath, Mark, Schweizer Steuerabkommen mit Entwicklungsländern: Fragwürdiger Druck auf Quellensteuern, Alliance Sud, Dokument 24 (März 2013).

Herkenrath, Mark; Longchamp, Olivier; Missbach, Andreas, Steuern und Entwicklung: Wie die Steuerflucht die Entwicklung behindert – und was die Schweiz daran ändern kann, Informationsbroschüre von Alliance Sud und der Erklärung von Bern (Juni 2012).

Höhn, Nicole & Höring, Johannes, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, (Gabler, 2010)

IMF, OECD, UN and World Bank, Supporting the Development of a more Tax Efficient System, A Report to the G20 Development Working Group (2011).

International Monetary Fund, Revenue Mobilization in Developing Countries, Fiscal Affairs Department (2011).

International Monetary Fund, Tax Policy and Administration (April 2011).

Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966, A/RES/2200A (XXI).

Internationaler Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte vom 16. Dezember 1966, A/RES/2200 A (XXI).

Jenal, Lucius, Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Entwicklungsländern (Universität Freiburg, 1979).

Kiener Nellen, Margaret, Unitary Tax. Besteuerung internationaler Konzerne als Einheit, 13.3289 – Postulat (15.04.2013).

Kiener Nellen, Margret, Steuerfluchthilfe nach Offshore-Finanzplätzen endlich unterbinden, 12.5239 – Fragestunde. Frage (06.06.2012).

Kiener Nellen, Margret, Steuerinformationsabkommen mit Offshore-Finanzzentren, 12.3612 – Motion (15.06.2012).

Kiener Nellen, Margret, TIEA. Handlungsbedarf der Schweiz in Bezug auf Offshore-Finanzzentren, 12.5519 – Fragestunde. Frage (05.12.2012).

Lawrence, Felicity, Argentina accuses world's largest grain traders of huge tax evasion, The Guardian (1. Juni 2011).

Lennard, Michael, The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of difference and Recent Development, in: Asia-Pacific Tax Bulletin (Januar/Februar 2009).

Leutenegger Oberholzer, Susanne, Abschaffung des Kundenverfahrens bei der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, 12.3873 – Motion (27.09.2012).

Lumengo, Ricardo, Ausweitung der Zinsbesteuerung auf Nicht-EU-Staaten, 09.3325 – Interpellation (20.03.2009).

Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the area of Economic, Social and Cultural Rights of 29 February 2012.

Michel, Anne, Evasion fiscale; le G20 pourrait prôner l'échange automatique de données; La France, l'Allemagne, le Royaume Uni, l'Australie et le Mexique y sont favorables, Le Monde, 18. April 2013, S. 16.

Möller, Tobias, Verrechnungspreise, GRIN Verlag (2008).

Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, die revidierte Version: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>

Neumayer, Eric, Do Double Taxation Treaties Increase Foreign Direct Investment to Developing Countries?, in: Journal of Development Studies (43) 8 (2007).

Norwegischen Regierungskommission, Tax Havens and Development, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries (Juni 2009).

OECD Secretary General Report to the G20 Finance Ministers (April 2013): <http://www.oecd.org/tax/2013-OECD-SG-Report-to-G20-Heads-of-Government.pdf>

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (OECD, 2013).

OECD, Better Policies for Development: Recommendations for Policy Coherence (OECD, 2011).

OECD, DAC Peer Review of Switzerland, OECD Journal on Development, Vol. 10/4 (OECD, 2010).

OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011: Phase 1: Legal and Regulatory Framework (OECD, 2011).

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013). (zitiert: OECD Aktionsplan 2013)

OECD Centre for Tax Policy and Administration, OECD reports new developments in tax information exchange, OECD (19. April 2013).

OECD, Illicit Financial Flows from Developing Countries: Measuring OECD Responses, Issue Paper (OECD, 2013).

OECD, Issue Paper, Measuring OECD responses to illicit financial flows (OECD, 2013).

OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010 (OECD, 2011).



OECD, Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, paragraph 2 (13) und (14). Zu finden unter <http://www.conventions.coe.int/Treaty/EN/Reports/Html/127-Revised.htm>.

OECD, Tax Co-operation 2010: Toward a Level Playing Field, Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of information for tax purposes (OECD, 2010).

OECD/Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol (OECD, 2011).

Peters, Anne, Klabbers, Jan, Ulfstein, Geir, The Constitutionalization of International Law (Oxford: Oxford University Press, 2009).

Phatarphekar, Rohan, ‚Location savings‘: Taxman sees moolah, in: The Hindu Business Line (19.05.2013.).

Picciotto, Sol, Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations (Tax Justice Network, 2012). (zitiert: Picciotto, Towards Unitary Taxation, 2012)

PwC, Transferpricing and developing Countries, Final Report commissioned by the EU Commission: [http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study_en.pdf).

Raja, John Samuel D., Padmakshan, M., What obstacles are preventing black money retrieval by the government, in: The Economic Times (15. November 2011).

Renz, Fabian, Brotschi, Markus, Wenn bei einem Begräbnis fast niemand trauert, in: Der Bund, 15. Juni 2013, S. 4-5.

Romig, Shane, Bunge suspended from key grain-trader registry, MarketWatch (1. Oktober 2012).

Schweizer Bundesrat, Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2013 (Januar 2013).

Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile von Informationsabkommen mit Entwicklungsländern (4. April 2012). (zitiert: Schweizer Bundesrat, Bericht über Vor- und Nachteile, 2012)

Schweizer Bundesrat, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Aenderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Kasachstan (Vorabdruck, 2013).

Schweizer Bundesrat, Grundlagen Bericht Rohstoffe (27.03.2013), S. 40. (zitiert: Schweizer Bundesrat, Rohstoffbericht, 2013).

Schweizer Bundesrat, Strategische Stossrichtungen für die Finanzmarktpolitik der Schweiz, Bericht zur Beantwortung des Postulats Graber (09.3209), 16.12.2009.

Simma, Bruno, From Bilateralism to Community Interest in International Law (The Hague: Martinus Nijhoff, 1997).

Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d’action financière, Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage (einschliesslich Vernehmlassungsvorlage, Vorabdruck) (27. Februar 2013).

Stellungnahme der Schweiz zu den offenen UPR Empfehlungen – 27.02.2013, Inoffizielle deutsche Übersetzung zur Empfehlung 123.85.

Tavares, Rui, Relationship between Money Laundering, Tax Evasion and Tax Havens, CRIM Thematic Paper on Money Laundering, 2013.

Thut, Werner, Commodities and Switzerland: Development Policy Challenges and Policy Options, in: International Development Policy (5.1.2013).

UN Economic and Social Council, Concluding Observations of the committee on Economic, Social and Cultural Rights – Switzerland (19 November 2010).

UN Guiding Principles on business and human rights: implementing the United Nations “protect, respect and remedy” framework, Final Report of the Special Representative of the Secretary-General on the issue of human rights and transnational corporations and other business enterprises, John Ruggie, 11 March 2011, A/HRC/17/31. (cited: Ruggie Principles).

UN Guiding Principles on business and human rights: implementing the United Nations “protect, respect and remedy” framework, Final Report of the Special Representative of the Secretary-General on the issue of human rights and transnational corporations and other business enterprises, John Ruggie, of March 21, 2011, A/HRC/17/31.

UN Millenium Declaration of September 18, 2000, A/RES/55/2.

UN Report, Group Meetings on “Capacity Building on Tax Treaty Negotiation and Administration” (Rome, , 28–29 January 2013).

UN, Monterrey Consensus on Financing for Development (2003). UN Report of the United Nations Conference on Sustainable Development, including the 2012 Resolution “The Future We Want” (New York: UN, 2012), A/CONF.216/16.

UN, UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries (2012).

Verordnung vom 16. Januar 2013 über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen (SR 672.51).

Wolfram Scheffler, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Vahlen (2011).

World Bank, Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries (World Bank, 2012).