

sui generis

GEN OJEKTS

Auswirkungen des BEPS-Projekts
der OECD auf die Steuerordnung
der Schweiz:

Umsetzung des Aktionspunkts 5

Olga Uehlinger

Hinweise zur digitalen Fassung dieses Buches:

- Die digitale Fassung (Open Access) ist sowohl auf der Webseite des Verlags (www.suigeneris-verlag.ch), auf Google Books als auch direkt über den Digital Object Identifier (DOI) zugänglich. Der DOI zum vorliegenden Buch ist im Impressum angegeben.
- Sämtliche Gesetzesartikel sowie alle frei zugänglichen Gerichtsurteile und Behördenentscheidungen sind in der digitalen Fassung verlinkt.
- Häufig verwenden die AutorInnen in ihrem Manuskript Links auf weitere Quellen. Diese werden in den Büchern nicht abgedruckt, aber in der digitalen Fassung den entsprechenden Textstellen hinterlegt.
- Für die Verlinkung werden Permalinks eingesetzt. Es handelt sich dabei um Links auf eine archivierte Version der Webseiten im Zeitpunkt der Linksetzung. Die Links sind beständig, d.h. sie funktionieren auch dann noch, wenn die Originalseite nicht mehr zugänglich ist und ihr Inhalt ändert nicht, wenn sich die Originalseite ändert.

Olga Uehlinger

Auswirkungen des BEPS- Projekts der OECD auf die Steuerordnung der Schweiz: Umsetzung des Aktionspunkts 5

«Echte Souveränität bedeutet nicht die Macht, Gesetze erlassen zu können, wie es eine juristische Definition nahelegen würde. Echte Souveränität bedeutet vielmehr die Fähigkeit, Entwicklungen so zu kontrollieren, dass die grundlegenden Bedürfnisse der Menschen befriedigt werden, die John Locke als Frieden, Sicherheit und Gemeinwohl definierte. [...] In der heutigen Welt sind die technologischen, finanziellen und wirtschaftlichen Verflechtungen so stark, dass nur die grössten Länder in der Lage sind, unabhängig und zugleich souverän zu sein [...]. Für die meisten anderen Nationalstaaten [...] gilt, dass Unabhängigkeit nicht gleich Souveränität ist.»

Mario Draghi

Vorwort

Mein privates *Projekt «Dissertation»* begann ich, kurz nachdem die OECD ihr *BEPS-Projekt* angekündigt hatte. Beide Projekte waren seit etlichen Jahren ein Teil meines Lebens und haben es sehr geprägt. Trotz aller jeder und jedem Doktorierenden bekannten Strapazen wie des dauerhaften Mangels an (Frei-)Zeit und Schlaf habe ich es nie bereut, mich in den «Dschungel» des internationalen Steuerrechts gewagt zu haben. Dies kann man vor allem mit meiner Faszination für das gewählte Thema erklären. Das Steuerrecht wird zwar *sogar* von Juristinnen und Juristen als trockene und langweilige Materie wahrgenommen. Doch dass dem nicht so ist, habe ich während meines Masterstudiums an den Vorlesungen meines *Doktorvaters Prof. Dr. Urs R. Behnisch* erfahren dürfen. Ich danke ihm ganz herzlich dafür, dass er meine Begeisterung für das Steuerrecht geweckt hat, und dafür, dass er mich während meines Doktorats durch das «Durcheinandertal» des internationalen Steuerrechts sicher geführt, fachlich und moralisch unterstützt und als Mensch und Steuerrechtler sehr inspiriert hat.

Meinen besonderen Dank möchte ich ebenfalls *Prof. Dr. Adriano Marantelli* und *Prof. Dr. Daniel de Vries Reilingh* dafür ausrichten, dass sie sich als Zweitgutachter bzw. als Experte freundlicherweise bereit erklärt haben, sich mit meiner Dissertation auseinanderzusetzen und ihre wertvolle Zeit dafür zu investieren.

Ich danke zudem von ganzem Herzen meiner langjährigen Freundin und passionierten Juristin *MLaw Erika Fantin* für ihre hoch geschätzten Inputs und ihre Bereitschaft, das Korrektorat der mehrhundertseitigen Doktorarbeit ausgerechnet zum «schwerverdaulichen» steuerrechtlichen Thema zu übernehmen.

Es freut mich sehr, dass die vorliegende Arbeit, welche als Dissertation von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Basel im Oktober 2023 angenommen wurde, als Open-Access-Publikation erscheint. Auf diesem Wege kann die «hohe», aber spannende und aktuelle Materie des internationalen Steuerrechts uneingeschränkt den juristischen und anderen interessierten Kreisen unterbreitet werden. Für die grosszügige finanzielle Unterstützung des Schweizerischen Nationalfonds bin ich auch ausserordentlich dankbar.

Zofingen, Juni 2024

Dr. iur. Olga Uehlinger

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XIII
Materialien	XLIX
Internetquellenverzeichnis	LV
Abkürzungen	LVII
<hr/>	
I. Einleitung	1
1. Gegenstand und Ziele der Dissertation	1
2. Systematik	4
<hr/>	
II. Steuererhebung vor Veröffentlichung des BEPS-Berichts	7
1. Grundsätze und Ziele der Steuererhebung	7
2. Auswirkungen der Globalisierung	15
4. Schweizer Steuerpraktiken im internationalen Kontext	39
5. Exkurs USA: «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts ...	53
<hr/>	
III. BEPS-Projekt als Hilfsmittel für die Steuerpolitik der OECD	59
1. Vorgeschichte und Ziele	59
2. BEPS-Aktionspunkte	63
3. Zwischenstand des BEPS-Projekts	72
<hr/>	
IV. Umsetzung des BEPS-Aktionsplans in der Schweiz	93
1. Ziele der Umsetzung	93
2. Rechtliche Rahmenbedingungen	122
3. Umsetzungsvorschläge der Schweizer Regierung	181
4. Würdigung der Umsetzung in der Schweiz und weitere Vorschläge	198
5. Auswirkungen des BEPS-Projekts	228
<hr/>	
V. Fazit	251

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XIII
Materialien	XLIX
Internetquellenverzeichnis	LV
Abkürzungen	LVII

I. Einleitung	1
1. Gegenstand und Ziele der Dissertation	1
2. Systematik	4

II. Steuererhebung vor Veröffentlichung des BEPS-Berichts	7
1. Grundsätze und Ziele der Steuererhebung	7
1.1. ... auf nationaler Ebene	7
1.2. ... bei internationalen Sachverhalten	11
2. Auswirkungen der Globalisierung	15
2.1. Globalisierung und Politik	15
2.2. Globalisierung und Recht	18
2.2.1. Transnationalität im Recht und Rechtsangleichung	18
2.2.2. Amerikanisierung und Europäisierung der Rechtssysteme	21
2.3. Globalisierung und Steuerwettbewerb	22
2.4. Globalisierung und Finanzkrisen	26
3. Bereich des internationalen Informationsaustausches	28
3.1. Intensivierung der internationalen Zusammenarbeit	28
3.2. OECD-Projekte im Bereich «Informationsaustausch»	30
3.3. Die Schweiz: Vom Bankgeheimnis zum automatischen Informationsaustausch	34
4. Schweizer Steuerpraktiken im internationalen Kontext	39
4.1. Die Schweiz und die EU	39
4.2. Die Schweiz und die OECD	45
4.3. Die Schweiz und die USA	48
5. Exkurs USA: «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts ...	53

III. BEPS-Projekt als Hilfsmittel für die Steuerpolitik der OECD	59
1. Vorgeschichte und Ziele	59
2. BEPS-Aktionspunkte	63
2.1. ... zur Besteuerung wirtschaftlicher Aktivität in der digitalen Wirtschaft	63
2.2. ... zur Sicherstellung der internationalen Kohärenz der Körperschaftssteuersysteme	65
2.2.1. Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements	65
2.2.2. Stärkung der CFC-Rules	65
2.2.3. Beschränkung der Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage durch Zinsabzüge oder andere Finanzaufwendungen	66
2.2.4. Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz ...	67
2.3. ... zur Effektivierung der internationalen Standards	67
2.3.1. Verhinderung von Abkommensmissbrauch	67
2.3.2. Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	68
2.3.3. Verrechnungspreisergebnisse und Wertschöpfung	69
2.4. ... zur Erhöhung der Transparenz	70
2.4.1. Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmassnahmen	70
2.4.2. Verpflichtung zur Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle	70
2.4.3. CbC-Reporting	71
2.4.4. Internationale Streitschlichtung und Multilaterales Instrument	71
3. Zwischenstand des BEPS-Projekts	72
3.1. Allgemeines	72
3.2. BEPS 2.0	78
3.3. Aktionspunkt 5 als Mindeststandard	83
3.3.1. Substanz	83
3.3.2. Transparenz	87
IV. Umsetzung des BEPS-Aktionsplans in der Schweiz	93
1. Ziele der Umsetzung	93
1.1. Erstes Ziel: BEPS-Projekt-konforme Umsetzung?	93
1.2. Zweites Ziel: Wahrung der wirtschaftlichen Interessen der Schweiz	99

- 1.3. Drittes Ziel: Umsetzung gemäss Verfassungs- und Völkerrecht 104
- 1.4. Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit 112
- 2. Rechtliche Rahmenbedingungen 122**
 - 2.1. Allgemeines 122
 - 2.2. Internationales Recht 124
 - 2.2.1. WTO 124
 - a) *Meistbegünstigungsgrundsatz des GATT* 126
 - b) *Meistbegünstigungsgrundsatz des GATS* 127
 - c) *Prinzip der Inländergleichbehandlung des GATT* 127
 - d) *Prinzip der Inländergleichbehandlung des GATS* 129
 - e) *Verbot steuerlicher Ausfuhrsubventionen* 130
 - 2.2.2. Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen 132
 - 2.2.3. BEPS-Übereinkommen 137
 - 2.2.4. Amtshilfeübereinkommen 140
 - 2.2.5. Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch 142
 - 2.3. Landesrecht 146
 - 2.3.1. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung 146
 - a) *Gleichbehandlungs- und Differenzierungsgebot* ... 146
 - b) *Willkürverbot* 148
 - c) *Eigentumsgarantie* 148
 - d) *Wirtschaftsfreiheit* 149
 - e) *Legalitätsprinzip* 150
 - f) *Verhältnismässigkeitsprinzip und Grundsatz des öffentlichen Interesses* 150
 - g) *Treu und Glauben* 151
 - h) *Grundsatz der Rechtssicherheit* 155
 - i) *Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV* 156
 - j) *Verfahrensgarantien* 159
 - 2.3.2. Gesetzesrecht und Verordnungsrecht des Bundes ... 160
 - a) *Zivilrecht* 160
 - b) *Materielles Steuerrecht (Besteuerung von Kapitalunternehmen)* 163
 - c) *Steuerverfahrensrecht* 166
 - d) *Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen* 171
 - 2.3.3. Weitere Grundsätze und Rechtsquellen 179

3. Umsetzungsvorschläge der Schweizer Regierung	181
3.1. Allgemeines	181
3.2. Mindestbesteuerung	185
3.3. Umsetzung von Massnahme 5	188
3.3.1. Substanz	188
3.3.2. Transparenz	192
4. Würdigung der Umsetzung in der Schweiz und weitere Vorschläge	198
4.1. Allgemeines	198
4.2. Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb	208
4.3. Pillar Two und CFC-Rules	218
4.4. Steuertransparenz als Risiko und Chance	221
5. Auswirkungen des BEPS-Projekts	228
5.1. Allgemeines	228
5.2. Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft	237
5.3. Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung	239
<hr/>	
V. Fazit	251

Literaturverzeichnis

ACHILLES CHARLOTTE, CFC-Regeln und unfairer Steuerwettbewerb, Diss. Freiburg (Breisgau) 2005 (zit. ACHILLES, CFC-Regeln)

ALTENBURGER PETER R.

- Internationales Steuerrecht der Schweiz, Zürich / St. Gallen 2020 (zit. ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht)
- Schutz geheimhaltungsbedürftiger Informationen in Steuersachen, StR 1993, 49 ff. (zit. ALTENBURGER, Schutz geheimhaltungsbedürftiger Informationen)

ALTERMATT URS, Die Schweiz in Europa. Antithese, Modell oder Biotop?, Frauendorf 2011 (zit. ALTERMATT, Die Schweiz in Europa)

ALTORFER JÜRGEN B., Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, ASA 88 (2019/2020), 109 ff. (zit. ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven)

ALTORFER JÜRGEN / DUSS FABIAN / FELBER MICHAEL, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83 (2014/2015), 521 ff. (zit. ALTORFER/DUSS/FELBER, Die steuerliche Gewinnermittlung)

ANDRESEN ULF, Country-by-Country Reporting – mit Augenmass!, in: Lüdicke Jürgen (Hrsg.), BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 44, Köln 2015 (zit. ANDRESEN, Country-by-Country Reporting)

ARZETHAUSER MARTIN / LEHMANN DANIEL U. / STUMM ANKE, Bausteine einer steuereffektiven Konzernstruktur: Ist Steuerplanung Schnee von gestern oder ewiges Eis?, ASA 90 (2021/2022), 619 ff. (zit. ARZETHAUSER/LEHMANN/STUMM, Steuerplanung)

AVAGLIANO CRISTINA / ALTENBURGER PETER R., Die Schweiz im Blickpunkt der ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung: Vergleich USA, Deutschland, Italien und Frankreich, ASA 79 (2010/2011), 545 ff. (zit. AVAGLIANO/ALTENBURGER, Hinzurechnungsbesteuerung)

BACHMANN CARMEN / RICHTER KONRAD / WAGNER THOMAS, Die amerikanische Personalgesellschaft nach der US-Steuerreform: der QBI-Abzug und die «self employment tax» im Zusammenspiel, RIW 2019, 321 ff. (zit. BACHMANN/RICHTER/WAGNER, US-Steuerreform)

- BACHMANN STEFAN / REICH MARKUS, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, zsis) 2003, Aufsatz Nr.1 (zit. BACHMANN/REICH, Amts- und Rechtshilfe)
- BÄNNINGER FELIX, Was bringt das neue US-Quellensteuerrecht?, in: Jusletter 28. Mai 2001 (zit. BÄNNINGER, US-Quellensteuerrecht)
- BARTHOLET OLIVER, WTO und Steuern. Interdependenzen von WTO-Grundsatzprinzipien und nationalem Steuer- und Abgaberecht, ASA 72 (2003/2004), 337 ff. (zit. BARTHOLET, WTO und Steuern)
- BAUMBERGER SILVANO, Die Grenzen des Legalitätsprinzips im Steuerrecht, AJP 2012, 903 ff. (zit. BAUMBERGER, Die Grenzen)
- BAUMÜLLER JOSEF / MÜHLENBERG-SCHMITZ DANIELA / ZÖBERLI DANIEL, Die Umsetzung der EU-CSR-Richtlinie und ihre Bedeutung für die Schweiz, EF 2018, 981 ff. (zit. BAUMÜLLER/MÜHLENBERG-SCHMITZ/ZÖBERLI, EU-CSR-Richtlinie)
- BDI/EY/VDA, OECD/G20-Projekt BEPS, Bonn 2015 (zit. BDI/EY/VDA, BEPS)
- BECKER MARTINA / PFISTER ELISABETTA, Zunehmende Bedeutung der indirekten Steuern, EF 2020, 282 ff. (zit. BECKER/PFISTER, Zunehmende Bedeutung)
- BEHNISCH URS R.
- Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2009, 249 ff. (zit. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen)
 - Amtshilfe der Schweiz in Streuer(straf)sachen, ASA 77 (2008/2009), 737 ff. (zit. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz)
 - Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, in: Jusletter 26. Januar 2009 (zit. BEHNISCH, QI-Normen)
 - Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen: Rechtsschutzdefizite, in: Breitenmoser Stephan / Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen, Zürich / St. Gallen 2017, 117 ff. (zit. BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite)
 - Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht, AJP 2005, 947 ff. (zit. BEHNISCH, Auswirkungen)
 - Legitimer Kampf um Standortvorteile auf nationaler und internationaler Ebene, NZZ vom 21.2.2007, 17 (zit. BEHNISCH, Legitimer Kampf)
 - Neuere Entwicklungen der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht, in: Locher Peter / Rolli Bernhard / Spori Peter (Hrsg.), Festschrift

- für Walter Ryser, Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Bern 2005, 287 ff. (zit. BEHNISCH, Neuere Entwicklungen)
- Überblick über die praktisch wichtigsten Gesellschaftsarten (Kollektivgesellschaft, AG, GmbH) unter Berücksichtigung auch der steuerrechtlichen Aspekte, in: Aktuelle Fragen aus dem Gesellschaftsrecht – insbesondere aus Sicht des Notariats, Institut für Notariatsrecht und notarielle Praxis, Bd. 24, Bern 2018, 47 ff. (zit. BEHNISCH, Überblick über die Gesellschaftsarten)
- BEHNISCH URS R. / CAPUS NADJA, Erneuter Renovationsbedarf im Steuerstrafrecht, insbesondere auch bei der internationalen Kooperation, ZSR 2010, 569 ff. (zit. BEHNISCH/CAPUS, Erneuter Renovationsbedarf)
- BEHNISCH URS R. / OPEL ANDREA
- Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, in: Jusletter 15. Oktober 2007 (zit. BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif)
 - Grenzen der kantonalen Souveränität im Steuerbereich – dargestellt am Beispiel der Zürcher Spitalsteuer, in: Jusletter 27. Februar 2017 (zit. BEHNISCH/OPEL, Souveränität)
 - Grenzen der Massgeblichkeit und Gestaltungsmöglichkeiten, in: Jung Peter / Krauskopf Frédéric / Cramer Conradin (Hrsg.), Theorie und Praxis des Unternehmensrechts, Festschrift zu Ehren von Lukas Handschin, Zürich 2020, 19 ff. (zit. BEHNISCH/OPEL, Massgeblichkeit)
- BELLWALD BENJAMIN, Mehr Rechtssicherheit bei Verständigungsverfahren, EF 2022, 67 ff. (zit. BELLWALD, Verständigungsverfahren)
- BENDLINGER STEFAN, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 ff. (zit. BENDLINGER, OECD-Musterabkommen)
- BERR FABIAN / BULARD CÉLINE / NAJAFI NILOUFAR, OECD-Vorschlag für eine einheitliche Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, EF 2020, 150 ff. (zit. BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag)
- BERR FABIAN / BULARD CÉLINE / ZAHND NATE
- Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, EF 2019, 657 ff. (zit. BERR/BULARD/ZAHND, Besteuerung)
 - Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, EF 2019, 754 ff. (zit. BERR/BULARD/ZAHND, Besteuerung 2)
- BERTSCHINGER MICHAEL, Das steuerliche Risikomanagement im Rahmen des OECD-BEPS-Projekts am Beispiel des Country by Country Reporting, in: Beiträge zu aktuellen Themen an der Schnittstelle zwischen

- Recht und Betriebswirtschaft II, Law & Management Praxis, Bd. 4, Zürich/Basel/Genf 2016, 85 ff. (zit. BERTSCHINGER, Risikomanagement)
- BERTSCHINGER MICHAEL / MÜHLEMANN MARCO, Die neue Patentbox – bundesrechtliche Vorgaben und kantonale Umsetzung, StR 2020, 178 ff. (BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox)
- BERTSCHINGER MICHAEL / ZWEIFEL LINUS, Die geplanten Neuerungen für die Besteuerung mobiler Erträge aus Immaterialgütern im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen, in: Bernet Stephanie / Gertsch Gabriel / Harasgama Rehana et al. (Hrsg.), Mobilität – Mobilité – Mobility, Recht der mobilen Gesellschaft, Zürich 2015, 91 ff. (zit. BERTSCHINGER/ZWEIFEL, Besteuerung mobiler Erträge)
- BETSCHART MEINRAD, Im Gestrüpp der steuerstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung, ASA 83 (2014/2015), 101 ff. (zit. BETSCHART, Verfolgungsverjährung)
- BETSCHART PHILIPP / OESTERHELT STEFAN, Vertrauen im Steuerrecht, EF 2021, 614 ff. (zit. BETSCHART/OESTERHELT, Vertrauen)
- BEUSCH MICHAEL
- Entscheidungsharmonie im internationalen Steuerrecht aus einer schweizerischen Perspektive, in: Brunner Arthur / Kocher Martin / Seiler Moritz et al. (Hrsg.), Festschrift für Hansjörg Seiler, νόμοις πειθού – gehorchen den Gesetzen, Bern 2022, 85 ff. (zit. BEUSCH, Entscheidungsharmonie)
 - Internationale Amtshilfe in Steuersachen in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts – aktuelle Fragen und Tendenzen, in: Breitenmoser Stephan / Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen, Zürich / St. Gallen 2017, 153 ff. (zit. BEUSCH, Internationale Amtshilfe)
- BIAGGINI GIOVANNI, BV Kommentar, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. A., Zürich 2017 (zit. BIAGGINI, BV Kommentar)
- BINSWANGER MATHIAS, Schweiz: hoher Wohlstand mit geringer Arbeitsproduktivität?, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. BINSWANGER, Wohlstand)
- BLESSING PETER H., Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 365 ff. (zit. BLESSING, PE Status)

- BOLLERMANN JULIA / FROITZHEIM AURELIA / KEILHOFF JÖRN, Betriebsstätten, EWS 2016, 10 ff. (zit. BOLLERMANN/FROITZHEIM/KEILHOFF, Betriebsstätten)
- BOPP MATHIAS / NEUHAUS MARKUS R., Regulierung im Bereich Steuern, ST 2014, 441 ff. (zit. BOPP/NEUHAUS, Regulierung)
- BRAENDLI BEAT, Internationalisierung des schweizerischen Gesellschafts- und Rechnungslegungsrechts, in: Jung Peter / Krauskopf Frédéric / Cramer Conradin (Hrsg.), Theorie und Praxis des Unternehmensrechts, Festschrift zu Ehren von Lukas Handschin, Zürich 2020, 31 ff. (zit. BRAENDLI, Internationalisierung)
- BRAUNER YARIV, The Bad, the Worse and the Ugly: BEPS Action Items 2 and 3, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 101 ff. (zit. BRAUNER, BEPS Actons Items 2 and 3)
- BREIDING JAMES R. / SCHWARZ GERHARD, Wirtschaftswunder Schweiz, Ursprung und Zukunft eines Erfolgsmodells, 3. A., Zürich 2016 (zit. BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder)
- BROZUS LARS / TAKE INGO / WOLF KLAUS DIETER, Vergesellschaftung des Regierens?, Opladen 2003 (zit. BROZUS/TAKE/WOLF, Vergesellschaftung)
- BRÜGGER URS / ZÜGER YVONNE, Steigende steuerliche Hürden der internationalen Konzernfinanzierung, ST 2014, 512 ff. (zit. BRÜGGER/ZÜGER, Konzernfinanzierung)
- BRÜLISAUER PETER, «A» Swiss perspective in the context of «BEPS», ASA 83 (2014/2015), 811 ff. (zit. BRÜLISAUER, Swiss perspective)
- BÜHLER CHRISTOPH B., Vom Bankgeheimnis zum automatischen Informationsaustausch, in: Breitenmoser Stephan / Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen, Zürich / St. Gallen 2017, 5 ff. (zit. BÜHLER, Vom Bankgeheimnis)
- BUCHER VIKTOR / BUCHER LIVIO, Tax Compliance im Kontext von BEPS, RR-COMP 2021, 7 ff. (zit. BUCHER/BUCHER, Tax Compliance)
- CAVELTI LUZIUS U., International Tax Cooperation, in: Behnisch Urs R. / Cottier Thomas / Kunz Peter V. et al. (Hrsg.), Schriften zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Bd. 26, Bern 2016 (zit. CAVELTI, Tax Cooperation)

- CAVELTI LUZIUS / CAJACOB MERET, Mindestbesteuerung im internationalen Steuerrecht – eine kritische Würdigung der Schweizer Umsetzungspläne, BJM 2022, 221 ff. (zit. CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung)
- CAVELTI LUZIUS / JAAG CHRISTIAN, Die Bedeutung der Digitalisierung für das internationale Unternehmenssteuerrecht, EuZ 2019, 66 ff. (zit. CAVELTI/JAAG, Die Bedeutung)
- COTTIER THOMAS, Die Souveränität und das institutionelle Rahmenabkommen, SJZ 2019, 345 ff. (zit. COTTIER, Die Souveränität)
- COTTIER THOMAS / MATTEOTTI RENE, Das Abkommen über ein Amtshilfege-such zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Verei-nigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und in-nerstaatliche Anwendbarkeit, ASA 78 (2009/2010), 349 ff. (zit. COTTIER/MATTEOTTI, Abkommen)
- DE BAETS STEFAAN, Transfer pricing (Intangibles and Documentation), in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 399 ff. (zit. DE BAETS, Transfer Pricing)
- DENDORFER WILL, Länderreport USA, RIW 2017, 664 ff. (zit. DENDORFER, USA)
- DENGER BALTHASAR / HUG THOMAS, Dienstleistungsbetriebsstätten in schwei-zerischen DBA, EF 2020, 761 ff. (zit. DENER/HUG, Dienstleistungsbe-triebsstätten)
- DE RUITER MARLIES, The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, ASA 84 (2015/2016), 163 ff. (zit. DE RUITER, The BEPS)
- DIEBOLD NICOLAS / OESCH MATTHIAS, Die Durchsetzung von WTO-Recht durch Schweizer Unternehmen, AJP 2008, 152 ff. (zit. DIEBOLD/OESCH, WTO-Recht)
- DIGERONIMO ANGELO / KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, ASA 79 (2010/2011), 669 ff. (zit. DIGERONIMO/KOLB, Update 2010)
- DITZ XAVER, Die Umsetzung des OECD BEPS-Projektes in Deutschland, ASA 86 (2017/2018), 179 ff. (zit. DITZ, Die Umsetzung in Deutschland)
- DUSS FABIAN / DIETSCHI MARC, Dokumentationsvorschriften im Transfer Pri-cing, EF 2017, 616 ff. (zit. DUSS/DIETSCHI, Dokumentationsvorschriften)
- EGLI PATRICIA, Die Einheit der Materie bei kantonalen Gesetzesvorlagen, ZBl 2006, 397 ff. (zit. EGLI, Die Einheit der Materie)

- EICHENBERGER OLIVIER / HOTTIGER DANIELA, Die STAF-Massnahmen im Licht der globalen Mindestbesteuerung (GloBE), EF 2022, 251 ff. (zit. EICHENBERGER/HOTTIGER, Die STAF-Massnahmen)
- EICHENBERGER OLIVIER / MIRKOVIC BOJANA, Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, EF 2020, 646 ff. (zit. EICHENBERGER/MIRKOVIC, Zusatzabzug)
- EISENRING PETER, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA 68 (1999/2000), 97 ff. (zit. EISENRING, Vorgängige Auskünfte)
- ELSER THOMAS, Internationale Transaktionsstrukturierung, in: Oestreicher Andreas (Hrsg.), BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, Herne 2015, 43 ff. (zit. ELSER, Transaktionsstrukturierung)
- EMMENEGGER SUSAN / DÖBELI THIRZA / FRITSCHI MIRJAM, Sind Bankverträge über unversteuerte Vermögenswerte gültig?, in: Jusletter 31. August 2015 (zit. EMMENEGGER/DÖBELI/FRITSCHI, Bankverträge)
- ENGELBERGER LUKAS, Die unmittelbare Anwendbarkeit des WTO-Rechts in der Schweiz, in: Cottier Thomas (Hrsg.), Studien zum globalen Wirtschaftsrecht, Bd. 7, Bern 2004 (zit. ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit)
- EPINEY ASTRID / MEIER ANNEKATHRIN, Betrugsbekämpfung in der EU, AJP 2004, 457 ff. (zit. EPINEY/MEIER, Betrugsbekämpfung)
- FELLER CHRISTIAN, Nutzen von SWISS GAAP FER für ein KMU, EF 2018, 416 ff. (zit. FELLER, SWISS GAAP FER)
- FLEISCHER KATJA / PLIGER ROLAND / BUCHER LIVIO, Internationaler Informationsaustausch auf Ersuchen, EF 2018, 482 ff. (zit. FLEISCHER/PLIGER/BUCHER, Informationsaustausch)
- FLICK HANS F.W., Implementation of BEPS in the U.S., ASA 86 (2017/2018), 229 ff. (zit. FLICK, BEPS in the U.S.)
- FLÜCKIGER ERIC / KLAESI BEATRICE / NIEDERER CHRISTOPH / TAROLLI SCHMIDT NADIA
- Steuer Update 2013, VISCHER (zit. FLÜCKIGER/KLAESI/NIEDERER et al., Steuer Update 2013)
 - Steuer Update 2014, VISCHER (zit. FLÜCKIGER/KLAESI/ NIEDERER et al., Steuer Update 2014)

- FLÜCKIGER STEFAN / SCHWAB MARTINA, Globalisierung: Die zweite Welle, Was die Schweiz erwartet, Zürich 2010 (zit. FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung)
- FRANK-FAHLE CONSTANTIN, «Blacklisting» – ein neues (indirektes) Rechtssetzungsmodell mit Zukunftscharakter, RIW 2021, 11 ff. (zit. FRANK-FAHLE, «Blacklisting»)
- FRANK-FAHLE CONSTANTIN / ZIMMERMANN MARC, Die erstmalige Auswertung der Daten zum Country-by-Country-Reporting seitens der OECD, RIW 2020, 1 ff. (zit. FRANK-FAHLE/ZIMMERMANN, Auswertung)
- FREHNER EVA
- Die Betriebsstätte vor und nach BEPS – Definition, Gewinnaufteilung und Umsetzung, EF 2018, 728 ff. (zit. FREHNER, Die Betriebsstätte)
 - Neue Offenlegungspflichten von Steuergestaltungen gegenüber Finanzverwaltungen, EF 2020, 553 ff. (zit. FREHNER, Offenlegungspflichten)
- FREHNER EVA / BERNDT THOMAS / HONGLER PETER, Sind Steuern Teil der ESG-Strategie?, EF 2021, 459 ff. (zit. FREHNER/BERNDT/HONGLER, Steuern)
- FREIJÖRG / SPÜHLER HEINRICH, Teil 13: Unternehmensführung und Steuern, in: Dürr David / Lardi Mauro / Rouiller Nicolas (Hrsg.), Unternehmensführung und Recht, 2. A, Zürich / St. Gallen 2020, 213 ff. (zit. FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung)
- FREY BRUNO S. / FREY MARTY CLAUDIA, Glück. Die Sicht der Ökonomie, Zürich/Chur 2010 (zit. FREY/FREY, Glück)
- FREY PHILIP, BEPS 2.0 – Die digitale Achterbahnfahrt, ASA 89 (2020/2021), 285 ff. (zit. FREY, BEPS 2.0)
- FREY RENÉ L.
- Anklagepunkt «Steueroase», Crema Nr. 2012-08 (zit. FREY, Anklagepunkt)
 - Das glücklichste Land, Crema Nr. 2013-36 (zit. FREY, Land)
 - Steuerwettbewerb – bis der Staat kaputt geht?, Crema Nr. 2006-04 (zit. FREY, Steuerwettbewerb)
- FROSS ANDREAS / LEDERGERBER DANIEL, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichte (CBC Reporting), EF 2017, 726 ff. (zit. FROSS/LEDERGERBER, Verrechnungspreisdokumentation)
- FROSS ANDREAS / MAHAWATTAGE SITA / DUMONT JANINE, US-Steuerreform: Bedeutung für Schweizer Unternehmen, EF 2018, 314 ff. (zit. FROSS/MAHAWATTAGE/DUMONT, US-Steuerreform)

- FROSS ANDREAS / WAIDELICH MARC / HERBST LEONARD, Patentbox und E+F-Zusatzabzug für digitale Geschäftsmodelle, EF 2021, 223 ff. (zit. FROSS/WAIDELICH/HERBST, Patentbox)
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Holding- und Finanzgesellschaften als Instrumente der internationalen Steuerplanung, ASA 71 (2003), 433 ff. (zit. GEHRIGER, Holding- und Finanzgesellschaften)
- GENSCHEL PHILIPP, Die Internationalisierung der Steuerpolitik, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und umverteilen, 233 ff. (zit. GENSCHEL PHILIPP, Die Internationalisierung)
- GENTINETTA KATJA / SCHOLTEN HEIKE, Haben Unternehmen eine Heimat?, Zürich 2016 (zit. GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat)
- GENTSCH DANIEL, Internationale Unternehmensbesteuerung – Wo steht die Schweiz?, EF 2021, 450 ff. (zit. GENTSCH, Internationale Unternehmensbesteuerung)
- GENTSCH DANIEL / MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, Aufwandseitige Förderung von Forschung und Entwicklung, EF 2015, 1058 ff. (zit. GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, Forschung und Entwicklung)
- GEYER ARMIN, Digitized Economy – sind alle betroffen?, in: Lüdicke Jürgen (Hrsg.), BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 44, Köln 2015, 51 ff. (zit. GEYER, Digitized Economy)
- GLESS SABINE, Konzernverantwortung – Entwicklungslinien aus strafrechtlicher Sicht, in: Jung Peter / Krauskopf Frédéric / Cramer Conradin (Hrsg.), Theorie und Praxis des Unternehmensrechts, Festschrift zu Ehren von Lukas Handschin, Zürich 2020, 265 ff. (zit. GLESS, Konzernverantwortung)
- GÖTZENBERGER ANTON R., Der gläserne Steuerbürger, 3. A., Herne 2013 (Zit. GÖTZENBERGER, Steuerbürger)
- GREBE MICHAEL / KING ROBIN / ROHRER ANDREAS, Finale AIA-Wegleitung, EF 2017, 255 ff. (zit. GREBE/KING/ROHRER, Wegleitung)
- GROSSFELD BERNHARD, Globale Unternehmen – Globale Rechnungslegung, ZVglRWiss 2017, 1 ff. (zit. GROSSFELD, Globale Unternehmen)
- GROTHERR SIEGFRIED
- Automatischer Informationsaustausch im Steuerrecht über länderbezogene Berichte von Konzernunternehmen, RIW 2017, 1 ff. (zit. GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch)

- Was wird sich für welche deutschen Doppelbesteuerungsabkommen durch das Multilaterale Instrument künftig ändern?, RIW 2020, 473 ff. (zit. GROTHERR, Multilaterale Instrument)
- GRÜNBLATT DIETER, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Diss. Basel 1994 (zit. GRÜNBLATT, Zielsetzungen)
- GRÜNER HANS P., Wirtschaftspolitik, Berlin 2016 (zit. GRÜNER, Wirtschaftspolitik)
- GRÜNINGER HAROLD / KELLER ANDREAS H., Internationale Amts- und Rechtshilfe durch Informationsaustausch, ASA 60 (1991), 513 ff. (zit. GRÜNINGER/KELLER, Amts- und Rechtshilfe)
- HÄFELIN ULRICH / MÜLLER GEORG / UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich / St. Gallen 2020 (zit. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht)
- HÄNER ISABELLE, Öffentlichkeitsprinzip in der Steuerverwaltung, EF 2017, 451 ff. (zit. HÄNER, Öffentlichkeitsprinzip)
- HÄNGGI KATHARINA / BEHNISCH URS R., Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln auf die Schweizer Gewinnsteuern, in: Jusletter 13. Juni 2016 (zit. HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln)
- HANDSCHIN LUKAS
 - Gesellschaftsrecht, 3. A., Zürich / St. Gallen 2019 (zit. HANDSCHIN, Gesellschaftsrecht)
 - Rechnungslegungs- und Revisionsrecht, 2. A., Zürich / St. Gallen 2013 (zit. HANDSCHIN, Rechnungslegung)
- HANGARTNER/LOOSER, in: Die Schweizerische Bundesverfassung: St. Galler Kommentar / hrsg. von Bernhard Ehrenzeller et al., 3. A., Zürich / St. Gallen 2014 (zit. HANGARTNER/LOOSER, in: St. Galler Kommentar BV)
- HARBEKE NILS / SCHERRER PATRICK, Unternehmenssteuerrecht in a nutshell, Zürich / St. Gallen 2020 (zit. HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht)
- HARTROTT SEBASTIAN / HEINEMANN MARK D., Der Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) – steuersanktioniert Offenlegungspflichten für die Finanzindustrie, Betriebs-Berater 2012, 671 ff. (zit. HARTROTT/HEINEMANN, FATCA)

- HASLER CHRISTOPH, Der Austausch von Informationen im Recht des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, ASA 67 (1998), 689 ff. (zit. HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des DBG)
- HAUSER HEINZ, Die Schweiz als Handelspartnerin in einer globalisierten Welt, in: Hummler Konrad/Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. HAUSER, Handelspartnerin)
- HAUSMANN RAINER, Die Patentbox und zusätzliche F&E-Abzüge im Rahmen der Steuervorlage 17, EF 2018, 506 ff. (zit. HAUSMANN, Die Patentbox)
- HAUSMANN RAINER / ROTH PHILIPP / KRUMMENACHER OLIVER, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft, ST 2012, 87 ff. (zit. HAUSMANN/ROTH/KRUMMENACHER, Lizenzbox)
- HAUSMANN RAINER / ROTH PHILIPP / MEYER-NANDI SATHI, Die Patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU, EF 2016, 189 ff. (zit. HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI, Die Patentbox)
- HAUSMANN RAINER / WIDLER LIVIA / SPILLMANN JANIQUE, Gesamtüberblick über die Patentbox, EF 2016, 821 ff. (zit. HAUSMANN/WIDLER/SPILLMANN, Patentbox)
- HELLMANN UWE, Strafbarkeit des Ankaufs in der Schweiz «entwendeter» Bankdaten nach deutschem Strafrecht und Verwertbarkeit der Daten, in: Jusletter 19. November 2012 (zit. HELLMANN, Strafbarkeit)
- HESS ERIC, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, ASA 71 (2002/2003), 125 ff. (zit. HESS, Die Möglichkeiten)
- HETTICH PETER / WETTSTEIN YANNICK, Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern, ASA 78 (2009/2010), 537 ff. (zit. HETTICH/WETTSTEIN, Kostenanlastungssteuern)
- HEUBERGER RETO, Zwangsmassnahmen im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 65 (1996), 21 ff. (zit. HEUBERGER, Zwangsmassnahmen)
- HIDIEN JÜRGEN W., Die internationalen Informationsquellen der Finanzverwaltung im digitalen Zeitalter, RIW 2021, 274 ff. (zit. HIDIEN, Informationsquellen)

- HILPOLD PETER, Die EU im GATT/WTO-System, Wien 2019 (zit. HILPOLD, Die EU im WTO-System)
- HINNY PASCAL / KAISER VOLKER / BELZERKIEWICZ STEFFI et al., Das Verfahren beim Abschluss und bei der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland, Österreich und der Schweiz, ASA 88 (2019/2020), 601 ff. (zit. HINNY/KAISER/BELZERKIEWICZ, Das Verfahren)
- HÖRNICKE GABRIEL / KRAFT GERHARD, Schweizer Reaktionen auf die Hinzurechnungsbesteuerung und die globale Mindestbesteuerung und Akzeptanz aus deutscher Sicht, RIW 2022, 660 ff. (zit. HÖRNICKE/KRAFT, Schweizer Reaktionen)
- HONEGGER PETER / KOLB ANDREAS, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, ASA 77 (2008/2009), 789 ff. (zit. HONEGGER/KOLB, Amts- und Rechtshilfe)
- HONGLER PETER
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, in: Jusletter 4. November 2019 (zit. HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip)
 - Hybride Finanzierungsinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2012 (zit. HONGLER, Hybride Finanzierungsinstrumente)
- HONGLER PETER / WINZAP MAURUS, The application of the Swiss GAAR in a treaty context – the Pre- and Post-BEPS World, ASA 83 (2014/2015), 839 ff. (zit. HONGLER PETER/WINZAP, Swiss GAAR)
- HOLENSTEIN ANDRÉ, Die Schweiz und Europa. Zwei Geschichten der Integration im Vergleich, EIZ 2018, 87 ff. (zit. HOLENSTEIN, Die Schweiz und Europa)
- HOLENSTEIN DANIEL, «Netzroller» zugunsten der ESTV, in: Jusletter 4. September 2017 (zit. HOLENSTEIN, «Netzroller»)
- HUBER ANNA / SCHWARZENBACH REBECCA, Besteuerungsmodalitäten von Anteilen an Start-Up-Unternehmen, EF 2018, 308 ff. (zit. HUBER/SCHWARZENBACH, Besteuerungsmodalitäten)
- HUBER MARKUS F. / BARTZ ANNA SOPHIE et al., Blickpunkt International, StR 2014, 124 ff. (zit. HUBER/BARTZ et al., Blickpunkt International 2014)
- HUBER MARKUS F. / BARTZ ANNA SOPHIE / BERR FABIAN et al., Blickpunkt International, StR 2014, 692 ff. (zit. HUBER/BARTZ et al., Blickpunkt International 2014-1)

HUBER MARKUS F. / BARTZ ANNA SOPHIE / DIETSCHI MARC et al., *Blickpunkt International*, StR 2013, 122 ff. (zit. HUBER/BARTZ/DIETSCHI et al., *Blickpunkt International* 2013)

HUBER MARKUS F. / BERR FABIAN / ZAHND NATE, *Blickpunkt BEPS II*, StR 2018, 310 ff. (zit. HUBER/BERR/ZAHND, *Blickpunkt BEPS* 2018-2)

HUBER MARKUS F. / MAHAWATTAGE SITA / BERR FABIAN et al.

- *Blickpunkt BEPS*, StR 2015, 753 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2015-1)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2015, 952 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2015-2)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2016, 301 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2016-2)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2016, 760 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2016-4)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2016, 951 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2016-5)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2017, 122 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2017-1)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2017, 292 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2017-2)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2017, 946 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2017-4)
- *Blickpunkt BEPS*, StR 2018, 111 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt BEPS* 2018-1)
- *Blickpunkt International* und *Blickpunkt BEPS*, StR 2018, 466 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt International* und *BEPS* 2018-2)
- *Blickpunkt International* und *Blickpunkt BEPS*, StR 2018, 765 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt International* und *BEPS* 2018-3)
- *Blickpunkt International* und *Blickpunkt BEPS*, StR 2018, 942 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt International* und *BEPS* 2018-4)
- *Blickpunkt International* und *Blickpunkt BEPS*, StR 2019, 98 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt International* und *BEPS* 2019-1)
- *Blickpunkt International* und *Blickpunkt BEPS*, StR 2019, 257 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt International* und *BEPS* 2019-2)

- Blickpunkt International, StR 2019, 442 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt International 2019-1)
 - Blickpunkt International, StR 2019, 700 ff. (zit. HUBER/ MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt International 2019-2)
 - Blickpunkt International, StR 2019, 876 ff. (zit. HUBER/ MAHAWATTAGE/BERR, Blickpunkt International 2019-3)
 - Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS, StR 2017, 464 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2017)
- HUBER MARKUS F. / MAHAWATTAGE SITA / BUCHER LIVIO, Blickpunkt International und Blickpunkt BEPS, StR 2018, 318 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/BUCHER, Blickpunkt International und BEPS 2018-1)
- HUBER MARKUS F. / MAHAWATTAGE SITA / DUMONT JANINE, Blickpunkt International, StR 2018, 100 ff. (zit. HUBER/ MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International 2018)
- HUBER MARKUS F. / MAHAWATTAGE SITA / FIEDLER CAJETAN M. et al., Blickpunkt BEPS, StR 2017, 772 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER et al., Blickpunkt BEPS 2017-3)
- HUBER MARKUS F. / MAHAWATTAGE SITA / KÄLIN SVEN
- Blickpunkt International, StR 2017, 114 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/KÄLIN, Blickpunkt International 2017-1)
 - Blickpunkt International, StR 2017, 284 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/KÄLIN, Blickpunkt International 2017-2)
- HUBER MARKUS F./MAHAWATTAGE SITA/MEYER-NANDI SATHI
- Blickpunkt BEPS, StR 2016, 116 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS 2016-1)
 - Blickpunkt BEPS, StR 2016, 492 ff. (zit. HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS 2016-3)
- HÜRLIMANN GISELA
- Einträglich und gerecht? Steuern und Umverteilung im Nachkriegsboom, 1970er-Krise und darüber hinaus, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 55 ff. (zit. HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht)
 - Schweizerische Steuerwelt(en), ASA 84 (2015/2016), 29 ff. (zit. HÜRLIMANN, Steuerwelt(en))

- HÜRLIMANN GISELA / TANNER JAKOB, Vorwort, Mit Steuern steuern?, in: Hür-
limann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich
2012, 7 ff. (zit. HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort)
- HÜRZELER MARC, Steuern aus Sicht des Sozialversicherungsrechts, in: Hür-
zeler Marc / Opel Andrea (Hrsg.), Sozialversicherungen, Vorsorge und
Steuern, Zürich 2020, 13 ff. (zit. HÜRZELER, Steuern)
- HUFSCHMID DANIEL, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Auf-
hebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerde-
likten gemäss DBA-USA, ASA 72 (2003/2004), 433 ff. (zit. HUFSCHMID,
Voraussetzungen)
- JAAG TOBIAS / HÄNNI JULIA, Europarecht, 4. A., Zürich 2015 (zit. JAAG/HÄNNI,
Europarecht)
- JAEGER FRANZ
- Einführende Reflexionen zum Thema Kleinstaat, in: Hummler Konrad /
Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?,
erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. JAEGER, Reflexionen)
 - Vorwort, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz –
Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit.
JAEGER, Vorwort)
- JAEGER FRANZ / TRÜTSCH TOBIAS, Das kleinstaatliche Erfolgsmodell em-
pirisch getestet, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat
Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich
2017 (zit. JAEGER/TRÜTSCH, Erfolgsmodell)
- JÄGGI OLIVER / MALLA JASMIN, Informationsaustausch von Steuerrulings, EF
2016, 266 ff. (zit. JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch)
- JAKOB DOMINIQUE / KALT MICHELLE, Der Vorentwurf für einen Schweizer
Trust, in: Jusletter 8. August 2022 (zit. JAKOB/KALT, Schweizer Trust)
- JARASS LORENZ / OBERMAIR GUSTAV M., Faire und effiziente Unternehmens-
besteuerung, Münster 2015 (zit. JARASS/OBERMAIR, Unternehmensbe-
steuerung)
- JEITZINER BRUNO, Gerechte Verteilung des Wohlstands?, in: Hür-
limann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, 173 ff. (zit. JEIT-
ZINER BRUNO, Gerechte Verteilung)

JOECKS WOLFGANG

- Die Banken im Fokus der Strafverfolgung der deutschen Justiz – Sanktionen, Geldbussen, Haftung, ASA 83 (2014), 1 ff. (zit. JOECKS, Banken im Fokus)
- Die Verwertung «illegal» beschaffter Daten, Steueranwaltsmagazin 1/2011, 21 ff.

JUNG MARCEL R.

- Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und interkantonal, EF 2017, 169 ff. (zit. JUNG, Hauptsteuerdomizil)
- Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und interkantonal, EF 2017, 251 ff. (zit. JUNG, Hauptsteuerdomizil 2)
- US-Steuerreform: Antwort auf den BEPS-Aktionsplan der OECD, EF 2018, 617 f. (zit. JUNG, US-Steuerreform)

KÄSTLI HERMANN, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, ASA 74 (2005/2006), 177 ff. (zit. KÄSTLI, Betrugsbekämpfung)

KALDUN NATASCHA / MÜLLER HARALD / BOLLERMANN JULIA, Verrechnungspreise: Country-by-Country Reporting und Lizenzen, RIW 2017, 4 ff. (zit. KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise)

KAPPELER BEAT

- Supranational entrechteter oder souveräner Nationalstaat?, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. KAPPELER, Nationalstaat)
- Wie die Schweizer Wirtschaft tickt, Die letzten 50 Jahre und die nächsten..., Zürich 2011 (zit. KAPPELER, Schweizer Wirtschaft)

KATO JUNKO, Regressive Taxation and the Politics of the Welfare State, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 205 ff. (zit. KATO, Regressive Taxation)

KELLER CHRISTIAN, Visionen, Volkshetze, Betrügereien, Diss. Basel 2014, Zürich 2017 (zit. KELLER, Visionen)

KEUSCHNIGG CHRISTIAN, Finanzwissenschaftliche Prinzipien der Besteuerung, ASA 84 (2015/2016), 79 ff. (zit. KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien)

- KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Die Situation der Schweiz im nationalen und internationalen Wettbewerb, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, 125 ff. (zit. KIRCHGÄSSNER, Die Situation der Schweiz)
- KLÄSER JULIAN, Die Einwirkungen des Rechts der Europäischen Union auf die schweizerische Steuerrechtsordnung, in: Jusletter 2. Mai 2016 (zit. KLÄSER, Die Einwirkungen)
- KLAESI BEATRICE / NIEDERER CHRISTOPH / TAROLLI SCHMIDT NADIA, Steuer Update 2012, VISCHER (zuletzt besucht am 19.11.2019) (zit. KLAESI/NIEDERER/TAROLLI SCHMIDT, Steuer Update 2012)
- KLATT STEFFEN, Blind im Wandel. Ein Nationalstaat in der Sackgasse, Basel 2018 (zit. KLATT, Nationalstaat)
- KNUPFER CAROLINE, Steuerpolitik und Armutsbekämpfung, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 157 ff. (zit. KNUPFER CAROLINE, Steuerpolitik)
- KOCH BENJAMIN, Patentbox und steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, EF 2016, 828 ff. (KOCH, Patentbox)
- KOCHER MARTIN, Grundlagen einer steuerlichen Inkassohilfe zugunsten ausländischer Staaten (Art. 27 OECD-MA, ZBJV 2015, 187 ff. (zit. KOCHER, Inkassohilfe)
- KOFLER GEORG / LÜDICKE JÜRGEN / SIMONEK MADELEINE
- Hybride Personengesellschaften – Umsetzung des OECD Partnership Reports in Deutschland, Österreich und der Schweiz, zsis) 2014, Aufsätze Nr. 2 (zit. KOFLER/LÜDICKE/SIMONEK, Hybride Personengesellschaften)
 - Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, ASA 85 (2016/2017), 433 ff. (zit. KOFLER/SCHMIDT/SIMONEK, Vertreterbetriebsstätten)
- KOLB ANDREAS
- Neufassung des Artikels 26 des OECD-Musterabkommens, ASA 73 (2004/2005), 192 ff. (zit. KOLB, Neufassung)
 - Überblick über das Update 2005 des OECD-Musterabkommens, ASA 74 (2006), 504 ff. (zit. KOLB, Update 2005)
- KREIENBAUM MARTIN, BEPS aus Sicht der Verwaltung, in: Lüdicke Jürgen (Hrsg.), BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 44, Köln 2015, 1 ff. (zit. KREIENBAUM, BEPS)

- KÜMPEL THOMAS / POLLMANN RENÉ, Grundzüge der IFRS-Konzernrechnungslegung, Wiesbaden 2014 (zit. KÜMPEL/POLLMANN, Grundzüge der IFRS)
- KÜTTEL REMO / NEUHAUS MARKUS R., STAF: Warum? Wie? Was? – Überlegungen zur Steuer-AHV-Vorlage, EF 2019, 57 ff. (zit. KÜTTEL/NEUHAUS, STAF)
- KUHN STEPHAN, Counting the cost of transparency compliance, ASA 83 (2014/2015), 793 ff. (zit. KUHN, Cost of transparency)
- KUMASHOVA ELENA, Compliance of the U.S. and Swiss Tax Reforms with WTO Rules, ASA 87 (2018/2019), 621 ff. (zit. KUMASHOVA, Compliance with WTO)
- KUNZ MICHAEL / ZOLLINGER DAVE, Der Schutzbereich von Art. 47 BankG, in: Jusletter 16. April 2018 (zit. KUNZ/ZOLLINGER, Art. 47 BankG)
- KUNZ PETER V.
- Amerikanisierung, Europäisierung sowie Internationalisierung im schweizerischen (Wirtschafts-)Recht, recht 2012, 37 ff. (zit. KUNZ, Amerikanisierung)
 - Mythos schweizerisches «Bankgeheimnis», in: Jusletter 17. November 2008 (zit. KUNZ, Mythos)
 - OECD-Musterabkommen und die Schweiz: Wie den Vorbehaltsverzicht umsetzen?, Die Volkswirtschaft online 6-2009, 5 f. (zit. KUNZ, OECD-Musterabkommen)
 - Tax War(s) against Switzerland?, in: Jusletter 19. April 2010 (zit. KUNZ, Tax War(s))
- LANG MICHAEL, Die Vorgaben des Unionsrechts für das Steuerrecht, ASA 84 (2015/2016), 199 ff. (zit. LANG, Die Vorgaben)
- LANGHART ALBRECHT, Rahmengesetz und Selbstregulierung, Diss. Zürich 1993 (zit. LANGHART, Rahmengesetz)
- LEU SIMON, Corporate Social Responsibility in der Schweiz, in: Müller Karin / Schwarz Jörg (Hrsg.), Auf zu neuen Ufern!, Festschrift für Walter Fellmann, Bern 2021, 343 ff. (zit. LEU, CSR)
- LINDEMANN ALEXANDER / TAKHTAROVA ALEXANDRA, Rechtsschutz nach dem AIA-Gesetz am Beispiel von Trusts – Effektivität des Rechtsschutzes?, ASA 85 (2016/2017), 177 ff. (zit. LINDEMANN/TAKHTAROVA, Rechtsschutz)
- LINN ALEXANDER / PIGNOT BENEDIKT, ATAD I und II, ASA 86 (2017/2018) 165 ff. (zit. LINN/PIGNOT, ATAD)

LIPP SILVAN, Standort Schweiz im Umbruch, Zürich 2012 (zit. LIPP, Standort Schweiz)

LISSI ALBERTO / VITALI MARCO E., Grenzüberschreitende Verlagerung von Geschäftsaktivitäten, SJZ 2021, 809 ff. (zit. LISSI/VITALI, Grenzüberschreitende Verlagerung)

LOCHER PETER

- Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, StR 2003, 346 ff. (zit. LOCHER, Bankgeheimnis)
- Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 2006, 117 ff. (zit. LOCHER, Degressive Tarife)
- Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 107 ff. (zit. LOCHER, Die Auslegung)
- Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Locher Peter / Rolli Bernhard / Spori Peter (Hrsg.), Festschrift für Walther Ryser, Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Bern 2005, 269 ff. (zit. LOCHER, Haltung)
- Die verdeckte Gewinnausschüttung im Aktien- und im Steuerrecht, in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 301 ff. (zit. LOCHER, Die verdeckte Gewinnausschüttung)
- Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, Basel 2019 (zit. LOCHER, Kommentar DBG)
- Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 293 ff. (zit. LOCHER, Legalitätsprinzip)
- Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 229 ff. (zit. LOCHER, Praktikabilität)
- Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 193 ff. (zit. LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen)
- Steuerharmonisierung – Quo vadis?, in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 3 ff. (zit. LOCHER, Steuerharmonisierung)

- «Steuerruling» – ein problematisches Modewort, ZStP 2015, 255 ff. (zit. LOCHER, Steuerruling)
- Zur «negativen Wirkung» von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Behnisch Urs R. / Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, 83 ff. (zit. LOCHER, Zur «negativen Wirkung»)

LOCHER PETER / MARANTELLI ADRIANO / OPEL ANDREA, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., Bern 2019 (zit. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht)

LÖTSCHER RICHARD, Das Äquivalenzprinzip im Bereich der öffentlichen Abgaben, AJP 2015, 469 ff. (zit. LÖTSCHER, Äquivalenzprinzip)

LÜBBE HERMANN, Selbstbestimmt weltverbunden, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. LÜBBE, Selbstbestimmt)

LÜDICKE JÜRGEN, The BEPS Work on Hybrid Mismatches – Selected Issues, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 49 ff. (zit. LÜDICKE, The BEPS Work)

LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch, 2. A., Bern 2020 (zit. LUTZ, Abkommensmissbrauch)

LUU CHAN DIEN / DZIENISIK MARCELLA, Von Soft Law zu Hard Law im Bereich der Mehrwertsteuer, EF 2017, 548 ff. (zit. LUU/DZIENISIK, Von Soft Law zu Hard Law)

MÄUSLI-ALLENSPACH PETER / OERTLI MATHIAS, Das Schweizerische Steuerrecht, 10. A., Muri b. Bern 2020 (zit. MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Steuerrecht)

MANZ MICHAEL, Die Schweiz als führender Fintech-Standort, EF 2019, 12 (zit. MANZ, Fintech-Standort)

MARANTELLI ADRIANO

- Die Bestimmung der Ansässigkeit im Kontext des automatischen Informationsaustausches, in: Jusletter 9. Mai 2016 (zit. MARANTELLI, Ansässigkeit)
- Die Schweiz als Baustein US-amerikanischer Steuerplanung? Teil 1, StR 2000, 11 ff. (zit. MARANTELLI, Baustein 1)
- Die Schweiz als Baustein US-amerikanischer Steuerplanung? Teil 2 Fortsetzung aus StR 1/2000, StR 2000, 92 ff. (zit. MARANTELLI, Baustein 2)

- Gedankensplitter zur Beneficial Ownership anhand des Bundesgerichtsurteils 2C_752/2014 vom 27. November 2015, in: Marantelli Adriano / Opel Andrea (Hrsg.), Aktuelle Fragen des schweizerischen Steuerrechts, Festgabe für Prof. em. Dr. Urs R. Behnisch, Bern 2020, 53 ff. (zit. MARANTELLI, Beneficial Ownership)

MARGRAF OLIVER, Rulings im interkantonalen Verhältnis, ASA 88 (2019/2020), 199 ff. (zit. MARGRAF, Rulings)

MARTI ARMIN / BIRRER DOMINIK / RÖLLIN ROLF, BEPS 2.0: Game Changer für das schweizerische Steuersystem?, EF 2021, 479 ff. (zit. MARTI/BIRRER/RÖLLIN, BEPS 2.0)

MARTI ARMIN / BÜHLER PASCAL / RÖLLIN ROLF, Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz, EF 2022, 126 ff. (zit. MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung)

MARTI ARMIN / DESAX ROBERT P., Europäisches Steuerrecht. Chancen und Hürden für Schweizer Unternehmen, ST 2007, 291 ff. (zit. MARTI/DESAX, Europäisches Steuerrecht)

MARTI ARMIN / MARIN FLORA / FUMAGALLI LIVIA, Patentbox – Relevanz für grosse Unternehmen unter BEPS 2.0, EF 2022, 592 ff. (MARTI/MARIN/FUMAGALLI, Patentbox)

MARTI ARMIN / RASCHLE NORBERT / SCHNEIDER LAURENZ et al., Neue Transparenzregeln für internationale Konzerne, ST 2014, 684 ff. (zit. MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln)

MARTI ARNOLD, Selbstregulierung anstelle staatlicher Gesetzgebung?, ZBl 2000, 561 ff. (zit. MARTI, Selbstregulierung)

MATTEOTTI RENÉ

- BEPS: Rechts- und Planungssicherheit auf dem Prüfstand, ASA 86 (2017/2018), 161 ff. (zit. MATTEOTTI, BEPS)
- Die Unternehmenssteuerreform in der Schweiz – eine erste Würdigung der bundesrätlichen Gesetzesentwürfs, ASA 86 (2017/2018), 593 ff. (zit. MATTEOTTI, Erste Würdigung)
- Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 75 (2011/2012), 767 ff. (zit. MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung)
- Entwicklungen im schweizerischen Wirtschaftsrecht 2016/2017, Bern 2017 (zit. MATTEOTTI, Entwicklungen Wirtschaftsrecht)

- Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2016, 274 ff. (zit. MATTEOTTI, Entwicklungen Steuerrecht 2016)
- Fairness im Steuerrecht, ASA 84 (2015/2016), 51 ff. (zit. MATTEOTTI, Fairness)
- Finanzverfassung, in: Diggelmann Oliver / Hertig Randall Maya / Schindler Benjamin (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Bd. III, Zürich 2020, 2235 ff. (zit. MATTEOTTI, Finanzverfassung)
- Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, ASA 73 (2004/2005), 673 ff. (zit. MATTEOTTI, Gerechtigkeitsüberlegungen)
- Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, ASA 88 (2019/2020), 761 ff. (zit. MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen)
- IP-Box: Internationale Tendenzen bei der Besteuerung von IP-Erträgen, ST 2014, 842 (zit. MATTEOTTI, IP-Box)
- Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007 (zit. MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit)

MATTEOTTI RENÉ / AEBI LUKAS C., Steuergerechtigkeit als fiskalpolitische Massnahme, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 105 ff. (zit. MATTEOTTI/AEBI, Steuergerechtigkeit)

MATTEOTTI RENÉ / GASSMANN GREGOR / FELDER VALERIA, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2020, 374 ff. (zit. MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen 2020)

MATTEOTTI RENÉ / NEUKOMM CHANTAL / MEYER EVA

- Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2021, 541 ff. (zit. MATTEOTTI/NEUKOMM/MEYER, Entwicklungen 2021)
- Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2022, 607 ff. (zit. MATTEOTTI/NEUKOMM/MEYER, Entwicklungen 2022)

MATTEOTTI RENÉ / ROTH PHILIPP, Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Kompatibilität, ASA 81 (2012/2013), 681 ff. (zit. MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III)

MATTEOTTI RENÉ / WINGEIER TATJANA, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2019, ASA 88 (2019/2020), 527 ff. (zit. MATTEOTTI/WINGEIER, Rechtsprechung)

MAYORAZ JEAN-FRANÇOIS, Staatliche Beihilfen in den Rechtsbeziehungen der Schweiz und der Europäischen Union, ZStÖR 2018, 107 ff. (zit. MAYORAZ, Staatliche Beihilfen)

- MAYR SIEGFRIED, Die Umsetzung der BEPS-Massnahmen in Italien, ASA 86 (2017/2018), 213 ff. (zit. MAYR, Die Umsetzung in Italien)
- MEISTER THOMAS, Hybride Finanzierungsinstrumente und -vehikel im grenzüberschreitenden Verhältnis, ASA 70 (2001), 97 ff. (zit. MEISTER, Hybride Finanzierungsinstrumente)
- MEYER MARTIN / BUBALOVIC MATO, Offshore-Jurisdiktionen unter Druck, StR 2019, 156 ff. (zit. MEYER/BUBALOVIC, Offshore-Jurisdiktionen)
- MICHEL PASCAL, AIA-Registrierung: Nicht nur Banken betroffen, EF 2017, 654 (zit. MICHEL, AIA-Registrierung)
- MOLO GIOVANNI / GIOVANOLI DARIO, Das US-Programm aus Schweizer Sicht, in: Jusletter 16. Dezember 2013 (zit. MOLO/GIOVANOLI, Das US-Programm)
- MOLO GIOVANNI / VORPE SAMUELE, Grenzen der Zulässigkeit von Gruppen- und Massenfragen im Amtshilfverfahren, ASA 86 (2017/2018), 369 ff. (zit. MOLO/VORPE, Zulässigkeit)
- MÜLLER ANDREAS / GRAMIGNA RALPH / LINDER THOMAS, Forschungsstandort Schweiz – Mehr Attraktivität durch steuerliche Anreize, ST 2008, 803 ff. (zit. MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort)
- MÜLLER JÖRG PAUL / SCHEFER MARKUS, Grundrechte in der Schweiz, 4. A., Bern 2008 (zit. MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte)
- NAEF FRANCESCO, Verfassungswidrige Amtshilfe in Steuersachen, in: Jusletter 2. Dezember 2013 (zit. NAEF, Amtshilfe)
- NAVISOTSCHNIGG FLORIAN, Substance in international tax law: DEMPE approach, substantial activity requirement and beneficial ownership, Alphen aan den Rijn 2022 (zit. NAVISOTSCHNIGG, Substance)
- NEF ROBERT, Grenzen staatlicher Souveränität, in: Hummler Konrad/Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. NEF, Grenzen)
- NOBEL PETER
- Das Finanzmarktaufsichtsrecht Mitte 2011 bis Mitte 2012, SZW 2012, 450 ff. (zit. NOBEL, Finanzmarktaufsichtsrecht)
 - Entwicklungen im Bank- und Kapitalmarktrecht, SJZ 2011, 6 ff. (zit. NOBEL, Entwicklungen 2011)
 - Entwicklungen im Bank- und Kapitalmarktrecht, SJZ 2013, 11 ff. (zit. NOBEL, Entwicklungen 2013)

- Schweizerisches Finanzmarktrecht, 4. A., Bern 2019 (zit. NOBEL, Finanzmarktrecht)
- Was heisst «Überregulierung»? SZW 2014, 589 ff. (zit. NOBEL, «Überregulierung»)
- Zu Corporate Governance, in: Jung Peter / Krauskopf Frédéric / Cramer Conradin (Hrsg.), Theorie und Praxis des Unternehmensrechts, Festschrift zu Ehren von Lukas Handschin, Zürich 2020, 519 ff. (zit. NOBEL, Corporate Governance)

NUSSBAUM OLIVER, BEPS aus Sicht der Unternehmen, in: Lüdicke Jürgen (Hrsg.), BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 44, Köln 2015 (zit. NUSSBAUM, BEPS)

OBERSON XAVIER, International Exchange of Information on Rulings, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 509 ff. (zit. OBERSON, Rulings)

OESTERHELT STEFAN

- Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff. (zit. OESTERHELT, Kapitalverkehrsfreiheit)
- Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80, 373 ff. (zit. OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars)
- Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 79 (2010/2011), 269 ff. (zit. OESTERHELT, Diskriminierungsverbote)
- Erleichterung bei der Konzernfinanzierung, EF 2017, 622 ff. (zit. OESTERHELT, Konzernfinanzierung)
- Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, SJZ 2021, 431 ff. (zit. OESTERHELT, Steuerrulings)
- Spontaner Austausch von Steuerrulings, StR 2016, 276 ff. (zit. OESTERHELT, Spontaner Austausch)
- Verjährung im Steuerrecht, ASA 79 (2010/2011), 817 ff. (zit. OESTERHELT, Verjährung)
- Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, ST 2013, 846 ff. (zit. OESTERHELT, Ruling)
- Zinsen auf verdecktem Eigenkapital, EF 2018, 1005 ff. (zit. OESTERHELT, Zinsen)
- Zulässigkeit von Gruppensuchen, ASA 72 (2017), 560 ff. (zit. OESTERHELT, Zulässigkeit)
- Zuständige Behörde zur Erteilung von Rulings, StR 2015, 828 ff. (zit. OESTERHELT, Zuständige Behörde)

OESTERHELT STEFAN / FRACHEBOUD LAETICIA, Zulässigkeit der Kooperation mit ausländischen Steuerbehörden, EF 2020, 640 ff. (zit. OESTERHELT/FRACHEBOUD, Zulässigkeit der Kooperation)

OESTERHELT STEFAN / OPEL ANDREA, Abkommensberechtigung von Personal Holdings, StR 2021, 338 ff. (zit. OESTERHELT/OPEL, Abkommensberechtigung)

OESTERHELT STEFAN / SCHENK MARTIN, Herausforderungen von BEPS für die Schweiz, in: Kunz Peter V. / Arter Oliver / Jörg Florian S. (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht XII, Bern 2017, 19 ff. (zit. OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen)

OMAREN FARID / VOLLENWEIDER PETER, Innerstaatliche Steueramtshilfe – Gläserne Steuerpflichtige?, ST 2014, 802 ff. (zit. OMAREN/VOLLENWEIDER, Gläserne Steuerpflichtige)

OPEL ANDREA

- Amtshilfe ohne Information der Betroffenen – eine rechtsstaatlich bedenkliche Neuerung, ASA 83 (2014/2015), 265 ff. (zit. OPEL, Amtshilfe)
- Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Abwehr oder Angriff?, FStR 2018, 3 ff. (zit. OPEL, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie)
- Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, in: Jusletter 15. Februar 2016 (zit. OPEL, Gruppenauskünfte)
- Grenzen der Mitwirkungspflicht von Banken im Verfahren der internationalen Steueramtshilfe, SZW 2021, 617 ff. (zit. OPEL, Grenzen der Mitwirkungspflicht)
- Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Steueramtshilfe, ASA 86 (2017/2018), 433 ff. (zit. OPEL, Informationsaustausch)
- Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, Bern 2015 (zit. OPEL, Neuausrichtung)
- Sozialversicherungen aus der Sicht des Steuerrechts – Zum Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, in: Hürzeler Marc / Opel Andrea (Hrsg.), Sozialversicherungen, Vorsorge und Steuern, Zürich 2020, 13 ff. (zit. OPEL, Sozialversicherungen)
- Spontane Amtshilfe unter der Lupe, StR 2016, 380 ff. (zit. OPEL, Spontane Amtshilfe)
- Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr, ASA 86 (2017/2018), 257 ff. (zit. OPEL, Treu und Glauben)

- Unilaterale Massnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung – Ein Gedankenanstoss, in: Marantelli Adriano / Opel Andrea (Hrsg.), Aktuelle Fragen des schweizerischen Steuerrechts, Festgabe für Prof. em. Dr. Urs R. Behnisch, Bern 2020, 1 ff. (zit. OPEL, Unilaterale Massnahmen)

OPEL ANDREA / HONGLER PETER, Flexible Gewinnsteuersätze, StR 2020, 254 ff. (zit. OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze)

OPEL ANDREA / OESTERHELT STEFAN, Vorentwurf für einen Schweizer Trust, StR 2022, 266 ff. (zit. OPEL/OESTERHELT, Trust)

OSTERLOH-KONRAD CHRISTINE / HEBER CAROLINE / BEUCHERT TOBIAS, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland, Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München 2016 (zit. OSTERLOH-KONRAD/HEBER/BEUCHERT, Anzeigepflicht)

OSWALD DIANA

- Probleme der Besteuerung der «Digital Economy» im internationalen Verhältnis: Action 1 des BEPS-Projekts der OECD und G20, in: Bernet Stephanie / Gertsch Gabriel / Harasgama Rehana et al. (Hrsg.), Mobilität – Mobilité – Mobility, Recht der mobilen Gesellschaft, HSG-Schriften der Assistierenden der Universität St. Gallen, Bd.10, Zürich / St. Gallen 2015, 114 ff. (zit. OSWALD, Digital Economy)
- Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen, Zürich 2015 (zit. OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte)

OTTENWÄLDER MARCO, Die Neuverteilung des globalen Steuerkuchens und Mindestbesteuerung: Nichts weniger als eine neue Weltsteuerordnung?, RIW 2021, 1 ff. (zit. OTTENWÄLDER, Mindestbesteuerung)

OVERESCH MICHAEL, Ausmass der internationalen Gewinnverlagerung und Auswirkungen von Abwehrmassnahmen, in: Oestreicher Andreas (Hrsg.), BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, Herne 2015, 67 ff. (zit. OVERESCH, Gewinnverlagerung)

PERROULAZ KILIAN / MANY SELINA, Wirtschaftsrecht 2020, Zürich 2020 (zit. PERROULAZ/MANY, Wirtschaftsrecht)

PFISTER ELISABETTA, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Implikationen auf die Steuersouveränität und auf die Steuerverteilungsnormen, Diss. Zürich 2019 (zit. PFISTER, Besteuerung)

POLLERT ACHIM / KIRCHNER BERND / POLZIN JAVIER MORATO, Duden, Wirtschaft von A bis Z, Grundlagenwissen für Schule und Studium, Beruf und Alltag, 4. A., Mannheim/Leipzig/Wien/Zürich 2010 (zit. POLLERT/KIRCHNER/POLZIN, Wirtschaft)

POSTMA ALEX / SCHWARZ JONATHAN, BEPS and the sovereignty of nations, ASA 83 (2014/2015), 783 ff. (zit. POSTMA/SCHWARZ, BEPS)

REGLI FLORIAN

- Grundlagen der Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht: Mängel bei der Besteuerung von Konzernen im geltenden Recht, Konzernrechtswirklichkeit sowie Gestaltungsalternativen für die Konzernbesteuerung, 2. A., Bern 2021 (zit. REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung)
- Tendenzen der Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, SZW 2016, 21 ff. (zit. REGLI, Tendenzen)

REICH MARKUS

- Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984), 5 ff. (zit. REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip)
- Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Steuerrecht. Eröffnungsreferat am Internationalen Steuerseminar vom 10.-14. Januar 2000 in St. Moritz, Steuerrecht 2000, 150 ff. (zit. REICH, Einfluss)
- Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020 (zit. REICH, Steuerrecht)

REISER NINA, Sanktionen der US-Aufsicht gegenüber Schweizer Banken. Rückgriffsmöglichkeiten gegenüber Kunden?, ZSR 2017, 319 ff. (zit. REISER, Sanktionen)

RICHNER FELIX, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, ZStP 2006, 239 ff. (zit. RICHNER, Einkommenssteuertarife)

RICHNER JOCHEN / BERNAUER ALEXANDER, Regulation as Code, EF 2023, 48 ff. (zit. RICHNER/BERNAUER, Regulation)

RITSCHER MICHAEL / HOLZER SIMON / KASCHE ANDRÉ et al., Patentrecht – Entwicklungen 2020, Bern 2021 (zit. RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht)

RIXEN THOMAS, Gesellschaftliche Politisierung und institutioneller (Nicht-)Wandel in der internationalen Steuerpolitik, in: Zürn Michael/Ecker-Ehrhardt Matthias (Hrsg.), Die Politisierung der Weltpolitik, Berlin 2013, 261 ff. (zit. RIXEN, Politisierung)

- ROBINSON PHILIP, Digitale Transformation – Herausforderung und Chance für unsere Branche, EF 2017, 652 (zit. ROBINSON, Digitale Transformation)
- ROHNER TOBIAS F., Internationale Amtshilfe, ST 2010, 757 ff. (zit. ROHNER, Amtshilfe)
- ROMER THOMAS / KHAN YOUSUF, Die Finma definiert Corporate-Governance-Richtlinien für Banken, EF 2017, 88 ff. (zit. ROMER/KHAN, Corporate-Governance-Richtlinien)
- ROSENTHAL DAVID, Das neue Datenschutzgesetz, in: Jusletter 16. November 2020 (zit. ROSENTHAL, Datenschutzgesetz)
- ROSSI-MACCANICO PIERPAOLO, Fiscal State Aids and BEPS: Navigating Troubled Waters, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 475 ff. (zit. ROSSI-MACCANICO, Fiscal State Aids)
- ROTH PHILIPP, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, ST 2010, 721 ff. (zit. ROTH, Der Steuerstreit)
- RUH WINFRIED
- Hinzurechnungsbesteuerung: Anwendung im Verhältnis zur Schweiz ab 2011 zweifelhaft, EF 2020, 396 ff. (zit. RUH, Anwendung im Verhältnis zur Schweiz)
 - Hinzurechnungsbesteuerung: Unionsrechtswidrigkeit im Verhältnis zur Schweiz?, EF 2017, 440 ff. (zit. RUH, Hinzurechnungsbesteuerung)
- SANDEL MICHAEL J., Gerechtigkeit, Berlin 2013 (zit. SANDEL, Gerechtigkeit)
- SANER HANSPETER / KOBIERSKI MARLENE, Bindungswirkung von Steuerrulings, in: Jusletter 2. November 2015 (zit. SANER/KOBIERSKI, Bindungswirkung)
- SCHALTEGGER CHRISTOPH A. / WEDER MARTIN, Die Bundesfinanzen im Spiegel der Geschichte, Die Volkswirtschaft 2010, 27 ff. (zit. SCHALTEGGER/WEDER, Die Bundesfinanzen)
- SCHAUWECKER MARC-ANDRÉ BEAT
- Das Bankgeheimnis im Steuerbereich, in: Jusletter 16. April 2018 (zit. SCHAUWECKER, Das Bankgeheimnis)
 - Der Schutzbereich von Art. 47 BankG, in: Jusletter 16. April 2018 (zit. SCHAUWECKER, Der Schutzbereich)
 - Die Rechtsgrundlage zum schweizerischen Bankgeheimnis, in: Jusletter 16. April 2018 (zit. SCHAUWECKER, Die Rechtsgrundlagen)

- SCHELLING CHRISTOPH, Internationale Steuerpolitik im Wandel – betrachtet aus einer schweizerischen Perspektive, ASA 88 (2019/2020), 93 ff. (zit. SCHELLING, Internationale Steuerpolitik)
- SCHELLING CHRISTOPH / SALOM JESSICA / BURKHALTER NATASSIA, Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project, in: Danon Robert (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting, Zürich 2016, 1 ff. (zit. SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, Overview)
- SCHENKER URS, Corporate Social Responsibility, SZW 2017, 635 ff. (zit. SCHENKER, CSR)
- SCHERER LUKAS / VOGLER MANUEL
- Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegung, ASA 88 (2019/2020), 783 ff. (zit. SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox)
 - Patentbox und F & E-Überabzug: Sind sie der Mühe wert?, TREX 2020, 340 ff. (zit. SCHERER/VOGLER, Patentbox)
- SCHIERENBECK HENNER / WÖHLE CLAUDIA B., Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 17.A., München 2008 (zit. SCHIERENBECK/WÖHLE, Grundzüge)
- SCHILLING ROLF, Neues US-Quellensteuerregime ab 1. Januar 2001 – Entwicklungen und Tendenzen, TREX 2000, 218 ff. (zit. SCHILLING, US-Quellensteuerregime)
- SCHILTKNECHT KURT
- Corporate Governance, 2. A., Zürich 2009 (zit. SCHILTKNECHT, Governance)
 - Wohlstand – kein Zufall, Zürich 2015 (zit. SCHILTKNECHT, Wohlstand)
- SCHLEITHOFF CHRISTIAN, OECD-Initiative Base Erosion and Profit Shifting – Politische Schwerpunkte und Ziele der Bundesregierung, in: Oestreicher Andreas (Hrsg.), BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, Herne 2015, 81 ff. (zit. SCHLEITHOFF, Base Erosion and Profit Shifting)
- SCHMID STEFAN / SCHWÄRZLER TAMARA, Multilateral Instrument, EF 2018, 619 ff. (zit. SCHMID/SCHWÄRZLER, Multilateral Instrument)
- SCHNEIDER LAURENZ / SCHÖNENBERGER DANIEL / HEINRICH SIMONE, Spontaner Austausch von Steuerrulings, EF 2016, 258 ff. (zit. SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch)
- SCHNITGER ARNE, Hybrid Mismatches, in: Oestreicher Andreas (Hrsg.), BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, Herne 2015, 1 ff. (zit. SCHNITGER, Hybrid Mismatches)

- SCHÖN WOLFGANG, Steuerwettbewerb in Europa, ASA 71 (2002/2003), 337 ff. (zit. SCHÖN, Steuerwettbewerb)
- SCHOPPE CHRISTIAN / REICHEL CAROLIN, Vertreterbetriebsstätten ab 2017, Betriebsberater/BB 21.2116/23.5.2016, 1245 ff. (zit. SCHOPPE/REICHEL, Vertreterbetriebsstätten)
- SCHREIBER RENÉ / JAUN ROGER / KOBIERSKI MARLENE, Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, ASA 80 (2011/2012), 293 ff. (zit. SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling)
- SCHREIBER SUSANNE / DIEFENBACHER CYRILL, Bedeutung der USR III für Schweizer Holdinggesellschaften, EF 2017, 104 ff. (zit. SCHREIBER/DIEFENBACHER, USR III)
- SCHREIBER SUSANNE / EICHENBERGER OLIVER, Spontaner Informationsaustausch gemäss Entwurf StAhiV, EF 2016, 584 ff. (zit. SCHREIBER/EICHENBERGER, Spontaner Informationsaustausch)
- SCHWARZ GERHARD, Bürgersouveränität vor Staatssouveränität, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. SCHWARZ, Bürgersouveränität)
- SCHWARZ PETER, Rationale, design and effectiveness of R&D tax measures, ASA 83 (2014/2015), 711 ff. (zit. SCHWARZ, R&D tax measures)
- SCHWEIZER RAINER J.
- Kleinstaat und Föderalismus, in: Hummler Konrad / Jaeger Franz (Hrsg.), Kleinstaat Schweiz – Auslauf- oder Erfolgsmodell?, erweiterte 2. Neuauflage, Zürich 2017 (zit. SCHWEIZER, Kleinstaat)
 - Von einer Amts- und Rechtshilfe auf Ersuchen zum internationalen Informationsverbund: Grundsätzliche Aspekte, in: Breitenmoser Stephan / Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen, Zürich / St. Gallen 2017, 227 ff. (zit. SCHWEIZER, Informationsverbund)
- SEILER MORITZ, Kantonale Autonomie bei den direkten Steuern: Woher kommt die Reise, wohin geht sie?, in: Brunner Arthur / Kocher Martin / Seiler Moritz et al. (Hrsg.), Festschrift für Hansjörg Seiler, νόμος πείθου – gehorche den Gesetzen, Bern 2022, 85 ff. (zit. SEILER, Kantonale Autonomie)

- SEITZ CLAUDIA, Autonomie der Regionen bei Steuerregelungen. Neuere Entwicklungen im Europäischen Beihilferecht und ihre Bedeutung für die Schweiz, AJP 2007, 415 ff. (zit. SEITZ, Autonomie)
- SENN MYRIAM, Transnationalität im Recht als Herausforderung, ZSR 2015, 493 ff. (zit. SENN, Transnationalität)
- SENTI RICHARD / HILPOLD PETER, WTO, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2017 (zit. SENTI/HILPOLD, WTO)
- SHAXSON NICHOLAS, Schatzinseln, Zürich 2011 (zit. SHAXSON, Schatzinseln)
- SIMONEK MADELEINE
- Steuerfragen mit internationalem Bezug / Schiedsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz – Rechtsstellung der betroffenen Personen und Verhältnis zum innerstaatlichen Rechtsweg, in: Uttinger Laurence / Rentzsch Daniel P. / Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014 (zit. SIMONEK, Schiedsklauseln)
 - Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft, ZSR 2010, 551 ff. (zit. SIMONEK, Steuersouveränität)
 - Taxpayers' rights in the international exchange of information procedure: where is the right balance?, ASA 83 (2014/2015), 861 ff. (zit. SIMONEK, Taxpayers' rights)
 - Unternehmenssteuerrecht, Zürich 2019 (zit. SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht)
- SIMONEK MADELEINE / EITEL PAUL / MÜLLER KARIN, Unternehmensrecht II, 3. A., Zürich 2022 (zit. SIMONEK/EITEL/MÜLLER, Unternehmensrecht II)
- SIMONEK MADELEINE / HONGLER PETER, Der Einfluss internationaler Entwicklungen auf das schweizerische Steuerrecht, StR 2016, 570 ff. (zit. SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss)
- SIMONEK MADELEINE / MÜLLER KARIN / OPEL ANDREA et al., Unternehmensrecht I, 3. A., Zürich 2021 (zit. SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I)
- SKUPY HANS-HORST (Hrsg.), Das grosse Buch der Zitate, Gütersloh/München 2008 (zit. BEARBEITER, in: Skupy, Zitate)
- SPENDEL CHRISTOPH / NUSSER HANNAH, Handlungsoptionen gegen aggressive Steuerplanung – was könnte getan werden?, in: Oestreicher Andreas (Hrsg.), BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, Herne 2015, 125 ff. (zit. SPENDEL/NUSSER, Aggressive Steuerplanung)

- STADELMANN DAVID / LORETZ SIMON, Zur gesellschaftlichen Akzeptanz von einmaligen Vermögensabgaben, *Crema* Nr. 2014-02 (zit. STADELMANN/LORETZ, Vermögensabgaben)
- STADLER HUBERT / BERR FABIAN / TOMPAI DOMINIK, Besteuerung von immateriellen Wirtschaftsgütern, *sic!* 2022, 507 ff. (zit. STADLER/BERR/TOMPAI, Besteuerung)
- STÄHLIN WALO
- Die Schweiz im internationalen Umfeld, *EF* 2016, 797 ff. (zit. STÄHLIN, Die Schweiz)
 - EU plant grundlegende Unternehmenssteuerreform, *EF* 2016, 1005 ff. (zit. STÄHLIN, EU)
- STÄHLIN WALO / SCHURTER ADRIAN, Ausgewählte Aspekte der EU-Unternehmenssteuerreform, *EF* 2017, 270 ff. (zit. STÄHLIN/SCHURTER, EU-Unternehmenssteuerreform)
- STAUBLI ANDREAS / KÜTTEL REMO / RÖLLIN ROLF, Zinsbereinigte Gewinnsteuer: Was lange währt, wird endlich gut, *EF* 2015, 728 ff. (zit. STAUBLI/KÜTTEL/RÖLLIN, Zinsbereinigte Gewinnsteuer)
- STIEGLER THOMAS, Substanzerfordernis im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im internationalen Konzernverhältnis, *StR* 2016, 4 ff. (zit. STIEGLER, Substanzerfordernis)
- STOCKER RAOUL, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), *FStR* 2013, 302 ff. (zit. STOCKER, BEPS)
- STOCKER RAOUL / FROSS ANDREAS / FUCHS STÉPHANIE, Spontaner Austausch von Steuerrulings – Auswirkungen auf Schweizer Unternehmen, *EF* 2016, 251 ff. (zit. STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch)
- STRAHM RUDOLF H., Bedeutungsverlust der Schweiz und wirtschaftspolitische Schlüsse, in: Flückiger Stefan / Schwab Martina, *Globalisierung: Die zweite Welle, Was die Schweiz erwartet*, Zürich 2010, 139 ff. (zit. STRAHM, Bedeutungsverlust)
- STRIEGEL ANDREAS, Grundlagen des US-amerikanischen Steuerrechts, 2. A., Berlin 2013 (zit. STRIEGEL, Grundlagen)
- TANENBAUM EDWARD, Steuerstrafrecht USA, in: Roman Leitner / Gerald Toifl (Hrsg.), *Steuerstrafrecht International – International Tax Criminal Law*, Wien 2007 (zit. TANENBAUM, USA)

- TANNER JAKOB, Der totaldemokratische Minimalstaat. Zur Geschichte des Steuerstaates in der Schweiz, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 27 ff. (zit. TANNER, Minimalstaat)
- TAROLLI SCHMIDT NADIA / KURATH NOEL, Der automatische Informationsaustausch – bald Realität für die Schweiz, Anwaltsrevue 2016, 247 ff. (zit. TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch)
- THEBRATH HERMANN, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, in: Jusletter vom 31. Oktober 2011
- THURNHERR DANIELA, Rechtsschutz im Kontext von Soft Law – eine Auslegung, in: LeGes 29 (2018) 3 Nr. 7 (zit. THURNHERR, Rechtsschutz)
- VAHL MARIUS / GROLIMUND NINA, Integration ohne Mitgliedschaft – Die bilateralen Verträge der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, Zürich 2007 (zit. VAHL/GROLIMUND, Integration)
- VERBIST GERLINDE, Taxes and Inequality, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, 189 ff. (zit. VERBIST, Taxes)
- VETTER SARAH, Die Schweiz in ihrer Beziehung zur EU, in: Hilpold Peter (Hrsg.), Völkerrecht, Europarecht, Vergleichendes Öffentliches Recht, Bd. 7, Hamburg 2019 (zit. VETTER, Die Schweiz)
- VOGELSANG MARC, BEPS Massnahme 7, in: Jusletter 9 März 2015 (zit. VOGELSANG, Massnahme 7)
- VON BURG PETER, Die straflose Selbstanzeige von natürlichen Personen, in: Jusletter 26. Februar 2018 (zit. VON BURG, Selbstanzeige)
- VORPE SAMUELE, Spontaner Informationsaustausch über Steuerrulings, AJP 2016, 1229 ff. (zit. VORPE, Spontaner Informationsaustausch)
- VORPE SAMUELE / MOLO GIOVANNI / ALTENBURGER PETER R., Der automatische Informationsaustausch (AIA) von Steuerdaten, ASA 84 (2015/2016), 745 ff. (zit. VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA)
- WALDMANN BERNHARD, in: Basler Kommentar zur Bundesverfassung / Waldmann Bernhard / Belser Eva Maria / Epiney Astrid (Hrsg.), Basel 2015 (zit. WALDMANN, in: Basler BV-Kommentar)
- WANNER CHRISTIAN, Überlegung zur Umverteilung und Steuerpolitik, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 147 ff. (zit. WANNER, Überlegung zur Umverteilung)

- WEBER MARKUS / KING ROBIN / ROHRER ANDREAS, Finalisierung der Rechtsgrundlagen für die Umsetzung des AIA in der Schweiz, EF 2017, 43 ff. (zit. WEBER/KING/ROHRER, Finalisierung)
- WEIDMANN MARKUS / SUTER CLAUDIA, Die Missbrauchsbestimmungen in den Steuerabkommen mit Österreich und Grossbritannien, FStR 2013, 4 ff. (zit. WEIDMANN/SUTER, Steuerabkommen)
- WEISMANN PAUL, Jüngere Entwicklungen im WTO-Recht, RIW 2021, 549 ff. (zit. WEISMANN, Entwicklungen WTO)
- WEISSBRODT JAN / KAPALLE URS, OECD Pillar 1 und 2 – Auswirkungen auf die Finanzbranche, EF 2022, 142 ff. (zit. WEISSBRODT/KAPALLE, OECD Pillar 1 und 2)
- WEISSENBERGER PETER, Grenzüberschreitende Amtshilfe auf dem Prüfstand – Wege zu mehr Rechtssicherheit, Rechtsschutz, Effizienz, ASA 77 (2008/2009), 825 ff. (zit. WEISSENBERGER, Amtshilfe)
- WIEDERKEHR RENÉ, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, AJP 2008, 394 ff. (zit. WIEDERKEHR, Rechtfertigung)
- WINGERT LUTZ, Mit Steuern steuern? Steuern zwischen Effizienz und Gerechtigkeit, in: Hürlimann Gisela / Tanner Jakob (Hrsg.), Steuern und Umverteilen, Zürich 2012, 83 ff. (zit. WINGERT, Mit Steuern steuern)
- WÜNSCHE SYBILLE, Europäische Besteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten: Die Schweiz im Spannungsfeld zwischen Steuerwettbewerb und Steuerregulierung, Diss. München 2011 (zit. WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld)
- ZANGL BERNHARD, Die Internationalisierung der Rechtsstaatlichkeit, in: Genschel Philipp / Leibfried Stephan / Nanz Patrizia et al. (Hrsg.), Staatlichkeit im Wandel, Bd.1, Frankfurt / New York 2006 (zit. ZANGL, Die Internationalisierung)
- ZIELKE RAINER, Die steuerlichen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften der USA, RIW 2015, 51 ff. (zit. ZIELKE, Missbrauchsbekämpfungsvorschriften)
- ZITTER GERNOT / LIPP DIEGO, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, ASA 89 (2020/2021), 81 ff. (zit. ZITTER/LIPP, Zinsabzug auf Eigenkapital)

- ZOUREK HEINZ, BEPS und erhöhte Transparenz – die neue Steuerwelt in der EU und ihre Auswirkungen für Unternehmer und Berater, in: Kellerhals Andreas (Hrsg.), Herausforderungen für die Schweiz und Europa, Europa Institut Zürich Band /Nr. 174, Zürich 2016, 193 ff. (zit. ZOUREK, BEPS)
- ZÜRN MICHAEL, Regieren jenseits des Nationalstaates: Globalisierung und Denationalisierung als Chance, Frankfurt a.M. 1998 (zit. ZÜRN, Regieren)
- ZWEIFEL LINUS / BERTSCHINGER MICHAEL, Der spontane Austausch von Steuerrulings unter BEPS-Aktionspunkt 5, ex ante 2016, 41 ff. (zit. ZWEIFEL/ BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings)
- ZWEIFEL MARTIN, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, ASA 61 (1992), 417 ff. (zit. ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze)
- ZWEIFEL MARTIN / CASANOVA HUGO / BEUSCH MICHAEL / HUNZIKER SILVIA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, 2. A., Zürich/ Basel/Genf 2018 (zit. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht)
- ZWEIFEL MARTIN / HUNZIKER SILVIA, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, ASA 77 (2008/2009), 657 ff. (zit. ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht)

Materialien

ABKOMMEN in Form eines Briefwechsels vom 26. Oktober 2004 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Zeitpunkt der Anwendung des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, SR 0.641.926.811

ABKOMMEN zur Errichtung der Welthandelsorganisation vom 15. April 1994, SR 0.632.20

ABKOMMEN zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA vom 14. Februar 2013, SR 0.672.933.63 (zit. FATCA-ABKOMMEN)

ABKOMMEN zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten vom 26. Oktober 2004, SR 0.641.926.81

ALLGEMEINES ZOLL- UND HANDELSABKOMMEN vom 30. Oktober 1974, SR 0.632.21

BOTSCHAFT zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) vom 22. Juni 2022, BBl 2022, 1700 ff. (zit. BOTSCHAFT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN)

BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), BBl 2020, 9219 ff. (zit. BOTSCHAFT StADG)

BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17) vom 21. März 2018, BBl 2018, 2527 ff. (zit. BOTSCHAFT SV17)

BOTSCHAFT zum Unternehmensreformgesetz III vom 5. Juni 2015, BBl 2015, 5069 ff. (zit. BOTSCHAFT USR III)

BOTSCHAFT zur Änderung des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 20. November 2019, BBl 2019, 8135 ff. (zit. BOTSCHAFT AIAG)

BOTSCHAFT zur Genehmigung der Multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte und zu ihrer Umsetzung vom 23. November 2016, BBl 2017, 33 ff. (zit. BOTSCHAFT ALBAG)

BOTSCHAFT zur Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und zu ihrer Umsetzung (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen) vom 5. Juni 2015, BBl 2015, 5437 ff. (zit. BOTSCHAFT AIA)

BOTSCHAFT zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA und zum Entwurf für ein Bundesgesetz über die Umsetzung des Abkommens vom 10. April 2013, BBl 2013, 3181 ff. (zit. BOTSCHAFT FATCA)

BOTSCHAFT zur Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vom 22. August 2018, BBl 2018, 5389 ff. (zit. BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN)

BOTSCHAFT zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung vom 5. Juni 2015, BBl 2015, 5585 ff. (zit. BOTSCHAFT AMTSHILFEÜBEREINKOMMEN)

BUNDESBESCHLUSS über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 18.12.2015, BBl 2015, 9605 ff.

BUNDESBESCHLUSS über die Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vom 22. März 2019, BBl 2019, 2651 ff. (zit. BUNDESBESCHLUSS MLI)

DISKUSSIONSPAPIER DES BUNDESRATES vom 22. Februar 2012 zur Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz (zit. DISKUSSIONSPAPIER)

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juli 1972 (zit. **ENTSCHEIDUNG DER EU-KOMMISSION**)

ENTWURF BUNDESBESCHLUSS über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft), BBl 2022, 1701 ff.

ERLÄUTERNDER BERICHT zu Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 (SV17) vom 6.9.2017

ERLÄUTERNDER BERICHT zum Abkommen zwischen der Schweiz und den USA zur erleichterten Umsetzung von FATCA und zum Entwurf für ein Bundesgesetz über die Umsetzung dieses Abkommens vom 13. Februar 2013 (zit. **BERICHT FATCA**)

ERLÄUTERNDER BERICHT zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) vom 11. März 2022 (zit. **BERICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN**)

ERLÄUTERNDER BERICHT zum Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 14.1.2015 (zit. **BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE**)

ERLÄUTERNDER BERICHT zur multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte und zum Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 13. April 2016 (zit. **BERICHT ALBA-VEREINBARUNG UND ALBAG**)

ERLÄUTERNDER BERICHT zur Totalrevision der Steueramtshilfeverordnung (StAhiV) vom 20. April 2016 (zit. **ERLÄUTERNDER BERICHT StAhiV**)

ERLÄUTERNDER BERICHT zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) vom 17. August 2022 (zit. **BERICHT MindStV**)

ERLÄUTERUNGEN zur Totalrevision der Steueramtshilfeverordnung (StAhiV) vom 23. November 2016 (zit. **ERLÄUTERUNGEN StAhiV**)

KREISSCHREIBEN Nr. 34 der ESTV vom 15.1.2020, Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF1 vorgesehenen Abzüge beanspruchen

KREISSCHREIBEN Nr. 29b der ESTV vom 23.12.2019, Kapitaleinlageprinzip

KREISSCHREIBEN Nr. 8 der ESTV vom 18.12.2001, Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften

MULTILATERALE VEREINBARUNG der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte vom 27. Januar 2016, SR 0.654.1

MULTILATERALES ÜBEREINKOMMEN zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vom 24. November 2016, SR 0.671.1

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (zit. OECD, ACTION PLAN BEPS)

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

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report

OECD (2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note

OECD (2012), Automatic Exchange of Information, What is it, How it works, Benefits, What remains to be done (zit. OECD, AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION)

OECD (2021), BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents

OECD (2016), BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussberichte 2015

OECD (2022), Consumption Tax Trends 2022

OECD (2020), Corporate Tax Statistics, Second Edition

OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance

OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report (zit. FINAL REPORT ACTION 5)

OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report

OECD (2015), Frascati Manual 2015, Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development

OECD (1998), Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue (**zit. OECD, HARMFUL TAX COMPETITION**)

OECD (2017), Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes

OECD (2019), Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes Inclusive Framework on BEPS: Action 5

OECD (2000), Improving Access to Bank Information for Tax Purposes (**zit. OECD, IMPROVING ACCESS**)

OECD (2017), International VAT/GST Guidelines

OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report (**zit. ACTION 11: 2015 FINAL REPORT**)

OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation

OECD (2021), Model Manual on Exchange of Information for Tax Purposes

OECD (2022), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022

OECD (1994), Regulatory Cooperation for an Independent World

OECD (2018), Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions, Inclusive Framework on BEPS: Action 5

OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (**zit. STATEMENT TWO-PILLAR SOLUTION**)

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint (**zit. REPORT ON PILLAR TWO BLUEPRINT**)

OECD (2011), The Era of Banking Secrecy is Over, The G20/OECD Process is Delivering Results

OECD (2001), The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (zit. OECD, HARMFUL TAX COMPETITION, PROGRESS REPORT)

OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales

OECD (2000), Towards Global Tax Cooperation – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (zit. OECD, TOWARDS GLOBAL TAX COOPERATION)

OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report

OECD (2010), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

OECD (2015), Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015 (zit. OECD (2015), MASSNAHME 13 – VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION UND LÄNDERBEZOGENE BERICHTERSTATTUNG)

OECD (2014), Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

ÜBEREINKOMMEN über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988, SR 0.652.1

Internetquellenverzeichnis

Aargauer Zeitung
Basel Institute on Governance
Basler Zeitung
Bayerischer Rundfunk
Berner Zeitung
Bundesamt für Statistik BFS
Bundesverband der Deutschen Industrie
Council of Europe
Der Bund
Duden
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössisches Departement für auswärtige Angelegenheiten, EDA
Eidgenössische Steuerverwaltung
Financial Stability Board
Finanzmarktwelt
Finews.ch
Frankfurter Allgemeine
Handelszeitung
Ktipp
Luzerner Zeitung
Medienmitteilungen der Schweizer Regierung
Neue Zürcher Zeitung
OECD, The Organization for Economic Cooperation and Development
OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)
Republik
Schweizer Radio und Fernseher SRF
Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF
Staatssekretariat für Wirtschaft SECO
Süddeutsche Zeitung
Südwest Presse
Swissinfo, SWI
Tages Anzeiger
TaxJustice Network
Welt
World Trade Organization
Zeit Online

Abkürzungen

A.	Auflage
Abs.	Absatz
A. gl. O.	Am gleichen Ort
a. M.	anderer Meinung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AIA	Automatischer Informationsaustausch
AIAG	Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 18. Dezember 2015 (SR 653.1)
AIAV	Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 23. November 2016 (SR 653.11)
AIG	Bundesgesetz über die Ausländerinnen und Ausländer und über die Integration vom 16. Dezember 2005 (SR 142.20)
AJP	Aktuelle Juristische Praxis
ALV	Arbeitslosenversicherung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
AZ	Aargauer Zeitung
BankG	Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (SR 952.0)
BBA	Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen, vom 26. Oktober 2004, Betrugsbekämpfungsabkommen (SR 0.351.926.81)
BBl	Bundesblatt
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
bez.	bezüglich
BFS	Bundesamt für Statistik
BGE	Bundesgerichtsentscheid

BGer	Bundesgericht
BGÖ	Bundesgesetz über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung vom 17. Dezember 2004 (SR 152.3)
BIZ	Berliner Illustrierte Zeitung
BJM	Basler juristische Mitteilungen
bspw.	beispielsweise
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
bzw.	beziehungsweise
CAA	Competent Authority Agreement
CbCR	Country-by-Country Reporting
CD	Compact Disk
CEO	Chief Executive Officer
CFC	Controlled Foreign Company
CRS	Common Reporting Standards
CSR	Corporate Social Responsibility
CTA	Covered Tax Agreements
d.h.	das heisst
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation
Diss.	Dissertation
DoJ	Department of Justice
Dr.	Doktor(in)
DSG	Bundesgesetz über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (SR 235.1)
DSU	Dispute Settlement Understanding
E.	Erwägung
ebd.	ebenda
EDA	Eidgenössisches Departement für auswärtige Angelegenheiten
EF	Expert Focus
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europäische Gemeinschaft
EIZ	EuropaInstitut an der Universität Zürich
EMRK	Die Europäische Menschenrechtskonvention (SR 0.101)
EO	Erwerbsersatzordnung
ESG	Environmental, Social, Corporate Governance

ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii = und weitere
etc.	et cetera
ETH	Eidgenössische Technische Hochschule
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZ	Zeitschrift für Europarecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
EY	Ernst & Young AG
EZB	Europäische Zentralbank
F&E	Forschung und Entwicklung
f./ff.	und folgende (Seite/Seiten)
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FATF	Financial Action Task Force on Money Laundering
FFI	Foreign Financial Institution
FHA	Freihandelsabkommen
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
FIFG	Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation vom 14. Dezember 2012 (SR 420.1)
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
FN	Fussnote
FusG	Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301)
FZA	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681)
G20	Forum für die Weiterentwicklung des internationalen Wirtschafts- und Finanzsystems
G7	Gruppe der Sieben
G8	Gruppe der acht führenden Industrieländer
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GATS	General Agreement on Trade and Services
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (SR 0.632.21)
ggf.	gegebenenfalls
gl. M.	gleicher Meinung
Global Forum	Forum on Harmful Tax Practices
GloBe	Global Anti-Base Erosion Model (Rules)
GST	Goods and Services Tax
HMG	Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte vom 15. Dezember 2000 (SR 812.21)

HNWIs	high net worth individuals
Hrsg.	Herausgeber
HSG	Universität St. Gallen
i.V.m.	in Verbindung mit
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGH	Internationaler Gerichtshof
IP	Intellectual Property
IRC	Internal Revenue Code (USA)
IRS	Internal Revenue Service (USA)
IT	Information Technology
IV	Invalidenversicherung
IWF	Internationaler Währungsfonds
KAG	Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23. Juni 2006 (SR 951.31)
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KS	Kreisschreiben
lit.	litera
LOB	Limitation-of-Benefit
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
MAP	Mutual Agreement Procedures
MCCA	Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports
MindStV	Mindestbesteuerungsverordnung (SR 642.161)
Mio.	Million(en)
MLI	Multilateral Instrument
MNE	Multinational Enterprise
Mrd.	Milliarde(n)
MWST	Mehrwertsteuer
NFA	Nationaler Finanzausgleich
NGO	Non-Governmental Organizations
NPFFI	Non-Participating Foreign Financial Institutions
Nr.	Nummer
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OEEC	Organization for Economic Cooperation and Development
o. g.	oben genannte(r/s/n)
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizeri- schen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)

PFFI	Participating Foreign Financial Institutions
PSMV	Verordnung über das Inverkehrbringen von Pflanzenschutzmitteln vom 12. Mai 2010 (SR 916.161)
PWC	PricewaterhouseCoopers
QI	Qualified Intermediary
QIS	Qualified Intermediary System
R&D	Research and Development
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
RR-COMP	Recht relevant. für Compliance Officers
SCMA	Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen
SEC	Securities and Exchange Commission
SECO	Staatssekretariat für Wirtschaft
SIA	Steuerinformationsabkommen
sic!	Zeitschrift für Immaterialgüter-, Informations- und Wettbewerbsrecht
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
SJZ	Die Schweizerische Juristen-Zeitung
sog.	sogenannt
SR	Systematische Rechtssammlung
SRF	Schweizer Radio und Fernseher
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Schweizer Treuhänder
StADG	Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich vom 18. Juni 2021 (SR 672.2)
STAF	Steuerreform und AHV-Finanzierung
StAhiG	Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (SR 651.1)
StAhiV	Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 23. November 2016 (SR 651.11)
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
StR	Steuer Revue
SV17	Steuervorlage 17
SWI	Fachzeitschrift für Internationales Steuerrecht
SWI	Swissinfo

SWISS GAAP FER — Die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht
TA	Tages-Anzeiger
TIEA	Tax Information Exchange Agreements
TJN	Tax Justice Network
TREX	Der Treuhandexperte
TRIPs	Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights
u.a.	unter Anderem
u.U.	unter Umständen
UNO	Vereinte Nationen
URL	Uniform Resource Locator
US	United States
USA	United States of America
USR	Unternehmenssteuerreform
USR III	Unternehmenssteuerreform III
v.a.	vor allem
VAT	Value Added Tax
VDA	Verband der Automobilindustrie
vgl.	vergleiche
VN	Vereinte Nationen
VSB	Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (SR 642.21)
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (SR 313.0)
VStV	Verordnung über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (SR 642.211)
WTO	World Trade Organisation
WÜRvV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111)
XML	Extensible Markup Language
z. B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht
ZBstA	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, Zinsbesteuerungsabkommen (SR 0.641.926.81)

ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210)
zit.	zitiert
zsis)	Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZStP	Zürcher Steuerpraxis
ZVglRWiss	Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft

I. Einleitung

1. Gegenstand und Ziele der Dissertation

Die internationale Steuerpolitik und die Staatenkooperation in Steuerfragen haben sich in den letzten wenigen Jahrzehnten in erstaunlicher Weise verändert.

Das seit den 1930er-Jahren florierende Steueroasengeschäft¹ wurde noch vor Kurzem als erfolgreiches «Geschäftsmodell» gefeiert und allseits toleriert. Vermutungen legen nahe, dass einige einflussreiche OECD-Mitglieder, die sich derzeit als Verfechter der Steuertransparenz und Steuergerechtigkeit präsentieren, jahrzehntelang von den «Tax Havens» auf ihrem Staatsgebiet in erheblichem Mass profitiert haben².

Die fortschreitende Globalisierung, welche dem Steuerwettbewerb der Staaten Aufwind gab und Steuerhinterziehung begünstigte³, sowie etliche Finanzkrisen, die in den vergangenen Jahren in immer kürzeren Abständen die Weltwirtschaft erschütterten⁴, trugen dazu bei, dass die Staatskassen immer leerer wurden. «Getroffen» hat es sowohl mehrere Industrieländer als auch die Entwicklungs- und Schwellenländer⁵. Der Vorteil der niedrigen Produktionskosten in den Entwicklungs- und Schwellenländern wurde durch die hohe Steuerlast geschmälert. Um dieser zu entgehen, liessen multinationale Unternehmen ihre Gewinne an Tochtergesellschaften mit Standort in Tiefsteuerländern (sogenannten «Steueroasen») transferieren. Dank diesen «Steuroptimierungspraktiken» landeten vor allem die Entwicklungsländer, welche auf diese Steuereinnahmen sehr angewiesen waren, «abseits» des globalen Marktfelds. Diese Praktiken hinderten die Entwicklungsländer daran, Vorteile der Globalisierung maximal zu nutzen und schadeten so in hohem Masse der eigenen Wirtschaft. Den Wegfall von Steuersubtrat in bewährter Weise durch Steuererhöhungen und neue Steuern zu kompensieren wäre

1 SHAXSON, Schatzinseln, 25 ff.

2 Siehe zu EU-Steueroasen: Bayerischer Rundfunk-online, «Steuerparadies mit Segen der EU-Kommission»; SHAXSON, Schatzinseln, 18 ff., unterteilte die Steueroasen in vier Gruppen: die europäischen Steueroasen, die britische Zone mit dem Zentrum in City of London, die Einflusszone mit den Vereinigten Staaten als Mittelpunkt und «nicht klassifizierbare Kuriositäten» wie Uruguay und Somalia.

3 Siehe Kapitel «Globalisierung und Steuerwettbewerb», II.2.3.

4 Siehe Kapitel «Globalisierung und Finanzkrisen», II.2.4.

5 «Konzerne prellen Staaten mit Steuertricks um Milliarden», TA-online vom 10.11.2015.

kaum zielführend gewesen. Dieses Vorgehen hätte die Gewinnverschiebungen in andere Länder eher begünstigt statt eingedämmt, denn *«[w]er mehr als die Hälfte seines Einkommens an das Finanzamt abführen muss, ist mehr darauf bedacht, Steuern zu sparen, als darauf, Geld zu verdienen»*⁶.

Ohne eine praktikable Möglichkeit, die Gewinntransfers ins Ausland im Alleingang zu unterbinden, um das ihnen (ihrer Meinung nach) zustehende Steuersubstrat zu sichern, beauftragten die Entwicklungs- und Schwellenländer erstmals die Vereinten Nationen⁷ mit der Lösung dieses Problems⁸. Die OECD als Interessenvertreterin der Industrieländer⁹ erkannte unverzüglich die drohende Gefahr einer Stärkung der Deutungshoheit der Vereinten Nationen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts. Aus der Befürchtung heraus, ihren Einfluss auf dem Gebiet der grenzüberschreitenden Besteuerung an die Konkurrentin zu verlieren, reagierte sie prompt und bemühte sich aktiv, die Entwicklungsländer von ihren eigenen Projekten im Bereich des internationalen Steuerrechts zu überzeugen¹⁰. Mit ihren Parolen, dass die Zeit für eine weltgerechte Steuersubstratverteilung gekommen sei und dass diese effektiv nur in Zusammenarbeit mit der OECD erzwungen werden könne, gelang es der OECD auch die Nicht-Mitglieder zu «ködern» und in ihre Projekte einzubinden. Später wurde ebenfalls die G20 – in der viele Schwellenländer vertreten sind – in das BEPS-Projekt miteinbezogen¹¹.

Und die OECD kämpft tatsächlich für eine gerechte Steuersubstratverteilung. Nur orientiert sich ihre Interpretation von Gerechtigkeit stark an den Bedürfnissen der Industriestaaten und passt sich fortlaufend den Interessen ihrer führenden Mitglieder an¹². *«Insbesondere wird kritisiert, dass die Initiativen der OECD zu einseitig auf die unfairen Steuerpraktiken von kleinen Inselstaaten fokussiert, von denen einige Entwicklungsländer sind, während die unfairen Steuerpraktiken in den OECD-Ländern weniger streng behandelt werden.»*¹³

6 HANS-KARL SCHNEIDER.

7 Die Organisation der Vereinten Nationen (UNO, United Nations Organisation) ist ein zwischenstaatlicher Zusammenschluss von 193 Staaten, die Mehrheit davon sind Schwellen- und Entwicklungsländer.

8 RIXEN, Politisierung, 263 ff.

9 Die *Organisation for Economic Co-operation and Development* mit derzeit 38 Mitgliedsländern wurde im Jahre 1960 gegründet und widmete sich nach dem zweiten Krieg dem Wiederaufbau von Europa. Die OECD gilt als Organisation der Industriestaaten, die eine offene Marktwirtschaft begrüßen und unterstützen.

10 Siehe Kapitel «Globalisierung und Politik», II.2.1, Kapitel «OECD-Projekte im Bereich «Informationsaustausch», II.3.2 und Kapitel «Vorgeschichte und Ziele», III.1.

11 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 5.

12 OPEL, Neuausrichtung, 1 f.

13 RIXEN, Politisierung, 274; vgl. auch «Im Kampf gegen die Steuerflucht misst die OECD mit zwei Ellen», TA vom 14.1.2013, 35.

Obwohl die Belange und die Ziele der an ihren Initiativen Beteiligten nicht immer deckungsgleich sind¹⁴, konnte die OECD im internationalen Steuerrecht bereits viele Erfolge verbuchen¹⁵ und damit viele Staaten überzeugen, dass es durchaus sinnvoll wäre, (mit ihr) an einem Strang zu ziehen. Seit ihrem ersten «unbeholfenen» Versuch im Jahre 1998 die sogenannten «schädlichen Steuerpraktiken» bzw. die «Tax Havens»¹⁶ ins Visier zu nehmen¹⁷ bis hin zur Ausarbeitung und Umsetzung des BEPS-Aktionsplans sind nur wenige Jahre vergangen. Ob dieses Tempo der hartnäckigen «Überzeugungsarbeit» der OECD oder den «Löchern» in den Staatskassen geschuldet ist, sei dahingestellt. Auf jeden Fall ist die Geschwindigkeit, mit welcher am BEPS-Projekt «herumgeschraubt» wird, für internationale Projekte eines solchen Ausmasses unüblich und deswegen erstaunlich.

Das umfangreiche OECD-Steuerprojekt «Base Erosion and Profit Shifting» stellt auf dem Gebiet der internationalen Zusammenarbeit eine neue Dimension dar; auch eine neue Dimension des Einflusses der OECD auf die Weltpolitik.

Die Schweiz verhielt sich noch vor einigen Jahren sehr passiv, was die Mitbestimmung¹⁸ der OECD-Steuerpolitik anging. Die Schweizer Regierung versuchte die Neutralität zu wahren, das Bankgeheimnis zu verteidigen¹⁹ und tat die schwarzen Listen der OECD anfangs als schlechten Scherz ab²⁰. Bis schliesslich im Februar 2013 die OECD-«Vision» einer neuen internationalen Steuerordnung ohne Gewinnverlagerungen, ohne Erosion der Bemessungsgrundlage und ohne die doppelte Nichtbesteuerung zu einem unvermeidbaren Schicksal wurde und die Schweiz mit einigen ihrer Steuerregimes erneut auf einer solchen Liste zu landen drohte²¹. Daraufhin gab die Schweiz ihren Status als blosser Beobachterin mit defensiver Haltung auf und entwickelte

14 Abhängig davon, ob es ein Schwellen- oder Industrieland, ein export- oder importorientiertes Land ist – ihre Interessen können sich diametral widersprechen.

15 Siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich «Informationsaustausch»», II.3.2 und Kapitel «Vorgeschichte und Ziele», III.1.

16 Eine Theorie besagt, dass der deutsche Begriff «*Steuer*oase» auf eine falsche Übersetzung zurückzuführen sei: Das Wort «*haven*» («Hafen») sei angeblich mit dem Wort «*heaven*» («Himmel») verwechselt worden, SHAXSON, Schatzinseln, 21.

17 Siehe Kapitel «Globalisierung und Steuerwettbewerb», II.2.3 und Kapitel «OECD-Projekte im Bereich «Informationsaustausch»», II.3.2.

18 Wenn man eine äusserst optimistische Sichtweise vertritt, dass die Schweiz die Politik der OECD auf irgendeine Art und Weise beeinflussen könne.

19 Siehe Kapitel «Die Schweiz: Vom Bankgeheimnis zum automatischen Informationsaustausch», II.3.3.

20 Siehe Kapitel «Die Schweiz und die OECD», II.4.2.

21 OECD (2014), Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, 64 ff.

sich prompt zu einer aktiven Beteiligten in den BEPS-Arbeitsgruppen²². Die Schweizer Regierung stand in den letzten Jahrzehnten kaum einer grösseren Herausforderung gegenüber als der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans. Die Schweiz *«muss sich [...] auf einem schmalen Grat zwischen Mithilfe bei der Verbrechensbekämpfung und Wahrung eigener Wertvorstellungen bewegen – unter dauerndem, an fremden Wertmassstäben orientiertem politischem und medialem Druck»*²³.

Das Thema «BEPS» ist ausserordentlich vielfältig und beinhaltet wirtschaftliche, politische, soziale, geschichtliche und juristische Aspekte. Die Grenze zwischen ihnen ist meistens fließend.

Die vorliegende Arbeit befasst sich nur am Rande mit politischen Einflüssen auf die OECD-Politik in puncto BEPS oder mit deren wirtschaftlichen oder sozialen Aspekten²⁴. **Ziel der Arbeit ist, die juristischen Auswirkungen des Aktionsplans auf das Schweizer Rechtssystem aufzudecken und für die Schweiz möglichst günstige – das heisst vor allem gerechte, gesetzeskonforme und praktikable – Lösungen betreffend die Optimierung des Schweizer Steuersystems aufzuzeigen.**

2. Systematik

Im Vordergrund der vorliegenden Arbeit steht die Umsetzung des Aktionspunktes 5 «Bekämpfung der schädlichen Steuerpraktiken», welcher einerseits die Anforderungen an die Substanz und andererseits den spontanen Informationsaustausch von Steuerrulings betrifft. Angesichts ihrer grossen Relevanz und ihres Bezugs zum Thema «Substanz» wird die Zwei-Säulen-Lösung (BEPS 2.0) ebenfalls in Grundzügen dargestellt. Da die OECD mit ihrem BEPS-Projekt vor allem die Gewinnbesteuerung der MNE im Blick hat, stehen vorwiegend die Gesetzesbestimmungen, welche diesen Bereich regeln, im Fokus dieser Arbeit. Ausgeklammert sind weitestgehend das kantonale Recht, das Steuerstrafrecht, die Stempelabgaben, die Verrechnungssteuer etc., da ihre Behandlung den Rahmen der vorliegenden Arbeit sprengen würde. Auf andere

22 PASCAL SAINT-AMANS sagte zu diesen Entwicklungen: *«Es ist [...] interessant zu sehen, dass die Welt sich in diesem Punkt in kurzer Zeit dramatisch verändert hat. Vor fünf Jahren war es nicht möglich, bei kriminellen Steuervorgehen von der Schweiz Informationen zu erhalten. Heute spricht man vom automatischen Austausch»*, «Die Schweiz ist nicht dort, wo sie sein sollte», TA vom 9.1.2013, 33.

23 «Das amerikanische Qualified Intermediary System als Gefahr für Schweizer Grundwerte», NZZ-online vom 20.11.2008.

24 Diese können jedoch nicht leichthin beiseitegelassen werden und werden ebenfalls punktuell angesprochen, bspw. im Kapitel «Globalisierung und Finanzkrisen», II.2.4.

BEPS-Massnahmen (Best Practices und weitere Mindeststandards), den nationalen Finanzausgleich und die Umsetzung des BEPS-Projekts in anderen Ländern wird im Rahmen dieser Arbeit nur punktuell eingegangen.

Im **Kapitel II** werden die Grundsätze der nationalen und internationalen Steuererhebung sowie weitere Entwicklungen und Tendenzen im internationalen Steuerbereich *vor der Entstehung des BEPS-Projekts* dargestellt. Es wird aufgezeigt, welche Rolle die Globalisierung für die erfolgreiche Etablierung des OECD-Projekts gespielt hat. Ausserdem wird auf die früheren OECD-Initiativen im Bereich des internationalen Steuerrechts und des Informationsaustauschs eingegangen. Diese Initiativen haben einige Ideen für das BEPS-Projekt «beigesteuert» und dieses zum Teil erheblich beeinflusst. Sowohl einige allgemein anerkannte Grundsätze der Steuererhebung als auch die Schweizer Steuerpraktiken bez. des internationalen Informationsaustauschs und der Kooperation in Steuerfragen mit anderen Ländern bzw. Organisationen erfuhren unter dem Einfluss der BEPS-Initiative (und der Globalisierung) wesentliche Änderungen. Diese Paradigmenwechsel werden vor allem im Kapitel IV.5 ausführlich dargestellt.

Im **Kapitel III** wird erläutert, welche Ziele die OECD offiziell mit ihrer BEPS-Initiative verfolgt. Am gleichen Ort findet sich eine kurze Übersicht über die BEPS-Aktionspunkte. Es wird aufgezeigt, welche Kerninhalte die 15 Massnahmen im Moment ihrer Veröffentlichung im Jahre 2013 hatten und wie sie sich im Laufe der Zeit bis zum aktuellen Zeitpunkt (Juni 2023) weiterentwickelt haben. Bei dieser Entwicklung wird der Schwerpunkt insbesondere auf Massnahme 5 und die Zwei-Säulen-Lösung (Two-Pillar Solution) gelegt.

Das **Kapitel IV** widmet sich der Umsetzung des OECD-Mindeststandards «Bekämpfung der schädlichen Steuerpraktiken» und der Säule zwei (Pillar Two) in der Schweiz. Bevor mit der Analyse der konkreten Umsetzung begonnen werden kann, werden zum einen die wichtigsten Ziele definiert, welche die Schweizer Regierung bei der Umsetzung anstreben sollte. Zum anderen werden die rechtlichen Rahmenbedingungen dargestellt, an welche die Schweizer Regierung bei der Umsetzung der Massnahmen gebunden ist. Im Weiteren werden die Umsetzungsvorschläge für den Aktionspunkt 5 und Pillar Two der Schweizer Regierung im Einzelnen dargestellt und aus rechtlicher (und zum Teil wirtschaftlicher) Sicht gewürdigt. Im Kapitel IV werden zudem weitere Vorschläge der Umsetzung unterbreitet. Zuletzt werden die allgemeinen und die rechtlichen Auswirkungen des BEPS-Projekts der OECD auf die Schweizer Rechtsordnung im Allgemeinen und auf das Schweizer Steuersystem im Besonderen dargestellt.

Schliesslich werden im **Kapitel V** alle Erkenntnisse der Arbeit zusammengefasst.

II. Steuererhebung vor Veröffentlichung des BEPS-Berichts

1. Grundsätze und Ziele der Steuererhebung ...

1.1. ... auf nationaler Ebene

Der Begriff der Souveränität²⁵ als *«absolute und dauernde Gewalt eines Staates»*²⁶ beinhaltet einerseits die höchste Gewalt, die Oberhoheit des Staates und andererseits dessen Unabhängigkeit von den anderen Staaten²⁷. Seit das Territorialitätsprinzip Anfang des 19. Jahrhunderts international anerkannt wurde²⁸, ist auch die Befugnis der Staaten, ihre Rechtsordnung auf ihrem Staatsgebiet (unter anderem auch ihr Steuersystem²⁹) frei zu gestalten³⁰, unbestritten. Das Territorialitätsprinzip gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Die innerstaatlichen Normen können über das Staatsgebiet hinaus ausgedehnt werden, wenn eine sinnvolle Anknüpfung zum Inland (sog. *«genuine link»*³¹) besteht.

Wer wissen will, wie das heutige Schweizer Steuersystem zustande gekommen ist, *«braucht bloss die Steuergeschichte zu studieren»*³². Für einen

25 M.w.H. CAVELTI, Tax Cooperation, 84 ff.

26 PFISTER, Besteuerung, 43. Die Merkmale eines souveränen Staates sind Staatsgebiet, Staatsvolk und Staatsgewalt, PFISTER, Besteuerung, 45 ff.

27 Online-Wörterbuch von Duden; PFISTER, Besteuerung, 47; CAVELTI, Tax Cooperation, 93 f.

28 Das Territorialitätsprinzip bedeutet, dass sich der Geltungsbereich der staatlichen Rechtsordnung räumlich auf das entsprechende Staatsgebiet beschränkt, m.w.H. PFISTER, Besteuerung, 48.

29 M.w.H. CAVELTI, Tax Cooperation, 97 f.

30 *«Das Besondere an den Regeln des internationalen Steuerrechts ist, dass sie den Staaten maximale Freiheit bei der Gestaltung ihrer Steuergesetze [...] belassen. [...] Es geht um die Abgrenzung von national eigenständigen Steuersystemen und nicht um deren innere Qualität»*, RIXEN, Politisierung, 265.

31 *«Genuine link»* als ein unabdingbarer Grundsatz des allgemeinen Völkerrechts ist auf das Urteil des Internationalen Gerichtshofs vom 27. September 1927 zurückzuführen. Er ist auch auf die Steuersouveränität anwendbar, m.w.H. PFISTER, Besteuerung, 48 ff.

32 KELLER, Visionen, 21.

«Die Steuergeschichte lässt sich [...] als Prisma für eine allgemeine Geschichte staatlicher Herrschaft und Verwaltung verstehen», KELLER, Visionen, 15. Fenstersteuer, Bartsteuer, Galgensteuer, Seelensteuer, Nachtigallensteuer und andere schikanöse und irrwitzige

Laien ist das Steuersystem der Schweiz ein Wirrwarr materieller Normen und Verfahrensregelungen auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene³³. Um etwas Ordnung in «Steuerchaos» zu bringen, erteilte das Schweizer Volk seiner Regierung einen Auftrag zur Steuerharmonisierung³⁴, welcher in zwei Gesetzen (StHG und DBG) verwirklicht wurde.

Das harmonisierte Schweizer Steuerrecht³⁵ gestattet den Kantonen Steuertarife der Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuer, Steuersätze und Steuerfreibeträge³⁶ frei festzulegen. Dies führt zu einem zwischenkantonalen Steuerwettbewerb, dank dem sich eine kleine Gebietskörperschaft mittels niedrigerer Steuersätze einen Vorteil gegenüber grösseren Gebietskörperschaften verschaffen kann³⁷. Jedoch bedeuten tiefere Steuern im Ergebnis oft

Steuern belasteten zumeist Bedürftige. Umstürze und Revolutionen (wie bspw. die Französische Revolution) entstanden in erster Linie durch den Protest gegen die Steuerforderungen. Eine Sammlung der «fiskalischen Raffinessen» aus 5000 Jahren findet sich bei SAHM REINER, Von der Aufruhrsteuer bis zum Zehnten, Wiesbaden 2014.

Zur Schweizer Steuergeschichte siehe SCHALTEGGER/WEDER, Die Bundesfinanzien, 27 ff.; HÜRLIMANN, Steuerwelt(en), 31 ff. und KELLER, Visionen, 14 ff. Ein kurzer Überblick der Weltsteuergeschichte findet sich bei SCHILTKNECHT, Wohlstand, 176 ff.

33 «Die Rechtsquellen des Steuerrechts umfassen [...] diejenigen Prinzipien und Normen, welche die Ansprüche des Gemeinwesens gegenüber den Steuerpflichtigen festlegen und das steuerliche Handeln von Gesetzgeber, Verwaltung, Justiz und Steuerpflichtigen bestimmen», REICH, Steuerrecht, § 3 Rn. 2.

Im Bereich des Schweizer Steuerrechts gehören dazu folgende Rechtsätze: Völkerrecht (zwingendes Völkerrecht, Völkergewohnheitsrecht, indirekt supranationale Rechtsnormen, Staatsvertragsrecht), Verfassungsrecht (die BV und die Kantonsverfassungen), Gesetzes- und Verordnungsrecht, interkantonale Vereinbarungen sowie allgemeine Rechtsgrundsätze und Gewohnheitsrecht und richterliches Recht, REICH, Steuerrecht, § 3 Rn. 6 ff.

Zur Kompetenzverteilung zwischen dem Bund, den Kantonen und Gemeinden im Bereich der Steuererhebung siehe Art. 3, 42 ff., 128 ff. BV und REICH, Steuerrecht, § 4 Rn. 3 ff.

34 Bei der Abstimmung vom 12.6.1977 wurde Art. 42^{quinquies} aBV angenommen, vgl. dazu Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanz- und Steuerrechts des Bundes vom 24.3.1976, BBl 1976 I, 1384 ff.

Die Steuerharmonisierungskompetenz des Bundes ist im Art. 129 BV festgelegt; weitere direkte und indirekte Kompetenzen des Bundes in diesem Bereich finden sich in Art. 49 Abs. 1 BV (derogatorische Kraft des Bundesrechts), Art. 54 Abs. 1 BV (in Bezug auf das Aushandeln von DBA), Art. 122 BV (die Kantone dürfen keine Vorschriften aufstellen, die das Bundesprivatrecht vereiteln oder übermässig erschweren oder dessen Sinn und Geist zuwiderlaufen) und weiteren (Art. 103 i.V.m. Art. 111 Abs. 3 FusG; auch auf dem Gebiet der beruflichen Vorsorge und Steueramnestie), dazu REICH, Steuerrecht, § 8 Rn. 2 ff.; LOCHER, Steuerharmonisierung, 4 ff.; BEHNISCH URS R., in: Kommentar BV zu Art. 129 BV, 2332 f., 2335 ff.

35 Dazu BEHNISCH URS R., in: Kommentar BV zu Art. 129 BV, 2333 f. und BIAGGINI, BV Kommentar zu Art. 129 BV, 1040 ff.

36 Art. 129 Abs. 2 BV; dazu BEHNISCH URS R., in: Kommentar BV zu Art. 129 BV, 2337 ff.

37 KIRCHGÄSSNER, Die Situation der Schweiz, 132, fasst dies so zutreffend zusammen: «[B]eispielweise [kann] ein kleiner Kanton wie Zug sich dadurch besserstellen, dass er

tieferer Steuereinnahmen³⁸. Die Einführung des nationalen Finanzausgleichs (NFA) im Jahre 1958³⁹, welcher auf der Idee der Solidarität⁴⁰ basiert und die Kantone mithilfe eines Ressourcenindex als finanzstark bzw. finanzschwach qualifiziert, hat zum Ziel, Finanzressourcen der Kantone gerecht zu verteilen. Wie viel der einzelne Kanton in den Finanzausgleich einzahlen muss, hängt von seinen Steuereinnahmen ab. Das NFA-Instrument wird jedoch in der letzten Zeit des Öfteren hinterfragt, da einzelne Kantone es nützen können, um für sich ungerechtfertigterweise weitere Vorteile zu verschaffen⁴¹.

Grundsätzlich muss ein optimales Steuersystem «*die Staatsaufgaben⁴² nachhaltig finanzieren⁴³ und effizient, fair und einfach⁴⁴ sein*»⁴⁵. Allerdings

die Steuersätze senkt und damit zusätzliches Steuersubstrat anzieht. Würden die grossen Kantone (wie Zürich) voll nachziehen, hätte niemand etwas gewonnen; alle hätten wiederum die gleichen Steuersätze, aber geringere Einnahmen. Tatsächlich werden die grossen Kantone jedoch ihre Steuersätze weniger stark reduzieren. Mit einer Steuersenkung verliert nämlich ein grosser Kanton relativ viel an Steueraufkommen durch die geringeren Steuersätze, kann aber z.B. – im Verhältnis zur Zahl der bereits bestehenden inländischen Unternehmen – nur wenige zusätzliche Unternehmen anziehen. Dagegen verliert ein kleiner Kanton nur wenig Steuereinkommen, kann aber relativ viele zusätzliche Unternehmen anziehen. Im neuen Gleichgewicht haben daher zwar grosse wie kleine Kantone niedrigere Steuersätze als im Ausgangsgleichgewicht; die Steuersätze sind jetzt aber unterschiedlich. Und während der kleine Kanton sich insgesamt besser stellt als zuvor, verliert der grosse Kanton, wobei diese Verluste so gross sind, dass sie durch die Gewinne des kleinen Kantons nicht kompensiert werden können. Somit dürften kleine Kantone im Allgemeinen niedrigere Steuersätze haben als grosse.»

38 Vgl. «Zuger Leid und Luzerner Freud», TA-online vom 1.4.2015.

39 HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 62 ff.

40 EFD, Nationaler Finanzausgleich.

41 Einzelne Kantone können bspw. die Veranlagungen von besonders guten Steuerzahlern hinauszögern, um sich hohe NFA-Zahlungen zu ersparen, «Kantonale Steuerverwaltungen an die Kandare nehmen», SRF-online vom 14.2.2019.

Bspw. schrieb der Kanton Luzern im Jahre 2015 schwarze Zahlen und der Kanton Zug rote Zahlen, obwohl Zug so viel in den NFA einzahlte, wie Luzern erhielt, «Zuger Leid und Luzerner Freud», TA-online vom 1.4.2015. Vgl. auch FREY, Steuerwettbewerb, 3f.

42 HETTICH/WETTSTEIN machen auch darauf aufmerksam, dass «*die Kosten staatlicher Aufgaben heute denjenigen Gesellschaftsgruppen [angelastet werden], die von der Erfüllung einer Aufgabe mutmasslich am meisten profitieren. [...] Die mittlerweile ansehnliche Fülle an «Sonderabgaben» wirft zunehmend verfassungsrechtliche Bedenken auf*», HETTICH/WETTSTEIN, Kostenanlastungssteuern, 538. Die Autoren sind der Meinung, dass die vielen Sonderabgaben vor allem als Instrument zur Umgehung der in der Bundes- und den Kantonsverfassungen vorgegebenen Finanzordnung benutzt werden.

43 «Wegen Sparmassnahmen – Dem Kanton Luzern fehlen Polizisten», SRF-online vom 28.11.2017.

44 D.h. auch praktikabel, dazu LOCHER, Praktikabilität, 229 ff.

45 KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 80. Gemäss SCHILTKNECHT, Wohlstand, 180 f., gibt es zwei verschiedene Stossrichtungen bei der Konzipierung eines optimalen Steuersystems: zum einen mittels einer

bereitet bereits die exakte Bestimmung des Wertes der Staatstätigkeit grosse Schwierigkeiten, da hier die nachfrageorientierte Preisbestimmung nicht und die kostenorientierte nur in einem sehr beschränkten Masse möglich ist. Erschwerend kommt hinzu, dass das subjektive Empfinden jeder Bürgerin und jedes Bürgers anders ist, wenn es um die Bestimmung der Art, der Qualität und der Quantität der Staatsaufgaben geht⁴⁶.

Während unbestritten ist, dass das *einfache* Steuersystem transparent sein muss und sich durch wenige Ausnahmen⁴⁷ bei der Ermittlung und beim Definieren der Bemessungsgrundlage auszeichnet, wird die Frage nach einem *gerechten* Steuersystem in allen Bevölkerungsschichten⁴⁸, in der Politik und in der Lehre seit jeher kontrovers diskutiert. Die *Opfertheorie*⁴⁹, wonach der zu entrichtende Beitrag so zu bestimmen sei, dass jeder Steuerpflichtige ein *gleich schweres Opfer zu tragen habe*, kombiniert mit der *Grenznutztheorie*, welche die Proportionalität zwischen Einkommen und Nutzen in Frage stellt, ist umstritten⁵⁰. Weitgehend anerkannt ist hingegen, dass das Äquivalenzprinzip (auch «*benefit principle*»⁵¹ genannt), wonach «*die Abgabe im Einzelfall nicht in ein offensichtliches Missverhältnis zum objektiven Wert der staatlichen Gegenleistung treten darf und sich in vernünftigen Grenzen halten muss; ebenfalls soll die Abgabe nach sachlich vertretbaren, objektiven Kriterien bemessen werden*»⁵², nur für das Kausalabgaberecht, nicht jedoch bei der Steuererhebung zur Anwendung kommt, da die Staatsleistungen dem einzelnen Nutzer sehr

ausgeglichenen Einkommensverteilung und zum anderen mittels Begünstigung des Wirtschaftswachstums.

46 KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 82; PFISTER, Besteuerung, 71.

47 «*Ausnahmen und Begünstigungen machen das Steuersystem komplex. Es tauchen schwierige Abgrenzungsprobleme auf, was begünstigt ist und was nicht, so dass kostspielige Abklärungen notwendig werden und die Steuererhebung anfällig für Einsprüche wird. Die Verwaltungs- und Erfüllungskosten beim Staat und bei den Unternehmen und Bürgern nehmen zu*», KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 94.

48 «*Gerechtigkeit ist ein typisch menschliches Optimierungsprogramm, welches dazu dient, den in der Anarchie infolge von Güterknappheit herrschenden Verteilungskrieg eines jeden gegen jeden zu überwinden. Da der Einzelne sich nur dann einer zwangsbehafteten Sozialordnung unterwerfen und somit in den sozialen Frieden einwilligen wird, wenn ihm daraus mehr Vorteile als Nachteile erwachsen, muss diese Gerechtigkeit im Vorteil für jeden Einzelnen und für alle zusammen bestehen*», MATTEOTTI, Steuererechtigkeit, 69; siehe Kapitel «Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit», IV.1.4.

49 HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 22; siehe Kapitel «Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit», IV.1.4.

50 Kritik in Bezug auf die Opfertheorie findet sich bei HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 84 ff.

51 PFISTER, Besteuerung 73 f., plädiert dafür, anstatt des Begriffs «Äquivalenzprinzip» den Begriff «benefit principle» zu verwenden, da dieser besser zum Ausdruck bringe, dass die Steuerpflichtigen Nutzen aus den Staatsleistungen ziehen.

52 LÖTSCHER, Äquivalenzprinzip, 470.

schwer zurechenbar sind. Die Anwendung des Äquivalenzprinzips auf die Steuererhebung würde dem Gerechtigkeitsempfinden der Gesellschaft eindeutig widersprechen. Das Äquivalenzprinzip steht eindeutig in Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip⁵³.

Auch wenn *die Steuererhebungsgrundsätze* in der Schweizer Rechtsordnung klar definiert sind, ist das Erreichen des *Hauptziels* der Steuererhebung – eine *gerechten* Steuersystemgestaltung⁵⁴ –, wie im Rahmen dieser Arbeit noch aufgezeigt wird, eine nahezu unmögliche Aufgabe.

1.2. ... bei internationalen Sachverhalten

Sobald Besteuerung über Staatsgrenzen hinaus erfolgt, gewinnt die Steuererhebung rasant an Komplexität. Verfügen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalunternehmen über eine Betriebsstätte⁵⁵ im Ausland oder ein im Ausland unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen über eine solche in der Schweiz, stellen sich Fragen in Bezug auf die *internationale Gewinnabgrenzung* und die *Doppelbesteuerung*⁵⁶.

Grundsätzlich werden Steuerpflichtige, die in einem Land einen (Wohn-)Sitz haben und dort auch Einkommen bzw. Gewinne erzielen, von diesem Land (räumliche Zugehörigkeit⁵⁷) nach seinen Besteuerungsgrundsätzen und

53 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 10; HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 8 und 21; PFISTER, Besteuerung, 69 ff.

54 Einen theoretischen Versuch der gerechten Steuersystemgestaltung unternahm ein Team der Experten aus Oxford: «Tax By Design. The Mirrlees Review», Oxford 2011. Herausgekommen dabei ist gem. KEUSCHNIGG «*nur ein informierter Kompromiss zwischen unvermeidlichen Zielkonflikten*»; «*und was in der Realität davon vielleicht ankommt, wird unter dem Einfluss widerstrebender Interessensgruppen und dem Diktat des politisch Machbaren stark zerzaust, bleibt in der Diskussion isolierter Teile des Steuersystems stecken und ist weit entfernt von einer systemischen Betrachtungsweise, die von den Wirkungen des Steuersystems als Ganzes ausgeht*», KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 80; kritisch dazu auch SCHILTKNECHT, Wohlstand, 178 ff.

55 Bzw. über einen Geschäftsbetrieb oder ein Grundstück.

56 Die Doppelbesteuerung entsteht dadurch, dass vergleichbare Steuern in zwei oder mehreren Staaten von derselben steuerpflichtigen Person für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum erhoben werden (sog. *juristische oder effektive* Doppelbesteuerung). Die *virtuelle* Doppelbesteuerung entsteht, wenn zwei Staaten denselben Sachverhalt zwar besteuern, einer der Staaten die Steuer aber nicht erhebt und die Steuerpflichtigen somit nur theoretisch doppelt belastet sind, tatsächlich aber nicht, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 1 ff. Zum Begriff «wirtschaftliche Doppelbesteuerung» (oder «Doppelbelastung») siehe Kapitel «Materielles Steuerrecht», IV.2.3.2.b.

57 CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 269 ff. Das US-amerikanische Gesetz FATCA stellt eine Ausnahme von diesem Prinzip dar, CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 279; siehe Kapitel «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts», II.5.

Gesetzen besteuert (Souveränität bei der Steuererhebung⁵⁸). Der Souveränität eines Staates bei der Steuererhebung setzt jedoch einerseits das internationale Recht und andererseits die gleiche Souveränität eines anderen Staates Grenzen⁵⁹: *«Sovereignty is neither an unlimited nor an absolute power.»*⁶⁰

Quellen⁶¹- und Ansässigkeitsstaaten⁶² besteuern die grenzüberschreitenden Einkünfte mit der gleichen Legitimität. Damit der internationale Handels- und Dienstleistungsverkehr durch die Doppelbesteuerung aber nicht zum Erliegen gebracht wird, muss Letztere beseitigt oder gemildert werden. In einer Situation konkurrierender gerichtlicher Zuständigkeiten bedeutet die Befreiung von der Doppelbesteuerung einen Verzicht auf Einnahmen durch die Regierung⁶³. Deshalb stellte sich von Anfang an die Frage nach der gerechten⁶⁴

58 OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 177 ff.; PFISTER, Besteuerung, 51 ff.; Kapitel «... bei nationalen Sachverhalten», II.1.1.

59 CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 317 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 186 ff.

60 CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 314.

Gleiche Souveränität garantiert den Staaten einen gleichen Status in der internationalen Besteuerung und somit gleiche Wettbewerbsbedingungen bei der Ausübung der Steuerhoheit, nicht aber eine faktische Gleichheit: *«[E]qual sovereignty does not mean interstate equity. As explored above, there is no legal foundation for redistribution between winning and losing states, for instance in the form of a redistribution of tax revenue. [...] Equal sovereignty guarantees states an equal status in international taxation and therefore a level playing field exercising tax jurisdictions but not a de facto equality»*, CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 340.

Die innerstaatlichen Normen können über das Staatsgebiet hinaus ausgedehnt werden, wenn eine sinnvolle Anknüpfung zum Inland (sog. «genuine link») besteht, PFISTER, Besteuerung, 48 ff.

61 «Quellenstaat» wird als Staat definiert, aus welchem das Einkommen abfließt (sog. «inbound taxation»), ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 145.

62 «Ansässigkeitsstaat» bzw. «Sitzstaat» ist jener Staat, in dem der Empfänger des grenzüberschreitenden Einkommens ansässig ist. Der Sitzstaat befasst sich mit der steuerlichen Erfassung des Einkommens, das aus Ausland zufließt (sog. «outbound taxation»), ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 145.

63 *«The relief from double taxation involves a surrender of revenue by some government»*, EDWIN SELIGMAN, zitiert nach CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 229.

64 Im Bereich des internationalen Steuerrechts wird zwischen der *interindividuellen* (bspw. wie hoch der zu leistende Beitrag zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs sein muss) und der *zwischenstaatlichen* (wie die Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Staaten erfolgen soll) Gerechtigkeit unterschieden, m.w.H. PFISTER, Besteuerung, 55 ff. Gemäss KLAUS TIPKE dürfe ein Staat nur diejenigen Bürger besteuern, die Nutzen aus der staatlichen Leistung zögen; die zur Verfügung gestellten Leistungen des Staates sieht er als Grundlage für die Aufteilung der gesamten Steuerlast. Gemäss WOLFGANG SCHÖN kann das Leistungsfähigkeitsprinzip auch international angewendet werden, jedoch nur wenn eine Welteinkommensbesteuerung gilt. HARALD SCHAUMBURG spricht sich für das Quellenprinzip aus, da das Welteinkommensprinzip nicht gerecht sei. Jedoch habe das Quellenprinzip keine Chance, sich international durchzusetzen, insbesondere die reichen Staaten würden ihn nicht aufgeben wollen, m.w.H. PFISTER, Besteuerung, 60 ff. PFISTER, Besteuerung, 69, lehnt die Anwendung des Leis-

Aufteilung⁶⁵ der Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat. Während die reichen kapitalexportierenden⁶⁶ Gläubigerländer in der Regel versuchten, der Wohnsitzbesteuerung Vorrang zu geben⁶⁷, bevorzugten die kapitalimportierenden⁶⁸ Schuldnerländer die Quellenbesteuerung. Keines der beiden «Lager» konnte sich zuerst durchsetzen. Nach der Entstehung des internationalen Steuerrechts⁶⁹ und spätestens seit dem Inkrafttreten des ältesten Doppelbesteuerungsabkommens⁷⁰ werden die

tungsfähigkeitsprinzips auf internationale Sachverhalte ab: *«Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann zur Beantwortung der Frage, nach welchem Prinzip das Besteuerungsrecht konkurrierender Steuergewalten zugewiesen und gegeneinander abgegrenzt werden kann, nichts beitragen.»*

65 Das internationale Steuerrecht kennt zwei Verteilungsprinzipien: das *Welteinkommensprinzip* und das *Quellenprinzip*. Da eine strikt getrennte Besteuerung in der Praxis kaum anzutreffen ist, spricht man von einem Dualismus der Steuersysteme. Im Bereich der internationalen Doppelbesteuerung ist jedoch ein deutlicher Vorrang des Welteinkommensprinzips feststellbar, m.w.H. PFISTER, *Besteuerung*, 37 ff.

66 *Kapitalexportneutralität* liegt vor, wenn ein Investor, egal in welchem Land er sein Kapital anlegt, mit dem gleichen Steuersatz belastet wird, wie wenn er die gleiche Summe im Inland investiert hätte. Die Doppelbesteuerung vermeidet man in diesem Fall durch die Anrechnung im Inland der vom Investor im Ausland bezahlten Steuern. Dieses Prinzip wird von Sitzstaaten bevorzugt, da sie in diesem Fall auch das vom Investor im Ausland erwirtschaftete Einkommen besteuern. *Kapitalexportneutralität* kann nur gewährleistet werden, wenn die Besteuerung von Kapitalerträgen im Ausland denen im Inland angeglichen wird (Gleichbehandlung ausgeschütteter und nicht ausgeschütteter Erträge), zum Ganzen ALTENBURGER, *Internationales Steuerrecht*, 148; PFISTER, *Besteuerung*, 99 ff.

67 Die britische Darstellung der Wohnsitzbesteuerung stand bspw. in einem scharfen Kontrast zu dem der Vereinigten Staaten. Während die Briten sich weigerten, die Steueransprüche der Herkunftsländer anzuerkennen, führten die USA eine bemerkenswert großzügige Steuergutschrift für im Ausland gezahlte Steuern ein. Der Streit zwischen Wohnsitz- und Herkunftsländern und zwischen der britischen und der US-amerikanischen Regierung setzte sich in der Internationalen Handelskammer fort und hatte einen Einfluss auf die spätere Diskussion über die internationale Doppelbesteuerung im Völkerbund, CAVELTI, *Tax Cooperation*, Rn. 232 ff.

68 Im Gegensatz zur Kapitalexportneutralität garantiert die Kapitalimportneutralität, dass in einem Land alle Investitionen gleich besteuert werden, unabhängig davon, ob es sich um ansässige oder um ausländische Investoren handelt. Dieses Prinzip bevorzugt die Quellenstaaten, da es dazu führt, dass im Sitzstaat des Investors die im Ausland versteuerten Erträge von der lokalen Steuer befreit werden; unter diesem System haben die Sitzstaaten grosses Interesse daran, dass die zur Anrechnung gebrachten ausländischen Steuern möglichst tief sind. Die beiden Methoden schliessen sich grundsätzlich gegenseitig aus, ALTENBURGER, *Internationales Steuerrecht*, 147 ff.

69 Das internationale Steuerrecht hat seinen Ursprung in der Kombination von drei geschichtlichen Entwicklungen: der Völkerwanderung, der Steigerung der Wichtigkeit des Kapitals und der Entstehung der Einkommensbesteuerung als vorherrschende Form der Einnahmenerzielung, CAVELTI, *Tax Cooperation*, Rn. 28 ff.

70 Zur Geschichte von DBA und Entwicklungen bei den Bestrebungen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung siehe LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 17 ff.; CAVELTI, *Tax Cooperation*, Rn. 51 ff.

Besteuerungsbefugnisse mittels zwischenstaatlicher Vereinbarungen (meistens nach dem OECD-MA und damit meistens zugunsten von Sitzstaaten⁷¹) festgelegt⁷².

Der primäre Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen bestand anfangs vorwiegend darin, die Doppelbesteuerung von natürlichen und juristischen Personen mit internationalen Anknüpfungspunkten im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern zu vermeiden und so den internationalen Handel und grenzüberschreitende Investitionen zu fördern. Dieser Zweck und die DBA-Inhalte erfahren in der letzten Zeit aus mehreren Gründen stetig Änderungen. Einerseits passte die OECD im Rahmen ihrer Transparenzbestrebungen bzw. des «Kampfes gegen die Steueroasen» das OECD-MA sowie den Kommentar dazu mehrmals an⁷³. Der Zweck der DBA wurde dadurch erheblich ausgeweitet, bis letztlich der Informationsaustausch im Vordergrund stand⁷⁴.

Zudem bauen die Quellenstaaten aufgrund ihrer wachsenden wirtschaftlichen Bedeutung und des gestiegenen politischen Einflusses immer mehr Druck auf den «Club der Reichen»⁷⁵ auf. Sie sind nicht länger bereit, aufgrund der vor langer Zeit festgelegten Anknüpfung an Sitz und Betriebsstätten auf die ihnen zustehenden Besteuerungsrechte zu verzichten. Die OECD kann die Kritik seitens der Quellenstaaten und deren Bedürfnisse nicht

GEORG VON SCHANZ und ADOLPH WAGNER legten die theoretischen Grundlagen für die Besteuerung ausländischer Einkünfte, CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 56 ff.

In der Schweiz überliess der Bund die Regelung der internationalen Steuerkonflikte zuerst den Kantonen. Die erste Vereinbarung zwischen dem Kanton Waadt und Grossbritannien wurde 1872 unterschrieben. Das erste DBA des Bundes kam 1937 mit dem Deutschen Reich zustande, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 29 ff.

71 Die Befreiungsmethode wird von den Staaten favorisiert, welche eng mit dem Ausland verflochten und exportorientiert sind. Sie haben ein Interesse daran, dass internationale Wirtschaftsaktivitäten aus steuerlicher Sicht nicht behindert werden. Sie gewährleisten, dass die im Ausland tätigen Unternehmen nur auf dem ausländischen Niveau besteuert werden, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 34. Durch die Anrechnungsmethode wird eine im Ausland vorteilhafte Besteuerung im Ansässigkeitsstaat neutralisiert, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 34. Siehe auch Kapitel «Vorgeschichte und Ziele», III.1.

72 Zugleich werden die Methoden festgelegt, nach welchen allfällige Doppelbesteuerungen zu vermeiden sind.

73 Das OECD-MA wurde in den Jahren 2005, 2010 und 2017 revidiert, KOLB, Update 2005, 504 ff.; DIGERONIMO/KOLB, Update 2010, 669 ff.; BENDLINGER, OECD-Musterabkommen, 450 ff.; OPEL, Neuausrichtung, 18 ff. Rechtlich problematisch sind allerdings vor allem die ständigen Änderungen des OECD-MA-Kommentars und deren dynamische Verwendung bei der Auslegung, siehe Kapitel «Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen», IV.2.2.2.

74 NOBEL, Schweizerisches Finanzmarktrecht, §16 Rn. 62; OPEL, Neuausrichtung, 24 ff.

75 Siehe Kapitel «Erstes Ziel: BEPS-Projekt-konforme Umsetzung?», IV.1.1.

mehr ignorieren⁷⁶. Das BEPS-Projekt hat ironischerweise einen Paradigmenwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung angestossen, obwohl es genau das zu vermeiden versuchte⁷⁷.

2. Auswirkungen der Globalisierung

2.1. Globalisierung und Politik

Der Duden definiert «Globalisierung» als die «*weltweite Verflechtung in den Bereichen Wirtschaft, Politik, Kultur u.a.*»⁷⁸. Das Wachstum des Welthandels und ausländischer Investitionen, die Vernetzung der Finanzmärkte, die Mobilität von Kapital und Personen, die Digitalisierung der gesellschaftlichen Beziehungen sowie die Zunahme globaler Unternehmenskooperationen und der Anzahl der *Global Player* haben dazu geführt, dass die Welt zum *Global Village*⁷⁹ geworden ist.

Die Kritiker der Globalisierung behaupten, diese habe ganz spezielle negative Auswirkungen auf die Funktionstüchtigkeit der Politik in demokratischen Ländern⁸⁰. Es ist anerkannt, dass politische Steuerung im Normalfall einem Staat vorbehalten ist. Jeder souveräne Staat ist befugt, innerhalb der Staatsgrenzen allgemeinverbindliche Regelungen zu erlassen. Im besten Fall wurde er dazu durch das Volk in einem demokratischen Prozess legitimiert. Die über dieses staatliche Handeln hinausgehenden Kräfte würden sich gemäss den kritischen Stimmen der demokratischen Kontrolle entziehen und seien daher auch für die Demokratie schädlich. Dem ist zuzustimmen.

Bedauernd sind insbesondere die Entwicklungen, die seit den 1970/80er-Jahren in der politischen Arena zu beobachten sind. Seit jener Zeit befindet sich das nationalstaatliche Regieren in einer umfassenden Legitimationskrise. Einerseits trägt die Komplexität der Staatsaufgaben zu dieser

76 Letztlich wird ihnen als «Marktstaaten» ein Anteil an Besteuerungsrechten versprochen. Zwar sind die Anteile nicht gross, aber es ist wohl erst der Anfang, siehe Kapitel «Besteuerung digitalisierter Wirtschaft», III.3.3.

77 Die OECD war von Anfang an im Rahmen ihres BEPS-Projekts bestrebt, die Besteuerungsrechte der Sitzstaaten zu sichern, siehe Kapitel «Erstes Ziel: BEPS-Projekt-konforme Umsetzung?», IV.1.1.

78 Siehe Duden, *Globalisierung*; vgl. auch POLLERT/KIRCHNER/POLZIN, *Wirtschaft*, 225. In der Lehre wird zwischen der *Internationalisierung* (Verhältnis «Schweiz – anderes Land») und der *Globalisierung* (Verhältnis «Schweiz – die restliche Welt») unterschieden, KUNZ, *Amerikanisierung*, 38.

79 Der Begriff stammt vom kanadischen Medientheoretiker MARSHALL MCLUHAN, KUNZ, *Amerikanisierung*, 51.

80 ZÜRN, *Regieren*, 26.

Krise bei, andererseits liegen *«die Grenzen sozialer Handlungszusammenhänge [heute] in vielen Bereichen jenseits der politischen Grenzen des Nationalstaates. [...] Die gegenwärtigen [...] Instrumente des Regierens beziehen sich demgegenüber in ihrer Mehrzahl nach wie vor auf den Nationalstaat. [...] Dies führt zu einer reduzierten Fähigkeit zu regieren [...]»*⁸¹.

Die unzähligen Herausforderungen im Prozess der Gestaltung des internationalen Rechts und des Völkerrechts und die darauffolgende Überforderung des Staates senken ebenfalls die Wahrscheinlichkeit des erfolgreichen Staatshandelns, was zur Ineffektivität der politischen Steuerung in einigen Politikbereichen führt. Die Staaten mussten einsehen, dass eine ausschliesslich nationale Politik auf bestimmten Gebieten nicht mehr möglich ist⁸².

Besonders betroffen von den besagten Tendenzen sind Bereiche wie die Umwelt, nachhaltige Entwicklung, internationale Sicherheit und der Bereich der Ökonomie⁸³. Starken Einflüssen von aussen ist seit einiger Zeit ebenfalls die nationale Finanzpolitik ausgesetzt. Dem Staat entgleitet hier einerseits die fiskalische Souveränität, andererseits zeichnet sich eine starke Politisierung⁸⁴ der öffentlichen Finanzen ab⁸⁵.

Die Nationalstaaten reagieren auf den Verlust an Steuerungsfähigkeit mit einer Zusammenlegung ihrer Problembearbeitungskompetenzen auf internationaler Ebene. Die Intensivierung der Zusammenarbeit der Staaten machte sie zu Verhandlungspartnern⁸⁶ und liess eine neue *«Form nicht staatlicher Regulierung oder Selbstregulierung [entstehen], die vor allem global geprägt und grenzüberschreitend oder transnational ist. Sie konstituiert einen Regulierungsraum, der ausserhalb desjenigen der staatlichen Regulierung steht. Dieser Regulierungsraum kennt keine Grenzen. Er transzendiert die Einflussphären sowohl des staatlichen als auch des Völkerrechts.»*⁸⁷

Der OECD blieben diese Entwicklungen der internationalen Politik nicht verborgen. Bereits im Jahre 1994 erkannte sie die Bedeutung der internationa-

81 ZÜRN, Regieren, 20 f.

82 SENN, Transnationalität, 493 ff.

83 Etwa in Bezug auf die einzelstaatlichen Versuche der Regulierung finanzieller Transaktionen, die an der zunehmenden globalen Vernetzung der Finanzmärkte scheitern, vgl. RIXEN, Politisierung, 262.

84 ZÜRN, Regieren, 19, definiert die Politisierung als *«Prozess mittels dessen Entscheidungskompetenzen und die damit verbundenen autoritativen Interpretationen von Sachverhalten in die politische Sphäre gebracht werden, d.h. entweder in das politische Teilsystem (definiert durch die politische Funktionslogik) oder in den politischen Raum (definiert durch Debatten über die angemessene Funktionslogik für eine gegebene Problemlage transportiert werden»*.

85 Siehe Kapitel *«... bei internationalen Sachverhalten»*, II.1.2.

86 BROZUS/TAKE/WOLF, Vergesellschaftung, 27 ff.

87 SENN, Transnationalität, 496 f.; zu Kooperationsformen SENN, Transnationalität, 502 ff.

len Kooperation⁸⁸. Seitdem übernahm die OECD nach und nach auch die Arbeiten betreffend die Entwicklung und den Vollzug der internationalen Standards im Steuer- und Finanzbereich⁸⁹. Dies tat sie zusammen mit anderen Organisationen, wie der *G20*, dem *Financial Stability Board*⁹⁰, der *Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF)*⁹¹ und dem *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*⁹².

Neben der OECD & Co. erlangen auch *Nichtregierungsorganisationen (NGO)* immer mehr Einfluss in politischen Belangen, seit Kurzem ebenfalls in Bezug auf die internationalen steuerrechtlichen Fragestellungen. Eine bedeutende Rolle auf diesem Gebiet fällt zurzeit dem *Tax Justice Network (TJN)*⁹³ zu.

Da die Weltbevölkerung den NGO tendenziell und nachweislich mehr Respekt und Vertrauen entgegenbringt als der OECD und der G20⁹⁴, finden die Ersteren in internationalen Wirtschafts- und Finanzfragen immer mehr Gehör⁹⁵. Insbesondere wurde ihre Zusammenarbeit im Rahmen der UNO-Projekte erheblich intensiviert, da die Vereinten Nationen – seitdem die OECD die Federführung übernommen hat – auf die Zusammenarbeit mit

88 OECD (1994), *Regulatory Cooperation for an Independent World*.

89 Im OECD-Steuerausschuss sind mehrheitlich Steuerexperten aus den nationalen Ministerien vertreten; deswegen ist der OECD-Steuerausschuss eine «transgouvernementale Expertokratie», RIXEN, *Politisierung*, 264.

90 Das *Financial Stability Board (FSB)* ist ein globales Gremium, das die Themen von grundlegender systemischer Bedeutung für die weltweite Finanzstabilität diskutiert. Dem FSB gehören Vertreter von Finanzministerien, Zentralbanken und Aufsichtsbehörden der G20-Staaten, Repräsentanten Spaniens und der Europäischen Kommission sowie Vertreter der internationalen Standardsetter und bedeutender Finanzinstitutionen (unter anderem IWF, Weltbank, BIZ, EZB) an.

91 Die FATF wurde per Beschluss der Ministerkonferenz der G7-Staaten ins Leben gerufen. Sie hat mehrere Dutzend Empfehlungen zur Bekämpfung der internationalen Geldwäscherei ausgearbeitet, HESS, *Die Möglichkeiten*, 137 f.

92 Das *Global Forum* führt seit Oktober 2010 *Peer Reviews* durch, deren Ziel ist es, die Einhaltung von Standards in Mitgliedsländern zu beurteilen und so ein «Level-Playing-Field» zu erreichen; siehe Kapitel «Globalisierung und Steuerwettbewerb», II.2.3.

93 Das TJN schlägt beispielsweise vor, eine «Weltsteuerorganisation» zu gründen. Seine konkreten Vorschläge beinhalten das AIA, Country-by-Country Reporting und den Verzicht auf Steuerplanung als ein Element der «Corporate Social Responsibility». Das Ziel ist, den Verbrauchern zu ermöglichen, politisch verantwortliche Marktentscheidungen zu treffen, RIXEN, *Politisierung*, 272 ff.

94 ZÜRN, *Regieren*, 8 ff.

95 Zur weltweiten Steuergerechtigkeit sollen gemäss den Nichtregierungsorganisationen folgende Massnahmen beitragen: Die Besteuerungskompetenzen sollen auf eine Art «Weltsteuerorganisation» übertragen, eine einheitliche Bemessungsgrundlage geschaffen, ein weltweiter Mindeststeuersatz für Konzerne und Steuern auf sehr hohe Einkommen und Vermögen eingeführt werden. Zum ideellen Bild der gerechten (Steuer-)Gesellschaft gehört auch die NGO-Forderung des freiwilligen Verzichts der Unternehmen auf Steuerplanung als Element der «Corporate Social Responsibility», vgl. RIXEN, *Politisierung*, 265 ff.; ZÜRN, *Regieren*, 276.

NGO angewiesen sind, um überhaupt irgendeine Wirkung zu erzielen. Die OECD hingegen lässt die Mitwirkung von NGO nur in einem begrenzten Ausmass zu, um ihren eigenen einflussreichen Status in der internationalen Wirtschafts- und Finanzpolitik nicht zu gefährden⁹⁶.

Durch diesen Mix aus Staaten als Verhandlungspartner, Regierungs- und Nichtregierungsorganisationen wird eine neue politische Dynamik entwickelt, infolge welcher nicht nur die Art und Weise der globalen Kooperation neu geschrieben⁹⁷, sondern auch die globale Rechtssetzung und -anwendung neu definiert werden. In einem *Global Village* findet naturgemäss das *Global Law* Anwendung.

2.2. Globalisierung und Recht

2.2.1. Transnationalität im Recht und Rechtsangleichung

Wie bereits festgestellt, bedarf die transnationale Politik eigener Regulierungsmechanismen, die den Tendenzen der Globalisierung gerecht werden und sich von denen der nationalen Steuerungsmittel unterscheiden. Dieses Bedürfnis wird neu vom transnationalen Recht gedeckt⁹⁸. Das transnationale Recht ist nicht von Staaten geschaffen, um grenzüberschreitende Sachverhalte zu regeln, und gilt auch nicht als zwischenstaatliches Recht. Die transnationale Rechtserzeugung erfolgt durch die Regierungs- und Nichtregierungsorganisationen und wird typischerweise in Form der internationalen Verträge, Abkommen und Konventionen verwirklicht.

Als eine direkte Folge der Globalisierung kann ebenfalls die *Rechtsangleichung* angesehen werden, die als «gegenseitige Beeinflussungen von nationalen Rechtsordnungen mit dem Ergebnis einer materiellen Annäherung in erster Linie in Rechtssetzungen und gelegentlich in Rechtsanwendungen»⁹⁹ definiert werden kann. Internationale Angleichungen können global und regional stattfinden¹⁰⁰. Vor allem die globalen werden von prävalenten Rechtssystemen vorgegeben, welche politisch, wirtschaftlich und militärisch den anderen überlegen und deswegen weltweit dominant sind¹⁰¹. Für die «schwächeren»

96 Zum Ganzen RIXEN, *Politisierung*, 280f.

97 Am Anfang herrschte die Idee einer Kooperation in Form einer umfangreichen Harmonisierung. Danach wurden flexible und unverbindliche Lösungen gefragt, vgl. SENN, *Transnationalität*, 504f.

98 SENN, *Transnationalität*, 497ff.

99 Rechtsangleichung ist ein Oberbegriff für Rechtsharmonisierungen einerseits sowie Rechtsvereinheitlichungen andererseits, KUNZ, *Amerikanisierung*, 38.

100 Siehe hinten bei FN 113.

101 Siehe Kapitel «Amerikanisierung und Europäisierung der Rechtssysteme», II.2.1.2.

Rechtsordnungen besteht ein faktischer Zwang, die von supranationalen Organisationen erlassenen Standards zu übernehmen bzw. die Rechtsordnungen von «dominanten» Strukturen zu exportieren, obwohl sie ihrer eigenen Rechtsordnung oft eindeutig widersprechen¹⁰².

Im Unterschied zum grenzüberschreitenden Warenverkehr, wo die Schweizer Eidgenossenschaft ihre Position als Exportland¹⁰³ trotz des starken Frankens weiterhin sichern konnte, ist sie neuerdings oft gezwungen, ausländische *Rechts*konzepte zu importieren¹⁰⁴. In ihrer Rechtssetzung versucht sie soweit möglich sich den internationalen Trends der Rechtsangleichung zu widersetzen. Abweichende Normen, die dadurch entstehen (sog. *Swiss Finishes*) sind rechtspolitisch motiviert und werden regelmässig für schweizerische Standortvorteile genutzt¹⁰⁵.

Rasante und unvorhersehbare Änderungen der Gegebenheiten in der globalisierten Welt haben die nationale Rechtsetzung – auch die schweizerische – buchstäblich auf den Kopf gestellt. Man gewinnt den Eindruck, dass nicht die Gesetzgebung vorausgeht, sondern die Gesetze den Tatsachen (vor allem den durch die internationale Gemeinschaft bereits geregelten Fragestellungen) im Nachhinein angepasst werden. *«Es geht somit um die Steuerung der möglichen Interaktionen zwischen dem staatlichen Recht und den transnationalen Entwicklungen. Mit anderen Worten handelt es sich um eine Frage der Gouvernementalität.»*¹⁰⁶

Diese Entwicklungen führen dazu, dass fast kein Land mehr in den Bereichen, welche internationale Verbindungen und Berührungspunkte aufweisen, seinen Bürgern Rechtssicherheit mittels Gesetzen garantieren kann. Das nationale Recht verliert allmählich seine selbständige Bedeutung¹⁰⁷.

Internationale Organisationen als «Globalisierungs-Motoren» schaffen die grundsätzlichen Rahmenbedingungen und Regulierungsstandards, die funktional orientiert sind und zur Steigerung der Effizienz beitragen sollen. *«Gleichzeitig dienen sie zur Verwirklichung und zum Schutz der eigenen Interessen der privaten Gruppen, die sie definieren und einführen.»*¹⁰⁸ Dies birgt ein

102 Die einzige Wahlfreiheit besteht darin, dass die Staaten frei sind zu entscheiden, auf welchem Wege sie die «Vorschläge» der internationalen Organisationen in ihre eigene Steuergesetzgebung übernehmen, KUNZ, *Amerikanisierung*, 40.

103 Vgl. bspw. «Was die Schweiz reich macht», Republik-online vom 23.7.2018.

104 Die Ausnahme von dieser Regel ist das türkische Gesetz von 1926, welches auf dem ZGB beruht; seitdem nimmt die Bedeutung des ZGB jedoch auch in der Türkei konstant ab.

105 Es geht dabei um den sog. Wettbewerb der Rechtsordnungen, KUNZ, *Amerikanisierung*, 37.

106 SENN, *Transnationalität*, 494.

107 KUNZ, *Amerikanisierung*, 40.

108 Zum Ganzen SENN, *Transnationalität*, 501.

erhebliches Konfliktpotenzial mit den staatlichen Rechtskonstrukten. Die Konflikte lassen sich aufgrund der tatsächlichen Zwänge der voranschreitenden Globalisierung kaum auflösen. Auch ist keine Vorbeugung möglich.

Es ist zu erwarten, dass das Recht weiter globalisiert wird – sowohl im privaten als auch im öffentlichen Bereich – und die Rechtsentwicklungen vermehrt ausserhalb nationaler Rechtsordnungen stattfinden werden¹⁰⁹.

Das Aufrechterhalten der Illusion einer vollständigen Kontrolle über das eigene Rechtssystem kann sich ausgesprochen nachteilig auf den eigenen Standort auswirken. Wenn die «Vorschläge» von aussen ad hoc in das eigene Rechtssystem wie ein Fremdkörper implantiert werden müssen, bedeutet dies, dass die Staatsregierung erneut zu reagieren gezwungen ist, anstatt zu agieren¹¹⁰. Sie ist dem Willen der supranationalen Machtstrukturen erneut schutzlos ausgeliefert.

Um diesem vorzubeugen, sollten die Regierungen nach nachhaltigen Strategien und Mechanismen suchen, welche eine flexible Gestaltung der staatlichen Rechtsordnung und folglich ein angemessenes *Agieren* gegenüber der voranschreitenden Transnationalisierung des Rechts ermöglichen¹¹¹. Dieser Prozess könnte jedoch – abhängig von der Art des politischen Systems – sowohl äusserst mühsam werden und auf Widerstand stossen, als auch in den meisten Fällen höchstwahrscheinlich keine politische Mehrheit finden. *«[D]er Verdacht nährt [sich], dass die Übergabe einer politischen Entscheidung an eine öffentlichkeitsferne internationale Institution primär dazu dient, nationale politische Widerstände zu umgehen [...] oder [dass] sich eine Regierung von schwierigen Fragen zu befreien versucht.»*¹¹²

Demnach wird vermutlich die Rechtssetzungshoheit – auch die der Schweiz – vermehrt auf Wirtschaftsorganisationen wie die OECD schleichend übertragen und das *Soft Law* wird in kürzester Zeit zum *Hard Law*¹¹³.

109 Beispiele dazu bei SENN, Transnationalität, 507 ff.

110 RIXEN, Politisierung, 265 ff.

111 SENN, Transnationalität, 501.

112 ZÜRN, Regieren, 30.

113 Bspw. publizierte die OECD im Jahre 1999 «OECD Principles of Corporate Governance», welche einen grossen Einfluss auf die internationale Rechtsentwicklung hatten; die DBA zwischen Österreich und Deutschland enthalten in Art. 28 Abs. 2 eine Ausnahmeklausel, welche Bezug auf den «unfairen» Steuerwettbewerb nach der OECD-Definition nimmt, SCHÖN, Steuerwettbewerb, 378; KUNZ, Amerikanisierung, 38. Siehe auch Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

2.2.2. Amerikanisierung und Europäisierung der Rechtssysteme

Einen – zumindest rechtlichen – Souveränitätsverlust¹¹⁴ aufgrund der tatsächlichen Rechtshoheitsübertragung auf dominante Rechtssysteme haben die dominanten Rechtssysteme selbst nicht zu befürchten.

«Mit dem Heranwachsen der USA zu einer globalen Macht erfolgte fast zwangsläufig eine rechtliche Emanzipation sozusagen «vom Rest der Welt». Diese teils bewussten und teils unbewussten Tendenzen führten zu Expansionismus sowie Isolationismus [des US-amerikanischen Rechts]»¹¹⁵. Die beiden Tendenzen im US-Recht führten zur Amerikanisierung anderer Rechtsordnungen¹¹⁶.

Das anschaulichste Beispiel dafür ist die weltweite *Expansion* des US-Gesetzes FATCA¹¹⁷.

Wegen des fallenden Eurokurses während der Eurokrise waren Banken und Versicherungen gezwungen, sich Euroanleihen aus ihren Depots zu entledigen und als Ersatz zusätzliche US-Staatsanleihen zu kaufen. Die amerikanische Börse eroberte im Sturm die Finanzmärkte weltweit. Die USA nutzten diesen weltweiten Anlagenotstand «brutal» aus und ergriffen ungeniert die Gelegenheit, auf Kosten anderer Länder ein paar Milliarden der ihnen bisher entgangenen Steuereinnahmen¹¹⁸ zurückzuholen. Zu diesem Zweck haben sie das entsprechende Steuergesetz erlassen, das «zum Inbegriff für Nötigung geworden»¹¹⁹ ist. Für die Anlagemöglichkeiten in den USA haben nicht wenige Finanzinstitute und Landesregierungen einen viel zu hohen Preis bezahlt¹²⁰.

Auf unserem Kontinent ist seit Langem die Tendenz zum *Acquis communautaire*¹²¹ feststellbar. Die zunehmende Europäisierung hatte erhebliche

114 KUNZ, Amerikanisierung, 52f.

115 KUNZ, Amerikanisierung, 44.

116 M.w.H. KUNZ, Amerikanisierung, 44f.

117 Zum Ganzen siehe Kapitel «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts», II.5 und Kapitel «Die Schweiz und die USA», II.4.3.

118 Dabei beliefen sich die Einnahmen durch FATCA laut Schätzung der Experten auf 8,5 Milliarden Dollar jährlich, die Kosten der Bankinstitute weltweit jedoch auf ca. 100 Milliarden Dollar, «Steuerabkommen mit den USA vor Weihnachten angepeilt», TA vom 15.11.2012, 39.

119 «Kantone verlangen vom Bund Alternativen zur Abgeltungssteuer», TA vom 11.4.2013, 37.

120 Während die EU den automatischen Informationsaustausch zwischen den Behörden akzeptierte, um zu vermeiden, dass das US-Steuerrecht auf ihrem Territorium seine Geltung erlangt, handelte die Schweiz mit der IRS ein Spezialmodell einer Meldepflicht aus (um die Verhandlungen mit Deutschland zur Abgeltungssteuer nicht zu gefährden) und übernahm so faktisch das US-Steuerrecht für die Schweizer Banken, «USA spielen Stärke des Finanzplatzes voll aus», TA vom 30.11.2012, 43.

121 M.w.H. KLÄSER, Die Einwirkungen, 3f.

Auswirkungen auch auf die Aufteilung der Rechtskreise. Der romanische und der deutsche Rechtskreis sind unter dem Einfluss des EU-Rechts zusammengewachsen und werden ferner eher zum Untersuchungsobjekt der Rechtsgeschichte. Die Zukunft gehört dem europäischen Rechtskreis¹²².

Auch das Schweizer Rechtssystem ist diesen Tendenzen unterlegen. Die bilateralen Abkommen mit der Europäischen Union wirken sich bereits unmittelbar auf das Schweizer Steuerrecht aus¹²³. Das europäische Recht beeinflusst das schweizerische auch indirekt: Die EU-Kompatibilitätsprüfung¹²⁴, die Rechtsvergleichung bei der Lückenfüllung und der autonome, oder besser gesagt der *systematische Nachvollzug*¹²⁵ von EU-Recht sind nur wenige Beispiele der *Integration ohne Mitgliedschaft*¹²⁶.

2.3. Globalisierung und Steuerwettbewerb

Globalisierungskritiker sehen nur wenige Vorteile der Globalisierung. Gleichzeitig habe sie viele Schattenseiten: Unter anderem trage die Globalisierung dazu bei, dass die weltweite Ungleichverteilung globaler Ressourcen und der Einkommen sowie die soziale Ungleichheit allgemein stark gestiegen seien¹²⁷.

Zu den Auswirkungen der Globalisierung zählt auch die Stärkung des Standortwettbewerbs der Staaten, d.h. ihrer Bemühungen, die Attraktivität der eigenen Volkswirtschaft als Wirtschaftsstandort im internationalen Vergleich zu verbessern.

Zur Beurteilung der Wettbewerbsfähigkeit eines Staates als Unternehmensstandort werden unter anderem Faktoren wie die Infrastruktur, Kreditwürdigkeit, Subventionspraxis, arbeitsrechtliche Bestimmungen sowie der Umfang der Regulierung und staatlicher Eingriffe und ebenso das Vorhandensein der ernstzunehmenden Förderungsmassnahmen für Forschung und Entwicklung etc.¹²⁸ beigezogen. Eine wichtige Rolle spielt dabei selbstredend

122 KUNZ, *Amerikanisierung*, 46f.

123 Es bestehen insgesamt knapp 130 Verträge zwischen der Schweiz und der EU, die für den Steuerrechtsbereich wichtig sind, KLÄSER, *Die Einwirkungen*, 9ff.

124 Die EU-Kompatibilitätsprüfung hat zum Zweck sicherzustellen, dass die Abweichungen vom EG-Recht nur noch bewusst, in voller Kenntnis der Auswirkungen auf das Aussenverhältnis der Schweiz, erfolgen.

125 Der autonome Nachvollzug bezweckt, dass Drittlandnachteile überwunden werden. Da von der «Autonomie» zurzeit jedoch keine Rede sein kann, wird in der Lehre bereits die Verwendung des Begriffs «systematischer Nachvollzug» vorgeschlagen.

126 Zur Ganzen VAHL/GROLIMUND, *Integration*; KUNZ, *Amerikanisierung*, 46ff.; REICH, *Einfluss*, 150ff.

127 Siehe Kapitel «Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit», IV.1.4.

128 POLLERT/KIRCHNER/POLZIN, *Wirtschaft*, 151.

das Steuersystem des Landes. Die Steuerwettbewerbsfähigkeit beeinflusst unter anderem solche Aspekte wie die Höhe der Steuersätze, die Art der steuerlichen Rechnungslegung und des Informationsaustausches mit anderen Ländern, Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (v.a. Anrechnungs- bzw. Freistellungsmethode¹²⁹) etc. Ein Land kann seine Steuerwettbewerbsfähigkeit verbessern, wenn es die wirtschaftliche Doppelbelastung reduziert oder gar behebt, die Methoden der Einkünfteermittlung anpasst oder die Grenze zwischen der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht anders zieht.

In der Lehre ist umstritten, ob Steuerwettbewerb eine gute oder schlechte Erscheinung ist. Wissenschaftliche Untersuchungen belegen beides¹³⁰. Ausserdem habe der Steuerwettbewerb keinen erkennbaren Einfluss auf die Steuerquote im Allgemeinen oder auf die Unternehmenssteuereinnahmen im Besonderen. Er beeinflusse jedoch die Struktur der Besteuerung mit relevanten Folgen für das Wirtschaftswachstum¹³¹.

Die überwiegende Mehrheit der Steuerlehre anerkennt positive Effekte des Steuerwettbewerbs: *«Er soll disziplinierend wirken sowohl auf Seiten des Staates, welcher die Versorgung mit öffentlichen Gütern und den Steuersatz in ein ausgewogenes Verhältnis bringen muss, als auch auf Seiten des Steuerzahlers, der ebenfalls eine «Kosten-Nutzen-Rechnung» seiner Steuerlast aufstellen wird.»*¹³² Der Steuerwettbewerb schafft also einen Anreiz zur Reduzierung der Steuerlast und er schützt auch vor übermässigen Steuerzugriffen des Staates.

129 Siehe Kapitel «Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen», IV.2.2.2.

130 Mit weiteren Hinweisen KIRCHGÄSSNER, Die Situation in der Schweiz, 126 ff.; FREY, Steuerwettbewerb, 5f.; BEHNISCH URS R., Legitimer Kampf um Standortvorteile auf nationaler und internationaler Ebene, NZZ vom 21.2.2007, 17; POLLERT/KIRCHNER/POLZIN, Wirtschaft, 93; SCHILTKNECHT, Wohlstand, 205 ff.

131 GENSCHEL, Die Internationalisierung, 243; bei KIRCHGÄSSNER, Die Situation in der Schweiz, 135, findet sich eine Übersicht der Theorien zum Steuerwettbewerb:

- a. die *Mobilitätsthese* besagt, dass niedrige Steuern und/oder ein hohes Niveau öffentlicher Leistungen mobile Produktionsfaktoren anziehen;
- b. die *Effizienzthese* besagt, dass bei mobilen Produktionsfaktoren fiskalischer Wettbewerb dazu führt, dass die öffentlichen Leistungen eher den Wünschen der Bürgerinnen und Bürger entsprechen;
- c. die *Asymmetriethese* besagt, dass die Steuern in kleinen Gebietskörperschaften geringer sind als in grossen;
- d. die *Agglomerationsthese* besagt, dass die Steuern in Agglomerationen höher sind als in peripheren Gebieten;
- e. die *Umverteilungsthese* besagt, dass fiskalischer Wettbewerb dezentrale Umverteilung unmöglich macht.

132 SCHÖN, Steuerwettbewerb, 345.

Die Möglichkeiten der Staaten, mithilfe einer nachhaltigen Finanz- und Steuerpolitik auf eigene Wettbewerbsfähigkeit Einfluss zu nehmen, sind zwar begrenzt¹³³, doch sie werden in der globalen Welt aktiv genutzt.

Dies führt zu immer stärkerem nationalem bzw. regionalem Protektionismus¹³⁴. Die Länder, die OECD und die EU sind bestrebt, international anerkannte Regeln aufzustellen, um die «schädlichen Elemente» des Steuerwettbewerbs auszuschalten. Diese Bestrebungen werden dann als «Harmonisierung der Steuersysteme» bezeichnet¹³⁵.

Die EU-Kommission hat sich bereits im Jahre 1996 mit dem Steuerwettbewerb auseinandergesetzt¹³⁶. Der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs haben sich seitdem vor allem die EU-«Wohlfahrtstaaten» verschrieben, welche ausgebaute Sozialleistungen und hohe Einkommensteuerbelastung aufweisen. Vorgeschlagen wurde beispielsweise, einen verbindlichen minimalen Steuersatz einzuführen oder eine Verpflichtung, aktiv mit Gegenmassnahmen gegen die ausländischen Niedrigsteuersysteme vorzugehen; und zwar dann, wenn diese nicht nur einem selbst, sondern auch anderen EU-Mitgliedern potenziell Schaden zufügen könnten¹³⁷! Die positiven Auswirkungen des sogenannten «*fairen*» Steuerwettbewerbs wurden von der EU-Kommission immerhin anerkannt¹³⁸. Dieser führe im Unterschied zum «schädlichen» nicht zu einem Anpassungswettbewerb effektiver Steuersätze nach unten (*race to the bottom*)¹³⁹ oder zu einer ungebremsten Liberalisierung eigener Finanzmärkte, um mit Steueroasen, die tendenziell nur eine minimale bis gar keine Regulierung im Finanzsektor hätten, mithalten zu können¹⁴⁰. Allerdings konnte die

133 Da in verschiedenen Ländern unterschiedliche Bedingungen herrschen, SCHÖN, Steuerwettbewerb, 340.

134 BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 138 f.

135 Vgl. KIRCHGÄSSNER, Die Situation der Schweiz, 126; SCHILTKNECHT, Wohlstand, 204 ff.

136 Der EU-Wettbewerb wird u. a. durch die Grundfreiheiten des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, durch die Regeln für staatliche Beihilfen und das Soft Law (bspw. Code of Conduct) definiert, vgl. SCHÖN, Steuerwettbewerb, 347 f. Zu den Vorgaben des Unionsrechts für das Steuerrecht siehe LANG, Die Vorgaben, 4.

137 SCHÖN, Steuerwettbewerb, 343 f.

138 Vgl. Europäische Kommission, Massnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union vom 5.11.1997, Abschnitt 3; m.w.H. SCHÖN, Steuerwettbewerb, 344 ff.

139 Bisher konnte die «Race-to-the-Bottom»-Theorie jedoch nicht wissenschaftlich belegt werden, SCHILTKNECHT, Wohlstand, 205 f.; FREY, Steuerwettbewerb, 7. Der Steuerwettbewerb führt jedoch nachweislich zur «Abstimmung mit den Füüssen» – MNE und wohlhabende Steuerpflichtige verlegen ihren (Wohn-)Sitz in ein anderes Land, falls sich die Bedingungen vor Ort für sie – namentlich im Falle einer Steuererhöhung – verschlechtern sollten, SCHÖN, Steuerwettbewerb, 343; SCHILTKNECHT, Wohlstand, 206 f.

140 Siehe Kapitel «Globalisierung und Finanzkrisen», II.2.4.

Abgrenzung zwischen einem «schädlichem» und einem «fairen» Steuerwettbewerb bis dato nicht zuverlässig aufgezeigt werden¹⁴¹.

Auf die Aufforderung des OECD-Ministerrats hin, Massnahmen gegen die verzehrenden Effekte des Steuerwettbewerbs auf Investitionen und Finanzierungsentscheide auszuarbeiten, wurde im Jahre 1998 ein Bericht mit dem Titel «*Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*»¹⁴² präsentiert. Darin kam die OECD zum Schluss, dass der Steuerwettbewerb auch «schädlich» sein kann. Die schädlichen Steuerpraktiken würden nicht die unterschiedlichen Einschätzungen über die angemessene Steuerhöhe oder die angemessene Mischung von Steuern in einer bestimmten Volkswirtschaft widerspiegeln, sondern seien faktisch darauf zugeschnitten, Investitionen oder Ersparnisse aus anderen Ländern anzuziehen oder die Umgehung der Steuern anderer Länder zu erleichtern¹⁴³. Der Bericht enthielt – ausser vier Kriterien¹⁴⁴, die ein Steuerregime als schädlich qualifizieren – neunzehn Empfehlungen an die Mitgliedsstaaten zur Bekämpfung «schädlicher» Steuerpraktiken¹⁴⁵. Er rief das *Forum on Harmful Tax Practices*¹⁴⁶ ins Leben, dessen Aufgabe es unter anderem war, fortlaufend schädliche Steuerpraktiken zu beobachten und die Wirksamkeit der von der OECD vorgeschlagenen Massnahmen zu analysieren. Zu diesem Zweck führte das Global Forum die sog. *Peer Reviews*¹⁴⁷ durch und publizierte in den Jahren 2000 und 2001 zwei Zwischenberichte zum OECD-Bericht von 1998¹⁴⁸. Der erste Zwischenbericht des Global Forums

141 SCHÖN, Steuerwettbewerb, 357 f.; REICH, Einfluss, 154 ff.

142 Vgl. dazu HESS, die Möglichkeiten, 135 f.; OPEL, Neuausrichtung, 148 f.; GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 279 ff. Der Bericht wurde mit Stimmenthaltung der Schweiz und Luxemburgs einstimmig verabschiedet.

143 OECD, HARMFUL TAX COMPETITION, 16.

144 1. Kriterium: Keine oder nur eine marginale Steuer auf Leistungen des Offshore-Sektors; 2. Kriterium: Fehlender Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden; 3. Kriterium: Mangelnde Transparenz des Steuersystems und 4. Kriterium: Möglichkeiten der Errichtung von «Briefkastenfirmen», OECD, HARMFUL TAX COMPETITION, 36 ff.

145 Wie bspw. Empfehlungen zur Anwendung von CFC-Regelungen, zur Verweigerung landesrechtlicher Schachtelprivilegien gegenüber Beteiligten an Geschäftsstellen, die ihren Sitz in einem Land mit schädlichen Steuerregimes haben, bzw. zur Verweigerung von Abkommensvorteilen gegenüber Gesellschaften und Einkünften, auf welche ein als schädlich betrachtetes Steuerprivileg Anwendung findet, durch die Aufnahme spezifischer Missbrauchsklauseln sowie zur Einführung von koordinierten gemeinsamen Steuerprüfungen bei Unternehmen, die von als schädlich betrachteten Steuerregimes profitieren.

146 OPEL, Neuausrichtung, 150 ff.

147 Die Überprüfung erfolgte in zwei Phasen: zuerst werden Rechtsgrundlagen (*Jurisdiction's Legal and Regulatory Framework*) vorgenommen und danach erfolgt deren konkrete Anwendung (*Practical Implementation*).

148 OECD, TOWARDS GLOBAL TAX COOPERATION und OECD, HARMFUL TAX COMPETITION, PROGRESS REPORT.

enthielt eine Liste von 35 Steuerhoheiten, die als Steuerparadiese qualifiziert wurden. Auf dieser Liste war jedoch kein einziges Mitglied der OECD zu finden. Die betroffenen «Steuroasen» wussten sich gut zu wehren: Sie würden die OECD-Forderungen in Bezug auf Transparenz etc. erfüllen, sobald sämtliche OECD-Mitglieder diese ebenfalls erfüllt haben¹⁴⁹. So brachte die kleine Insel Isle of Man, die diese Bedingung geltend machte, die erste «Black-Listing-Initiative» der OECD zu Fall.

Die Schweiz zählte von Anfang zu den Globalisierungs- bzw. Steuerwettbewerbsgewinnerinnen¹⁵⁰. Bereits seit Ende der 1980er-Jahre setzte man sich mit der Frage der Standortattraktivität vertieft auseinander¹⁵¹. Die markante Aussage von ADAM SMITH, dass «*Finanz-, Real- und Humankapital [...] ein scheues Reh [ist], das bei steuerlicher Überforderung rasch ins Ausland entfliehen könnte*»¹⁵², wurde hierzulande mehr als verinnerlicht. Das Geschäftsmodell der Schweiz sah drei Grundoperationen des Steuerwettbewerbs vor: Steuerflucht in die Schweiz, Aufbau des Holdingwesens und Einwanderung Reicher und Superreicher¹⁵³. Diese Strategie bescherte der Schweiz mehrere Jahrzehnte lang Spitzenpositionen auf den internationalen Ranglisten für Wettbewerbs- und Innovationsfähigkeit¹⁵⁴.

2.4. Globalisierung und Finanzkrisen

Die These, dass die Globalisierung und die Liberalisierung der Finanzmärkte besonders aktiv zur Entstehung systemischer Risiken und folglich der Finanzkrisen führen, ist wahrscheinlich nicht widerlegbar. Jedoch ist die wirtschaftliche Stabilität von Währungen, Banken und Staaten eine Illusion. Die Krisen gab es schon seitdem es Kapitalismus gibt¹⁵⁵, sie «*gehören zum normalen Ablauf der wirtschaftlichen Entwicklung im Kapitalismus, wie ein Gewitter zu einem*

149 Vgl. EMMENEGGER PATRICK, Geschichte eines kollektiven Versagens, NZZ-online vom 15.6.2015; BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 136.

150 Vgl. etwa «Schweizer profitieren am meisten von der Globalisierung», SRF-online vom 8.6.2018; «Schweiz profitiert von Globalisierung am meisten», NZZ-online vom 8.6.2018; GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 50 ff.

151 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 50 ff.; LIPP, Standort Schweiz, 19 f., 52 ff.; TANNER, Minimalstaat, 31 ff.

152 SMITH ADAM, The wealth of nations, New York 1991 [1776], 520.

153 TANNER, Minimalstaat, 47 ff.

154 LIPP, Standort Schweiz, 9 ff.

155 «Die grosse Krisengrafik», Frankfurter Allgemeine-online vom 27.7.2012; ferner SCHILTRKNECHT, Wohlstand, 241 ff.; POLLERT/ KIRCHNER/ POLZIN, Wirtschaft, 201, 223 ff.

heissen Sommertag»¹⁵⁶. Die Globalisierung trägt einzig erheblich dazu bei, dass die Krisen neu global simultan auftreten, weil sich die schlechten Nachrichten schneller verbreiten. Als Ursachen der Krisen gelten (abgesehen von den offensichtlichen Ursachen wie Profitgier, Spekulationen und Unterkapitalisierung der Bankensysteme) die unrealistische Bewertung der Staatsanleihen in den Bankbilanzen, die Missachtung der wichtigsten Regeln der Compliance etc.¹⁵⁷. Ausserdem wird ein aufmerksamer Beobachter feststellen, dass für die Krisenverursacher kein Lerneffekt verzeichnet werden konnte: «*Anders als in den dreissiger Jahren fand im Anschluss an den Lehman-Schock kein Paradigmenwechsel statt.*»¹⁵⁸ Die Investmentbanker spekulieren munter weiter, als würden sie «*auf einer Art <Titanic> [musizieren]*»¹⁵⁹. Ihr Risikoverhalten wird nicht geahndet, ganz im Gegenteil: Die Interventionen des Internationalen Währungsfonds, der Weltbank, die dramatischen Rettungsaktionen der systemrelevanten Institutionen seitens der Regierungen offenbarten Bürgern die weitreichende Bedeutung des «*Too big to fail*»-Begriffs¹⁶⁰. Diese Rettungspraktiken sind auch deswegen so stossend, *weil mit Steuergeldern «gerettet» wird*. Und dies in Zeiten, in denen sich die Einkommens- und Vermögensdisparität unablässig vergrössert¹⁶¹, die Armutsquote und die Anzahl der *Working Poor*¹⁶² unaufhaltsam wachsen und die soziale Ungerechtigkeit weiter zunimmt. Eine nachhaltige und gerechte Einkommens- und Vermögensverteilungspolitik muss wohl cleverere Lösungsansätze bereithalten als eine fortdauernde Lastenverlagerung der immer weiter steigenden Staatsausgaben auf die Mittelschicht¹⁶³!

Zwecks Prävention weiterer Bankenkonkurse entschieden die Staaten, die Regulierungsdichte im Finanzbereich zu erhöhen. Vor allem sollte das Regelwerk der Basler Bank für Internationalen Zahlungsausgleich «Basel III»¹⁶⁴

156 WERNER PLUMPE, Wirtschaftshistoriker, in: «Die grosse Krisengrafik», Frankfurter Allgemeine-online vom 27.7.2012

157 «Kann es wieder geschehen?», Frankfurter Allgemeine-online vom 2.4.2017; «Déjà-vu auf den Finanzmärkten – Nichts gelernt aus der grossen Finanzkrise?», SRF-online vom 1.12.2018.

158 «Kann es wieder geschehen?», Frankfurter Allgemeine-online vom 2.4.2017.

159 Siehe vorne bei FN 158.

160 NOBEL, Finanzmarktrecht, § 4 Rn. 258 ff.; NOBEL, Entwicklungen 2013, 12.

161 «Ungleichheit in Amerika. Die grosse Kluft zwischen arm und reich», FAZ-online vom 28.2.2016; «Die Schere zwischen Arm und Reich ist grösser als bisher angenommen», Aargauer Zeitung-online vom 23.8.2016; «Deutschlands untere Mittelschicht wird abgehängt», Die Welt-online vom 21.5.2015.

162 «Immer mehr Working Poor in der EU», TA-online vom 14.11.2016.

163 Siehe Kapitel «Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit», IV.1.4.

164 Siehe vorne bei FN 158.

dabei das Mass aller Dinge werden. Jedoch ist dieses gut gemeinte Werk gemäss den Expertenmeinungen immer noch nicht genug, um weitere Krisen zu verhindern¹⁶⁵, da es zwar mehrere Regeln enthält, jedoch keinen Verhaltenskodex für Bankiers, welcher dringend nötig wäre. Hinzu kommt, dass «Basel III» wohl nicht darauf ausgelegt ist, die Staaten selbst dazu zu bewegen, bei ihren eigenen staatlichen (Finanz-)Institutionen härter durchzugreifen – obwohl die Staatskrisen sich genauso oft wie die Finanzkrisen ereignen¹⁶⁶.

Die anfängliche These der Finanzmarkteffizienz wird neuerdings weitgehend angezweifelt bzw. sie wurde von manchen Ökonomen bereits verworfen. Da sich die Finanzmärkte offenkundig selbst nicht regulieren können, wird der «ewige» Streit über das nötige Ausmass der Staatsregulierung munter weitergeführt. Es ist einerseits utopisch, von den auf Gewinn ausgerichteten Investmentbankiers und anderen Finanzmarkt-Playern zu erwarten, dass sie sich aus eigener Initiative (sozial) verantwortlich verhalten würden. Andererseits ist die Kompensation des «*Mangel[s] an herzhaften Eingriffen durch eine rekordhohe Regulierungsdichte*»¹⁶⁷ wohl kaum ein richtiger Ansatzpunkt. Ein ausbalancierter Mix aus Staatsregulierung und freier Marktwirtschaft konnte bisher offensichtlich nicht erreicht werden¹⁶⁸: Die sogenannte «*soziale Marktwirtschaft*» lässt bestimmt noch lange auf sich warten.

3. Bereich des internationalen Informationsaustausches

3.1. Intensivierung der internationalen Zusammenarbeit

Im *Global Village* verwirklichen sich – wie bereits festgestellt – keine ausschliesslich nationalen Sachverhalte mehr. Um die Kontrolle über die Teilnehmer des globalen Finanzmarktes zu behalten und Geldmittel bzw. das entgangene Steuersubstrat beschaffen zu können, sind Staaten auf einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch angewiesen. Auf der Jagd nach

165 Beispielsweise ist die EU-Bankensystem nach wie vor unterkapitalisiert, es gibt keine Begrenzung des Ankaufs einzelner Staatsanleihen, auch die Risikogewichtung solcher Staatsanleihen fehlt im Risikomanagement der Banken, siehe vorne bei FN 158.

166 Die Staaten wirtschaften praktisch nie defizitfrei; um den Bankrott zu verhindern, müssten sie soziale Leistungen kürzen. Ausgebaute Sozialsysteme werden von manchen Ökonomen als Ursache für Zahlungsprobleme der Staaten gesehen, «Die grosse Krisengrafik», Frankfurter Allgemeine-online vom 27.7.2012.

167 Siehe vorne bei FN 158.

168 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 24 ff.

Informationen richten sie sich nicht nach dem Grundsatz, dass «[d]er Endzweck des Staates [...] im Grund die Freiheit [ist]»¹⁶⁹, sondern sammeln immer mehr Informationen über ihre Bürger und bauen fortwährend den Schutz der Privatsphäre ab. Dies erfolgt oft tatsächlich mit ausdrücklicher Einwilligung der Bürger, die mit Argumenten der Terrorismusbekämpfung, der Sicherheit, der Bequemlichkeit etc. «geködert» werden und nicht einsehen (wollen), dass «[d]ie Freiheit [...] kostbarer [ist] als jedes Geschenk, das dich verleiten mag, sie aufzugeben»¹⁷⁰.

Die Grundsätze und Wertvorstellungen, welche noch bis vor Kurzem als unverhandelbar galten (Datenschutz, Bankkundengeheimnis etc.), wurden vielerorts rasch umgestossen; die Mehrheit der (Steuer-)Bürger riskiert demnach, bald «gläsern» zu werden.

Abgesehen von diesen moralischen Vorbehalten stellen sich auch rechtliche Fragen in Bezug auf die internationale Steuerinformationsbeschaffung und -bearbeitung, wie: Zu welchem Zweck werden die Steuerdaten erhoben? Wie stellt man die Richtigkeit der erhobenen Daten sicher und wer bekommt den Zugang dazu? Wie werden die Steuerdaten aktualisiert und vor Eingriffen von aussen geschützt? Zudem sind auch praktische Überlegungen in diesem Zusammenhang nicht von der Hand zu weisen: Wird das Kosten-Nutzen-Verhältnis noch positiv ausfallen, wenn sowohl die Unternehmerschaft als auch die Steuerbehörde erheblich mehr Aufwand auf sich nehmen müssen? Und ist ein solcher Aufwand noch zu bewältigen?

Praktikable **und** rechtmässige Informationsbeschaffungsmethoden, welche die unnötige Informationsflut und den damit verbundenen übertriebenen Aufwand für alle Beteiligten vermeiden und eine effiziente Datenbearbeitung sicherstellen können, wurden wie es scheint noch nicht mal ansatzweise entwickelt¹⁷¹.

Die Entwicklungen der letzten Jahre haben deutlich gemacht, dass viele Staaten vor nichts zurückschrecken (werden)¹⁷², um ihren «Hunger» nach

169 BARUCH DE SPINOZA, in: SKUPY, Zitate, 261.

170 BALTAZAR GRACIAN, in: SKUPY, Zitate, 261.

171 PASCAL SAINT-AMANS gibt auch zu, dass «die beste Art, um eine effiziente Auswertung von Steuerdaten zu verhindern, ist, den Empfänger mit Daten zuzuschütten», deswegen arbeite die OECD auch an der technischen Seite: Das Ziel sei, am Ende keine dreissig regionalen Standards zu haben, vgl. «Der automatische Datenaustausch ist in einigen Monaten Standard», TA-online vom 29.1.2015; vgl. auch Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

172 Bspw. schienen nur die Länder die Meinung zu vertreten, dass der Erwerb von Steuerinformationen mittels illegal beschaffter Steuer-CDs keine legitime und legale Lösung ist, aus Bankinstituten welcher die Steuer-CDs stammen. Bereits das Setzen der Anführungszeichen im Titel verrät die Einstellung der deutschen Autoren (Juristen), was die Legalität der Beschaffung der Steuerdaten in diesem Fall angeht: HELLMANN UWE,

Steuerdaten zu stillen. Denn bei der Informationsbeschaffung geht es auch um das Erlangen von Konkurrenzvorteilen, oder wie WINSTON CHURCHILL gesagt haben soll: *Wer die Information beherrscht, beherrscht die ganze Welt.*

3.2. OECD-Projekte im Bereich «Informationsaustausch»

Der «Datenhunger» der Staaten spielte der OECD in die Hand. Seit mehr als einem Jahrzehnt beherrscht sie das Feld des internationalen Informationsaustausches.

Dem OECD-Bericht von 1998 folgte der Bankgeheimnisbericht *«Improving Access to Bank Information for Tax Purposes»*¹⁷³. Dieser bezweckte die Vereinfachung des Zugangs zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke. Nach Meinung der OECD spreche zwar nichts gegen den Schutz der Privatsphäre an sich, diese dürfe jedoch nicht mittels Bankgeheimnisses geschützt werden, wenn es zu unlauteren Zwecken missbraucht wird: *«Ideally, all Member countries should permit tax authorities to have access to bank information [...]»*¹⁷⁴ Die Mitglieder wurden eingeladen, drei Massnahmen zur Verbesserung des Zugangs zu Bankinformationen zu prüfen und umzusetzen¹⁷⁵. Dem Bericht folgten weitere nach, welche Fortschritte der Länder bei der Umsetzung der drei erwähnten Massnahmen aufzeigten und somit einzelne OECD-Mitglieder und -Nichtmitglieder mit angeblich schädlichen Steuerregimen unter Druck setzten, die Bankinformationen allgemein zugänglich zu machen¹⁷⁶.

Die Erkenntnisse aus dem Bankgeheimnisbericht und dessen Folgeberichten wurden auch für die Überarbeitung des Art. 26 OECD-MA¹⁷⁷ gebraucht. Die Revision des Artikels im Jahre 2000 sorgte dafür, dass die Amtshilfe auf

Strafbarkeit des Ankaufs in der Schweiz «*entwendeter*» Bankdaten nach deutschem Strafrecht und Verwertbarkeit der Daten, in: Jusletter 19. November 2012; JOECKS WOLFGANG, Die Verwertung «*illegal*» beschaffter Daten, Steueranwaltsmagazin 2011, 21 ff.

173 Dazu OPEL, Neuausrichtung, 149 ff.

174 OECD, IMPROVING ACCESS, 3.

175 Die Massnahmen setzten sich wie folgt zusammen: 1. *Abschaffung von anonymen Bankkonten und Gewährleistung der Identifizierung von Kunden bzw. dahinterstehenden Nutzungsberechtigten*; 2. *Einholung und Erteilung von Auskünften auch dann, wenn sie für eigene Steuerzwecke nicht benötigt werden*; 3. *Ermöglichung des Zugangs der Steuerbehörden zu Bankinformationen bei vorsätzlichen Taten, die im Strafverfahren geahndet werden*, vgl. HESS, Die Möglichkeiten, 135 f.

176 OPEL, Neuausrichtung, 149 ff.; HESS, die Möglichkeiten, 135 f.; WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 34.

177 Der ursprüngliche primäre Zweck des OECD-Musterabkommens – die Vermeidung der Doppelbesteuerung – trat seit der Aufnahme des Art. 26 darin zunehmend in den Hintergrund: *«Zweck der Musterabkommen ändert sich von ursprünglich Vermeidung*

Steuern jeder Art und Bezeichnung ausgeweitet wurde¹⁷⁸ und dass sie nicht mehr durch den persönlichen Geltungsbereich eingeschränkt werden durfte.

Am 1. Juni 2004 stimmte das OECD-Fiskalkomitee¹⁷⁹ einer weiteren wesentlichen Änderung des Artikels 26 OECD-MA zu. Mit der Ratifizierung und der Übernahme der Neufassung von Art. 26 in ihre eigenen DBA sollten die Abkommenspartner einander zeitgleich¹⁸⁰ eine «*umfassende Amtshilfe*» gewähren: Die Steuerinformationen aller Art¹⁸¹ und allgemein (d.h. nicht nur beim Vorliegen eines Steuerbetrugs) sollten anderen Ländern zur Verfügung stehen¹⁸². Die neue Fassung des Art. 26 sah ausserdem die Herausgabe von Informationen vor, die «*für die Durchführung der Abkommensbestimmungen oder die Verwaltung und den Vollzug des innerstaatlichen Rechts [...] vorausichtlich erheblich*»¹⁸³ wären. Zudem relativierte der OECD-MA-Kommentar auch noch den Grundsatz der Gegenseitigkeit, des Auskunftsverweigerungsrechts, des Geheimnisschutzes und des Ordre public¹⁸⁴.

Doppelbesteuerung bis hin zur justizförmigen Abwicklung», d.h. Amtshilfe nicht nur bei der Feststellung, sondern auch bei Vollstreckung von Steueransprüchen, OPEL, Neuausrichtung, 2. Seitdem erlangte das Musterabkommen immer mehr Bedeutung auf dem Gebiet des internationalen Informationsaustausches in Steuerangelegenheiten.

Die Tragweite des Art. 26 OECD-MA wird im dazu gehörigen Kommentar präzisiert, welcher von Gerichten und Behörden bei der Auslegung von jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen beigezogen wird und daher als genau so bedeutend wie das OECD-MA selbst betrachtet werden kann. Das Committee on Fiscal Affairs bringt den OECD-Kommentar regelmässig auf den neuesten Stand, oft wurde er auch unabhängig von den jeweiligen Revisionen des OECD-MA bearbeitet. Obwohl Art. 26 OECD-MA seit 2005 keine Änderung im Wortlaut erfuhr, veränderten die späteren Aktualisierungen des OECD-Kommentars die inhaltliche Bedeutung des Artikels, dazu ausführlich OPEL, Neuausrichtung, 145 ff.; siehe auch GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 281 ff.

178 Davor sah Art. 26 OECD-MA vor, dass Auskünfte nur zu den unter das Abkommen fallenden Steuern zu gewähren ist, HESS, Die Möglichkeiten, 129 f.

179 Die Änderung des Art. 26 OECD-MA wurde von vier Staaten (Schweiz, Österreich, Belgien und Luxemburg) abgelehnt.

180 Besonders stossende Empfehlungen sprach der Kommentar in Bezug auf die Übergangsregelung aus: Bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der neuen Fassung des Art. 26 OECD-MA in das eigene Doppelbesteuerungsabkommen sollte auch die sofortige Anwendung auf bereits früher ausgetauschte Informationen erfolgen, KOLB, Neufassung, 195 ff.

181 Die OECD will neu nicht nur die Einkommensteuern eintreiben, sondern auch Erbschaftssteuern, Vermögenssteuern, Transaktionssteuern etc., vgl. GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 28.

182 Zum Ganzen OPEL, Neuausrichtung, 152 f.; KOLB, Neufassung, 194 ff.

183 Anstatt «erforderlich» in der alten Fassung.

184 Dazu KOLB, Neufassung, 197 ff.

Obwohl der Fortschritt Richtung «weltweit standardisierter Informationsaustausch» im Unterschied zu früheren Bestrebungen doch erheblich war, wurden weiter gehende Beschlüsse von der Schweiz, Österreich, Luxemburg und Belgien blockiert. Mit einem cleveren Manöver, indem das Projekt zwischenzeitlich an die G20 übertragen wurde¹⁸⁵, konnte die OECD das Veto der unwilligen Mitglieder umgehen. Weitere Drohungen mit Sanktionen seitens der G20 sorgten dafür, dass sich die abtrünnigen Staaten – sowohl Mitglieder als auch *Participant Partners*¹⁸⁶ – zu einem umfassenden Informationsaustausch bereit erklärt hatten. Nach der Rückführung des Geschäfts an die OECD konnten die Arbeiten in Sachen weltweit standardisierter umfassender Informationsaustausch (sog. «level playing field») und auch die Peer Reviews¹⁸⁷ des Global Forum ungehindert fortgesetzt werden.

So wurde das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen zwischen dem Europarat und der OECD im Jahre 2010 überarbeitet und auch weitere Neukomentierungen des OECD-MA sorgten für eine erhebliche Erweiterung und Vereinfachung des Informationsaustausches zwischen den Ländern. Die Revision des OECD-MA-Kommentars in Bezug auf Art. 26 im Juli 2012 definierte neu, dass die «voraussichtliche Erheblichkeit» der Steuerinformation ab sofort *aus Sicht des ersuchenden Staates* beurteilt werden sollte. Gab der ersuchende Staat eine entsprechende Erklärung ab, musste der ersuchte Staat (gemäss dem Kommentar) die Informationen bedingungslos liefern. Die Neukomentierung öffnete den Gruppenanfragen und «*fishing expeditions*»¹⁸⁸ Tür und Tor; auch deswegen, weil sie die Erstere ausdrücklich zulies und keine klare Definition der Letzteren präsentierte. Auch wegen der weiten Auslegung des «*foreseeably relevant*»-Begriffs machte der OECD-MA-Kommentar in seiner Neufassung von 2012 die Ablehnung der Amtshilfesuche im Unterschied zu seiner früheren Version von 2005 praktisch unmöglich.

185 OPEL, Neuausrichtung, 155, 162.

186 Zum «Participant Partner»-Begriff siehe OPEL, Neuausrichtung, 150 ff.; WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 33.

187 Um die praktische Umsetzung des internationalen Amtshilfestandards zu überprüfen, wurden zwei Phasen der Prüfung definiert, siehe OPEL, Neuausrichtung, 155.

188 Zum Ganzen ROHNER, Amtshilfe, 757 ff.

Inspiziert von den bisherigen Erfolgen¹⁸⁹ und vom FATCA-Modell¹⁹⁰, publizierte die OECD mit Unterstützung der G20¹⁹¹ und G8 im Jahre 2012 einen Bericht «*Automatic Exchange of Information*» und erarbeitete ein Musterabkommen über den automatischen Informationsaustausch (Model Competent Authority Agreement, CAA) sowie ein Regelwerk mit Reporting- und Sorgfaltsgrundsätzen (Common Reporting and Due Diligence Standard, CRS). Das laufende OECD-BEPS-Projekt¹⁹² sowie mehrere parallel laufende EU-Initiativen¹⁹³ zielen auf eine weitere Vereinfachung des internationalen Informationsaustausches.

189 Ein gutes Beispiel dazu ist das im Jahre 2002 ausgearbeitete Musterabkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen, welches als Vorlage für mehrere bilaterale oder multilaterale Abkommen diente, siehe «OECD Releases Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters»; KOLB, Neufassung, 194.

Um die Staaten dazu zu bewegen, TIEA abzuschliessen, drohte die OECD u.a. mit Hinzurechnungsbesteuerung, mit Nichtanerkennung von Aufwendungen (und daher Verweigerung des Abzugs), wenn die Zahlungen an Unternehmen, die in Steuerparadiesen ansässig sind, geleistet werden etc., vgl. SCHÖN, Steuerwettbewerb, 377.

Diese «Erpressungstaktik» ging auf: Mehrere Staaten knickten ein und übernahmen massenhaft das «Agreement on Exchange of Information on Tax Matters» (TIEA), obwohl sie damit explizit auf das Bankgeheimnis und das Erfordernis der doppelten Strafbarkeit verzichteten und sich zu einer umfassenden Hilfe bei der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts verpflichteten. Die Zahl von weltweit abgeschlossenen TIEA und DBA mit dem OECD-Standard ist seit dem Februar 2009 um das Zehnfache gestiegen, von 65 im Jahre 2009 auf 656 im März 2011, WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 33f.

190 Die OECD liess sich vom Vorgehen der US-amerikanischen Behörden inspirieren: «*Es wird sich um eine Art der Multilateralisierung des amerikanischen FATCA-Abkommens handeln*», PASCAL SAINT-AMANS, in: «Informationsaustausch: OECD von FATCA inspiriert», SWI-online vom 23.11.2013. Siehe auch GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 303.

191 Vgl. «Der automatische Datenaustausch ist in einigen Monaten Standard», TA-online vom 29.1.2015; «OECD geht gegen die Steuertricks der Grosskonzerne vor», Berner Zeitung-online vom 16.9.2014.

192 Siehe Kapitel «... zur Erhöhung der Transparenz», III.2.4.

193 Die Initiativen gingen oft weiter als die von der OECD verlangten Massnahmen. Zu diesen Initiativen gehören folgende:

- *Richtlinie der EU-Kommission über den automatischen Austausch von Informationen über Steuervorbescheide zwischen den Mitgliedsstaaten und der Kommission;*
- *Konsultation der EU-Kommission zur Ausweitung des Country-by-Country Reporting auf alle Wirtschaftsbranchen (Offenlegung der Daten nicht nur gegenüber Behörden, sondern auch der Öffentlichkeit, geht über den Rahmen der BEPS-Aktion 13 hinaus);*
- *Konsultation der EU-Kommission zur Neuauflage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (EU-Kommission will neu auch Kenntnisse über Steuervorbescheide der Mitgliedsstaaten mit den Mitteln des europäischen Beihilferechts erhalten und auswerten und somit das in vielen Mitgliedsländern bestehende Steuergeheimnis aushebeln und gleichzeitig das Einstimmigkeitserfordernis für Massnahmen im Bereich des direkten Steuerrechts umgehen; Europäische Parlament: will ein äusserst weitgehendes Country-by-Country Reporting für Unternehmen, das steuerrelevante länderbezogene Unternehmensdaten offenlegt*

3.3. Die Schweiz: Vom Bankgeheimnis zum automatischen Informationsaustausch

Kaum ein Land kann eine solch abrupte Wende auf dem Gebiet des internationalen Informationsaustausches verzeichnen wie die Schweiz.

Um an die Steuerinformationen hierzulande zu gelangen, mussten die ausländischen Behörden mit hohen Hürden rechnen. Eine davon war zweifelsohne das Bank(kunden)geheimnis¹⁹⁴, welches im Schweizer Recht verfassungs-, privat-, datenschutz-, aufsichts- und strafrechtlich verankert ist¹⁹⁵. Eingeführt im Jahre 1935¹⁹⁶, hat das Bankgeheimnis seinen Bestand lange sichern können und gehörte über Jahrzehnte hinweg – nebst den Bergen, Uhren, Schokolade und Militärmesser – zur schweizerischen Identität. Obwohl es im Ausland kritisiert, mit negativen Schlagzeilen behaftet¹⁹⁷ und mystifiziert¹⁹⁸ wurde, verkörperte das Bankgeheimnis stets den Stolz der Nation¹⁹⁹ und wirkte sich zudem positiv auf den Standort Schweiz im internationalen Finanz- und Steuerwettbewerb aus. Diese schweizerische «Spezialität» erlangte eine wirtschaftliche Bedeutung von nicht zu unterschätzendem Gewicht²⁰⁰.

Daher ist es kaum überraschend, dass die Schweiz auf dem Gebiet des internationalen Informationsaustausches – milde ausgedrückt – keine Vor-

sowie Infos über Tax Rulings im Geschäftsbericht vorsieht – dies geht weit über die im BEPS vereinbarten Vorgaben hinaus), BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 6ff.; siehe auch ZOUREK, BEPS, 193ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/KÄLIN, Blickpunkt International 2017-2, 288ff.

Zur Umsetzung des Rulingaustauschs in der EU siehe OBERSON, Rulings, 524 ff.; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 43 ff.

194 Da nicht die Bank geschützt wird, sondern ihre Kunden, wäre es richtiger, anstatt des Begriffes «Bankgeheimnis» den Begriff «Bankkundengeheimnis» zu verwenden; der Erste hat sich jedoch in der Umgangssprache unwiderruflich durchgesetzt, KUNZ, Mythos, Rn. 6.

195 Art. 47 BankG; Art. 13 Abs. 2 BV (Schutz der Privatsphäre); Art. 8 BV (Rechtsgleichheit, Eingriffe sind nur unter den Voraussetzungen des Art. 36 BV zulässig); Art. 28 ff. ZGB; Art. 398 Abs. 2 OR (vertraglicher Vertrauensschutz zwischen dem Bankier und dem Kunden); Art. 30 DSG; vgl. auch KUNZ, Mythos, Rn. 38 ff. Siehe auch OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 312; BÜHLER, Vom Bankgeheimnis, 7 ff.

196 Vgl. KUNZ, Mythos, Rn. 19 ff.

197 Bspw. der Skandal mit nachrichtenlosem Vermögen, siehe SHAXSON, Schatzinseln, 77 f.

198 Vgl. KUNZ, Mythos, Rn. 10 ff.

199 Zum gescheiterten Versuch einiger Schweizer Parlamentarier im Jahre 1962, das Bankgeheimnis «von innen» abzuschaffen, siehe HÜRLIMANN, Steuerwelt(en), 42 f.

200 Zahlen und Fakten siehe bei KUNZ, Mythos, Rn. 10 ff.; vgl. auch OPEL, Neuausrichtung, 139 ff.

reiterrolle innehatte. Noch bis zum Jahre 2009 leistete die Schweiz Amtshilfe²⁰¹ an andere Länder nur sehr zurückhaltend²⁰². Der grenzüberschreitende Informationsaustausch erfolgte ausschliesslich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung²⁰³, im Einzelfall und auf Ersuchen²⁰⁴. Solche Prinzipien wie

201 Um Informationen über angebliche Steuersünder zu bekommen, konnten die ausländischen Behörden den Weg der Amts- bzw. Rechtshilfe bestreiten. Für die Länder, in denen Steuerveranlagungsbehörden auch für die Strafverfolgung zuständig sind, stellte sich oft die Frage, ob sie den Weg der Amts- oder der Rechtshilfe einschlagen sollten. Angesichts dessen, dass eher Interesse an einer richtigen Veranlagung bestand und nicht an einer Strafverfolgung und Bestrafung sowie der Rechtsmittelweg im Amtshilfefverfahren kürzer war, erwies sich die Amtshilfe für den ausländischen Fiskus meistens als attraktiver.

202 Die Mehrheit der Amtshilfeersuchen kam dabei aus den USA, weil das DBA-USA schon seit 1951 eine «erweiterte Auskunftsklausel» im Falle «Steuerbetrug und dergleichen» enthielt; WEISSENBURGER, Amtshilfe, 825 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 166.

203 Die Schweiz legte ein besonderes Augenmerk darauf, dass die Amtshilfe nicht der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts dient, sondern nur im Rahmen der richtigen Anwendung eines Abkommens beansprucht wird. Um diese beiden Bereiche von einander abzugrenzen, entwickelte die ESTV einen sog. *doppelten Test*, dazu GRÜNIGER/KELLER, Amts- und Rechtshilfe, 520 f. und LOCHER, Haltung, 270 ff. Im Rahmen des Tests wurde als Vorfrage abgeklärt, ob der Steuerpflichtige, dessentwegen die Auskunft beantragt wurde, abkommensberechtigt war. Nachfolgend wurde geprüft, ob der betreffende Steuerpflichtige durch die Anwendung des Abkommens eines Steuervorteils teilhaftig wurde, der ihm im abkommenslosen Zustand nicht zukäme. Wenn dies bejaht wurde, durfte nur der Staat Auskunftsbegehren stellen, der unter dem Abkommen Verzicht leistet. Andernfalls würde die Auskunft der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts dienen. Einer zusätzlichen Prüfung bedurfte die Einhaltung von Grenzen der Auskunftserteilung, zum Ganzen LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Internationales Steuerrecht, 781 f.

204 Die steuerlichen Informationen über die Grenze hinaus können auf Ersuchen, automatisch oder spontan ausgetauscht werden; die erste Variante war für lange Zeit Regel in der Schweiz. Die Meldung auf Ersuchen setzte ein Ersuchen des Vertragsstaates voraus und bezog sich in der Regel auf einen konkreten Fall, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Internationales Steuerrecht, 781 f.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 165 f.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 11 ff.

Spontane Meldungen folgten zum einen gestützt auf den Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 für die Fälle, wenn eine «*Steuerverlastung ungerechtfertigterweise beansprucht*» wurde und «*auf andere Weise weder der Mangel behoben noch eine künftige ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Steuerverlastung wirkungsvoll verhindert werden kann*» (Art. 4 Abs. 1 lit. e des Bundesratsbeschlusses betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes). Spontane Meldungen waren in der Schweiz generell nur zulässig, wenn eine genügende gesetzliche Grundlage bestand, welche für die Durchbrechung des Steuer- bzw. Bankgeheimnisses notwendig war, sowie das Verhältnismässigkeitsprinzip eingehalten wurde, BEHNISCH, Neuere Entwicklungen, 289. Zum anderem war die spontane Amtshilfe im Zollbereich neben der Amtshilfe auf Ersuchen möglich. Der automatische Informationsaustausch lag dem Meldeverfahren des ZBStA zugrunde, wenn der Betroffene sein Einverständnis vorher abgegeben hatte, ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 165.

Erhältlichkeit der Auskünfte und Gegenseitigkeit sowie der Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit, das Subsidiaritätsprinzip und die allgemeinen Prinzipien des Verwaltungsrechts (v.a. Verhältnismässigkeit)²⁰⁵ steckten den Rahmen für die Auskunftserteilung aus der Schweiz ab.

Zudem erhielten bis vor Kurzem nur etwa die Hälfte aller von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich eine sogenannte «kleine» Auskunftsklausel²⁰⁶. Im Unterschied zur «grossen» garantierte diese keine Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf die unter das jeweilige Abkommen fallenden Steuern²⁰⁷. Der Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA²⁰⁸ spiegelte die ablehnende Haltung der Schweizer Regierung gegenüber der erweiterten Amtshilfeklausel wider.

Allerdings teilte nur ein kleiner Teil der Weltgemeinschaft die Auffassung der Schweiz, dass die Doppelbesteuerungsabkommen vorwiegend zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden seien²⁰⁹; ebenfalls wie ihre Ansicht, dass das in Art. 26 OECD-MA nicht ausdrücklich erwähnte Bankgeheimnis²¹⁰ dennoch unter dessen Geltungsbereich fällt, und zwar als Berufsgeheimnis²¹¹.

Die Zeichen standen auf Sturm. Nach den zahlreichen Auseinandersetzungen mit der Europäischen Union²¹², mit den USA²¹³ und nachdem die

205 Siehe Kapitel «Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung», IV.2.3.1.

206 Dementsprechend durften nur solche Informationen ausgetauscht werden, die für die richtige Anwendung des Abkommens oder zur Verhinderung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen notwendig waren, ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, 102. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung war der Informationsaustausch sowohl ohne die ausdrückliche Auskunftsklausel in DBA als auch im Rahmen der Verständigungsverfahren auf Antrag der Steuerpflichtigen möglich, vgl. BGE 96 I 733 E. 2.

207 Die Ausnahme, die diese Regel bestätigt, stellte das DBA-USA dar, siehe Kapitel «Schweiz und die USA», II.4.3. Einige DBA konnten sich gem. Art. 26 OECD-MA auch auf sämtliche Steuerarten erstrecken, zum Ganzen LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Internationales Steuerrecht*, 547; LOCHER, *Haltung*, 270 f.

208 OPEL, *Neuausrichtung*, 145 f., 152 f., 156; zu Art. 26 OECD-MA siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich Informationsaustausch», II.3.2; zum Schweizer Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA siehe Kapitel «Die Schweiz und die OECD», II.4.2.

209 Im Laufe der Zeit änderte sich der Zweck der Musterabkommen von ursprünglichem (Vermeidung Doppelbesteuerung) hin zur justizförmigen Abwicklung, d.h. zur Hilfe nicht nur bei der Feststellung, sondern auch bei Vollstreckung von Steueransprüchen, OPEL, *Neuausrichtung*, 2.

210 Niedergeschrieben sind in Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-MA Handels-, Industrie-, Gewerbe- und Berufsgeheimnis; im Grunde unterschied sich das Schweizer Bankgeheimnis von den Geheimhaltungspflichten anderer Länder nur in Bezug auf die Geltung in Steuer-sachen, NOBEL, *Finanzmarktrecht*, §1 Rn. 93.

211 Art. 321 StGB, vgl. GRÜNINGER/KELLER, *Amts- und Rechtshilfe*, 529; BACHMANN/REICH, *Amts- und Rechtshilfe*; BGE 96 I 737 E.8; BGE 119 IV 175 E.3.

212 Siehe Kapitel «Die Schweiz und die EU», II.4.1.

213 Siehe Kapitel «Die Schweiz und die USA», II.4.3.

OECD die Schweiz auf die schwarze Liste gesetzt hatte²¹⁴, machte der Bundesrat am 13. März 2009 den ersten Schritt Richtung «Beerdigung» des Schweizer Bankgeheimnisses, indem er den Vorbehalt zu Art. 26 des OECD-MA zurückzog²¹⁵ und so die Auskunftserteilung auch bei Verdacht auf Steuerhinterziehung möglich machte²¹⁶. Die Zustimmung zur «umfassenden Amtshilfe» nach dem OECD-«Gusto» bedeutete ausserdem, vom Prinzip der beidseitigen Strafbarkeit endgültig Abschied zu nehmen; sie öffnete Tür und Tor für *Gruppenanfragen* und liess auch einen Spalt für *fishing expeditions*²¹⁷ offen.

In einem, wie es schien, verzweifelten Versuch, die ungünstigen Folgen dieser Entwicklungen abzufedern und einen Spagat zwischen der Vergangenheitsbereinigung und der Wahrung des Bankgeheimnisses zu meistern, präsentierte der Bundesrat im Februar 2012 eine «Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz»²¹⁸.

Diese sogenannte *Weissgeldstrategie*²¹⁹ zielte auf die Beilegung des Steuerstreits mittels noch einzeln auszuhandelnder Quellensteuerabkommen, welche die Nachbesteuerung der sich in der Schweiz befindenden unversteuerten Vermögenswerte zu einem festen Satz garantierten, ohne dass die Daten der ausländischen Steuerpflichtigen bekannt gegeben werden mussten. Im Sinne einer alternativen Lösung zog der Bundesrat eine straflose Selbstanzeige, eine Steueramnestie, Vereinbarungen über die Einmalzahlung auf dem Vermögensstand oder eine straffreie Offenlegung²²⁰ in Betracht.

214 Vgl. WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 34.

215 Beschluss des Bundesrates vom 13. März 2009, «Die Schweiz will den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen übernehmen», Medienmitteilung EFD vom 13. März 2009.

216 Der Bundesrat definierte dabei sechs «unverzichtbare» Elemente in diesem Zusammenhang: die Wahrung des Verfahrensschutzes, faire Übergangslösungen, die Beschränkung der Auskunftserteilung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, das Subsidiaritätsprinzip gemäss OECD-MA, die Bereitschaft zur Beseitigung von Diskriminierungen, die Begrenzung der Amtshilfe auf den Einzelfall, vorne bei FN 216.

217 OPEL, Gruppenauskünfte, Rn. 4 ff.; OESTERHELT, Zulässigkeit, 565 f; HOLENSTEIN, «Netzroller», Rn. 35 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 365; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 748.

218 DISKUSSIONSPAPIER «Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz».

219 Die «Weissgeldstrategie» sah folgende Bausteine vor: a) es sollte eine Selbstdenkulation von Kunden aus Ländern ohne Abgeltungsabkommen verlangt werden, ab Limite 20'000 bis 30'000 Fr.; b) die Steuerhinterziehung sollte neu als Vortat zur Geldwäscherei eingestuft werden; bei Verdacht müssen die Banken die Geldwäscherei-Meldestelle des Bundes informieren; c) es sollte eine Kommission ins Leben gerufen werden mit dem Ziel, eine Strategie zur Weiterentwicklung des Finanzplatzes zu erarbeiten; vgl. auch OPEL, Neuausrichtung, 175 ff.

220 DISKUSSIONSPAPIER, 10 ff.

Der bundesrätliche Vorschlag löste rasch Kritik im Landesinneren aus. Die Strategie wolle den Finanzinstituten noch eine weitere Belastung – zusätzlich zur Umsetzung von FATCA – im Sinne der erhöhten Kontrollpflichten auferlegen²²¹. Dies wäre jedoch nicht die Aufgabe der Banken, zu ermitteln, ob Gelder versteuert wurden, dies liege im Aufgabenbereich der Steuerbehörden²²². Ausserdem bezweifelten viele Experten, dass die vorgeschlagene Lösung die Kritiker des Bankgeheimnisses besänftigen, die internationale Anerkennung geniessen²²³ und im Allgemeinen aus strategischer Sicht überzeugen könnte²²⁴: *«Eine solche Strategie [schwäche] den Finanzplatz, ohne dass dessen Image und Vertrauen im Ausland gestärkt würden.»*²²⁵

Die Verhandlungspartner blieben in der Tat unbeeindruckt. Die EU²²⁶ weigerte sich konsequent, dem Abgeltungssteuerabkommen volle Gleichwertigkeit zum automatischen Informationsaustausch zu attestieren. Da, wo die Schweizer Regierung eine Möglichkeit der gerechten Nachbesteuerung unter Wahrung des Schutzes der Privatsphäre von ausländischen Steuerpflichtigen gesehen hatte, sah die deutsche Politik etwa einen *«Ablasshandel für Steuerhinterzieher»*²²⁷. Der deutsche Bundesrat verwarf zuletzt die *«Schweizer Lösung»* zugunsten einer einheitlichen auf der EU-Ebene²²⁸ und bereitete damit der *«kreativen»* Steuerstreitlösung des Schweizer Bundesrates ein Ende.

Ob die *«Weissgeldstrategie»* zu diesem Zeitpunkt angesichts der irreführenden Aussagen der Finanzministerin nur eine Verschleierungstaktik einer *«minutiös abgesprungenen Kehrtwende»*²²⁹ zum automatischen Informations-

221 *«Regeln zur Bekämpfung von Schwarzgeld delegiert»*, TA vom 15.12.2012, 50.

222 *«Pflicht zur Steuerdeklaration: Bankiers wehren sich»*, TA vom 11.12.2012; NOBEL, Finanzmarktaufsichtsrecht, 450 f.

223 *«Wir verlangen eine rasche Klärung»*, TA vom 3.5.2013, 37.

224 HUFSCHMID, Voraussetzungen, 467; NOBEL, Entwicklungen 2011, 6 ff.; NOBEL, Entwicklungen, 2013, 11 ff.

225 *«Wie sich Eveline Widmer-Schlumpf die Weissgeldstrategie vorstellt»*, TA vom 29.10.2012, 37.

226 Mit Ausnahme von Österreich und Grossbritannien, dazu zsis) 2012, Aktuell Nr. 5e; zsis), Aktuell Nr. 11d; HUBER/BARTZ/DIETSCHI et al., Blickpunkt International 2013, 123; WEIDMANN/SUTER, Steuerabkommen, 4 ff. Sowohl das Abkommen zwischen der Schweizer Eidgenossenschaft und der Republik Österreich als auch das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland wurden per 1. Januar 2017 aufgehoben.

227 zsis) 2012, Aktuell Nr. 5e; das Abgeltungssteuerabkommen mit Deutschland ist, wie bekannt, letztlich gescheitert, siehe zsis) 2012, Aktuell Nr. 7d; zsis), Aktuell Nr. 11d; HUBER/BARTZ/DIETSCHI et al., Blickpunkt International 2013, 123.

228 *«Schweiz bedauert Deutschlands Nein zum unterzeichneten Quellensteuerabkommen»*, Medienmitteilung EFD vom 12.12.2012; dazu ein Interview mit der damaligen Finanzministerin: *«Wir haben uns nicht erpressen lassen»*, NZZ-online vom 13.4.2012.

229 *«Die Spindoctors der Finanzministerin»*, TA vom 25.5.2013, 47; vgl. auch OPEL, Neuausrichtung, 179 f.

austausch oder «*eine reine Propaganda*»²³⁰ war, sei dahingestellt. Kurz nach dem deutschen «Nein» zum Quellensteuerabkommen setzte eine Kehrtwende ein, welche sich bereits seit Längerem abgezeichnet hatte: Die Schweiz setzte ihre Unterschrift unter die revidierte Konvention der OECD zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen²³¹ und bekannte sich letztendlich im Sommer 2013 zum automatischen Informationsaustausch²³².

4. Schweizer Steuerpraktiken im internationalen Kontext

4.1. Die Schweiz und die EU

Das Verhältnis der Schweiz zu ihrem wichtigsten Handelspartner²³³ ist ambivalent²³⁴. Trotz enger wirtschaftlicher, gesellschaftlicher, politischer und kultureller Beziehungen legte die Schweiz seit Anbeginn viel Wert auf ihre Unabhängigkeit. Statt mit den europäischen Nachbarländern enger «zusammenzurücken»²³⁵, entschied sich die Eidgenossenschaft, einen bilateralen Weg zu gehen, ganz nach dem Prinzip: «*So viel Europa wie nötig, so viel Selbstbestimmung wie möglich*»²³⁶. Den Grundstein der partnerschaftlichen Beziehungen auf *Augenhöhe* bildete das Freihandelsabkommen²³⁷.

230 «Die Schweiz gehört zum System», Interview mit NICOLAS SHAXSON in TA vom 5.4.2013, 38.

231 Die Revision der Konvention der OECD zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen beabsichtigte eine Erstreckung des Informationsaustausches auf Bankinformationen und Rückwirkung bei Betrugsdelikten (beschränkt auf 3 Jahre); die Schweiz hat die Konvention am 15.10.2013 unterschrieben, siehe «Multilaterale Konvention der OECD und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen», Mitteilung EFD vom 9.10.2013; OECD, *Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*; OPEL, Neuausrichtung 155f.; «Bundesrat legt Weissgeldstrategie auf Eis», TA-online vom 29.11.2013.

232 Jurius, Bundesrat verabschiedet Botschaft zum automatischen Informationsaustausch, in: Jusletter 19.Juni 2017. Siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.

233 Siehe EDA, *Schweiz-EU in Zahlen*.

234 Zur «Beziehungsgeschichte» Schweiz-EU siehe KLATT, *Nationalstaat*, 37ff.; OPEL, Neuausrichtung, 160ff.

235 Das Schweizer Volk lehnte den Beitritt dem EWR in einer Volksabstimmung am 6.12.1992 ab; dazu KLATT, *Nationalstaat*, 38ff.

236 KLATT, *Nationalstaat*, 33.

237 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22. Juli 1972, Inkrafttreten am 1. Januar 1973 (SR 0.632.401); die Ziele des Abkommens waren u.a., den Warenverkehr zwischen der Schweiz und der EU zu liberalisieren, gerechte Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten, Handelshemmnisse zu beseitigen, Zölle und Einfuhrbeschränkungen abzuschaffen und

Weitere Abkommen²³⁸, darunter die Bilateralen Abkommen I²³⁹ und II²⁴⁰, folgten.

Im Laufe der Zeit zeigte die Europäische Union immer weniger Verständnis für die *paradoxe* Haltung der Schweiz, die als einziges Land in Europa nie eine EU-Mitgliedschaft wollte, jedoch in mehrfacher Hinsicht ein «typisch» europäisches Land ist²⁴¹. Einerseits sorgte die *Guillotine-Klausel*²⁴² in den Bilateralen I dafür, dass keine «Rosinen aus dem Kuchen gepickt» werden konnten. Andererseits betonte die EU bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bilateralen I, dass im Rahmen der Bilateralen Abkommen II die Themen der Betrugsbekämpfung²⁴³ und der Zinsbesteuerung²⁴⁴ angeschnitten, wenn nicht gar zur Voraussetzung für den Abschluss der Bilateralen II gemacht werden würden²⁴⁵.

Ursprünglich zur Bekämpfung der Betrügereien wie Zigarettenschmuggel etc. ausgearbeitet, drohte das Betrugsbekämpfungsabkommen allmählich zu einem Instrument der Ahndung der Fiskaldelikte²⁴⁶, zu einem «*umfassende[n]*

die steuerlichen Praktiken zu verbieten, die gleichartige eingeführte Waren mittelbar oder unmittelbar diskriminieren. Näheres bei MAYORAZ, Staatliche Beihilfen, 119 ff.; SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 100.

238 Vgl. Übersicht der Abkommen.

239 Bilaterale Abkommen I (Inkrafttreten am 1.6.2002) regeln in einzelnen Abkommen folgende Themen: Personenfreizügigkeit (SR 0.142.112.681), Technische Handelshemmnisse (SR 0.946.526.81), Öffentliches Beschaffungswesen (SR 0.172.052.68), Landwirtschaft (SR 0.916.026.81), Forschung (SR 0.424.11), Luftverkehr (SR 0.748.127.192.68), Landverkehr (SR 0.740.72); Näheres bei MAYORAZ, Staatliche Beihilfen, 111.

240 In den Bilateralen Abkommen II werden die «Restthemen» der Bilateralen I geregelt: Dienstleistungen, Ruhegehälter, verarbeitete Landwirtschaftsprodukte, Umwelt, Statistik, Bildung, Berufsbildung, Jugend, Medien, inkl. neue politische Anliegen (Schengen/Dublin, Zinsbesteuerung, BBA), vgl. auch WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 103 ff.; BEHNISCH, Auswirkungen, 953.

241 M.w.H. HOLENSTEIN, Die Schweiz und Europa, 107.

242 Art. 25 Abs. 4 FZA (Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, SR 0.142.112.681).

243 Zu rechtlichen Grundlagen der Betrugsbekämpfung in der EU siehe EPINEY/MEIER, Betrugsbekämpfung, 457 ff.; KÄSTLI, Betrugsbekämpfung, 182; WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 108 f.

244 Vgl. auch die EU-Richtlinie 2003/48 zur Besteuerung von Zinserträgen; Näheres bei EPINEY/MEIER, Betrugsbekämpfung, 466; BEHNISCH, Auswirkungen, 951 ff.

245 Agence Europe, Bulletin Quotidien, Nr. 8223, Juli 2002; dazu KLATT, Nationalstaat, 59 ff.

246 Die EU forderte die Ausdehnung der Rechtshilfe auf die Steuerhinterziehung und die Anwendung des Abkommens – entgegen dem Spezialitätsprinzip – auch für Betrug bzw. Hinterziehung der direkten Steuern, vgl. EPINEY/MEIER, Betrugsbekämpfung, 468 f.; «Wie wasserdicht ist das Bankgeheimnis?», NZZ-online vom 10.5.2002.

Amts- und Rechtshilfeabkommen zur Abwehr von finanziellen Nachteilen zu Lasten der EU»²⁴⁷ zu mutieren. Die EU konnte ihre Forderungen jedoch grösstenteils nicht durchsetzen. Das am 26. Oktober 2004 unterzeichnete Abkommen bezweckte schliesslich die Festigung der Zusammenarbeit in der Amts- und Rechtshilfe, um Widerhandlungen im Bereich der indirekten Steuern, der Subventionen und des öffentlichen Beschaffungswesens zu ahnden²⁴⁸.

Der seitens der Europäischen Union im Rahmen des Zinsbesteuerungsabkommens geforderte Informationsaustausch war ebenso wenig mit dem Schweizer Bankkundengeheimnis vereinbar²⁴⁹. Der Schweizer Lösungsvorschlag – erneut *massgeschneidert*²⁵⁰ – wurde nach langen Verhandlungen von den europäischen Verhandlungspartnern verworfen.

Nicht nur im politischen, sondern auch im rechtlichen Sinne schnitt die Europäische Union das Selbstbestimmungsrecht der Schweiz an. Der autonome Nachvollzug von europäischem Recht und die europarechtskonforme Auslegung der schweizerischen Rechtsbestimmungen (Kompatibilitätsprüfung mit dem EU-Recht) fanden Einzug in mehrere Bereiche des Schweizer Rechts²⁵¹. Im internationalen Steuerrecht konnte die Schweiz ihren *Status quo* lange bewahren: Dieses Rechtsbereich wies wahrscheinlich die grösste Anzahl von *Swiss Finishes* vor.

Da die EU jedoch längst die Bedeutung des Steuerwettbewerbs als ein Instrument der Verfolgung politischer Ziele erkannt hatte²⁵² und bestrebt

247 «Arbeitsgespräch zwischen Bundesrat Villiger und EU-Kommissarin Schreyer», EFD-Medienmitteilung vom 16.5.2003.

248 Das Betrugsbekämpfungsabkommen zieht eine Grenze zwischen der Amts- und Rechtshilfe, es enthält die diesbezüglichen Regelungen in zwei Haupttiteln für je einen Geltungsbereich; somit unterscheiden sich die Instanzenwege, NOBEL, Finanzmarktrecht, §16 Rn. 64.

249 KLATT, Nationalstaat, 42 f.

250 Die Schweiz schlug das Gewähren der Amtshilfe auch bei einer Steuerhinterziehung und eine pauschale Quellensteuer vor: Die EU-Bürger sollten eine Möglichkeit erhalten, ihre Gelder in der Schweiz freiwillig zu deklarieren oder eine Quellensteuer von 35% zu bezahlen. Da die «Ersparnis» der «Steuersünder» immer noch hoch gewesen wäre und angesichts der von der OECD angekündigten Massnahmen (siehe Kapitel «BEPS-Projekt als Hilfsmittel für die Steuerpolitik der OECD», III) verwarfen die Vertragspartner (bspw. Deutschland) letztlich diese Lösung, vgl. THEBRATH HERMANN, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, in: Jusletter vom 31. Oktober 2011; OPEL, Neuausrichtung, 175; siehe vorne bei FN 226.

251 Siehe dazu Kapitel «Amerikanisierung und Europäisierung der Rechtssysteme», II.2.1.2.

252 Bspw. wurde im Jahre 2011 die EU-Amtshilfe-Richtlinie ins Leben gerufen; auf diese Weise wurde das Bankgeheimnis EU-intern abgeschafft, GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 29, 235 ff.; OPEL, Neuausrichtung, 158 ff. Ausserdem sind andere «Instrumente» der EU an dieser Stelle zu nennen, wie das Massnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs von ECOFIN (dazu EPINEY/MEIER, Betrugsbekämpfung,

war, ihren *Code of Conduct*²⁵³ räumlich auszudehnen²⁵⁴, forderte sie die Schweiz im Juni 2010 auf, die Übernahme des Verhaltenskodexes ernsthaft in Erwägung zu ziehen²⁵⁵. Es ging dabei nicht nur um die möglichst breite Anwendung dieses (in der EU ziemlich erfolgreichen²⁵⁶) Instruments der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, sondern auch um die Einbindung der Schweiz in das Gemeinschaftsrecht der EU²⁵⁷. Denn die Schweiz könne «ihre Eigenständigkeit nicht entgegen, sondern nur im Einvernehmen mit Europa und im Dienst für Europa behaupten»²⁵⁸.

Die Übernahme des Unionsrechts u.a. mit dem Ziel, «schädliche» Schweizer Steuerregime zu beseitigen²⁵⁹, war ebenfalls ein Zankapfel des

466 ff.; GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 180 ff.; WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 26, die Zinsbesteuerungsrichtlinie der EU (Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, Abl. L 157/38 vom 26. Juni 2003); HUBER/BARTZ et al, Blickpunkt International 2014, 124 ff.; GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 195 ff. und OPEL, Neuausrichtung, 158 ff.

253 Der *Code of Conduct* (Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung) wurde im Jahre 1997 zwischen den EU-Mitgliedern beschlossen, um den schädlichen Steuerwettbewerb zu bekämpfen, und war ein Bestandteil des Massnahmenpakets zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der EU. Er beinhaltet eine (ausschliesslich) politische Verpflichtung der EU-Mitgliedstaaten, keine neuen schädlichen steuerlichen Massnahmen zu beschliessen und bestehende schädliche Massnahmen aufzuheben, MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 698 ff.; WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 29 f.

254 Die EU strebt bereits seit einiger Zeit auch eine Harmonisierung im Steuerrecht an, SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 100. Gemäss einer Untersuchung von LANG im Jahre 2015 ist jedoch die Harmonisierung des EU-Recht im Bereich der direkten Steuern nur wenig und nur punktuell fortgeschritten, LANG, Die Vorgaben 119 ff., 145.

255 Die Schweiz ist diesem «Vorschlag» jedoch nicht gefolgt; vgl. WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 30 f.; HUBER/BARTZ/DIETSCHI et al., Blickpunkt International 2013, 124; MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 686.

256 Eine beachtliche Zahl der «schädlichen» Steuerregime (ca. 100) wurde identifiziert und von den Mitgliedstaaten aufgehoben, MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 698 ff.

257 HESS, Die Möglichkeiten, 139, hat in seinem Aufsatz die Problematik der Beziehung zwischen der Schweiz und der EU im Kern ganz zutreffend zusammengefasst: «Die wesentliche Problematik dürfte darin liegen, dass das geltende Gemeinschaftsrecht (*acquis communautaire*) in verschiedenen Bereichen den Mitgliedstaaten Amts- oder Rechtshilfeverpflichtungen auferlegt, welche die [...] Grenzen der schweizerischen Zusammenarbeit in Steuerfragen übersteigen. Weil die EU-Drittstaaten nicht günstiger behandeln will als ihre eigenen Mitgliedsstaaten, geht ihre Verhandlungsposition grundsätzlich davon aus, dass die Schweiz diesen *acquis communautaire* integral zu übernehmen hat»; vgl. auch EPINEY/MEIER, Betrugsbekämpfung, 457; WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 141.

258 PICTET DE ROCHEMONT CHARLES, De la Suisse dans l'intérêt de l'Europe, Paris 1821, zitiert nach HOLENSTEIN, Die Schweiz und Europa, 105.

259 SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 102 f.

Beihilfe-Streits mit der EU. Die EU-Kommission griff auf das für die Schweiz verbindliche Beihilferecht im Freihandelsabkommen zurück, legte die Bestimmung daraus jedoch gestützt auf das für die Schweiz unverbindliche EU-Beihilferecht aus²⁶⁰ und kam zum Schluss, dass die Schweizer kantonalen Steuerregelungen für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften und Verwaltungsgesellschaften «*Vorteile im Sinne der Definition der Staatlichen Beihilfe in Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens*» darstellen, im Sinne des Abkommens selektiv seien und den Wettbewerb verfälschen würden²⁶¹. Die Gegenargumente²⁶² haben bei der Kommission kein Gehör gefunden²⁶³.

Die Entscheidung der EU-Kommission zielte unverblümt auf die Abschaffung der unliebsamen kantonalen Spezialgesellschaften ab und auch darauf, den Druck auf die Schweiz zu erhöhen. Angesichts der drohenden Konsequenzen, wie beispielsweise einer möglichen Blockade des bilateralen Weges oder einer Ergreifung einseitiger Schutzmassnahmen seitens der EU bzw. generell negativer Auswirkungen auf die Wirtschaft, sah sich die Schweiz gezwungen, mit der EU einen Dialog über die Kontroverse zu führen und *zu guter Letzt* die viel kritisierten kantonalen Steuerprivilegien abzuschaffen²⁶⁴.

260 Das EU-Beihilferecht, welches im Art. 107 AEUV verankert ist, hat für die Schweiz keine rechtliche Geltung (somit können die Bestimmungen des AEUV nicht auf die Schweizer Steuerregimes angewendet werden), spielt jedoch eine nicht unwichtige Rolle für die Schweiz, MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 695 f. Das für die Schweiz verbindliche Beihilferecht ist im Freihandelsabkommen 1972 festgelegt; vgl. auch «Azoren»-Urteil des EuGH (EuGH, Urteil vom 6.9.2006, Rs. C-88/03, Portugiesische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften), welches sich mit der Frage beschäftigt, wann eine Steuerermässigung, die nur für ein bestimmtes geografisches Gebiet eines EU-Staates erlassen wurde, eine staatliche Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrags darstellt. SEITZ, *Autonomie*, 421 ff., setzt sich vor dem Hintergrund des «Beihilfe-Streits» mit dem Urteil ausführlich auseinander und kommt zum Schluss, dass die Kantone ihre Regelungen aus beihilferechtlicher Sicht erlassen durften. Die Autorin folgt mehrheitlich der Argumentation der Schweizer Regierung in der Sache (hinten bei FN 262); a.M. WÜNSCHE, *Die Schweiz im Spannungsfeld*, 145 ff.; MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 704. Einigkeit besteht einzig darüber, dass eine politische Lösung die einzig mögliche sei, da das FHA keine gerichtliche Instanz hat und das WTO-Streitbeilegungsverfahren üblicherweise zu lange gedauert hätte.

261 «*Durch diese Regelungen [würden] multinationale Unternehmen diskriminiert, die ihre Holding- oder Verwaltungstätigkeiten nicht in die Schweiz verlagern*», ENTSCHEIDUNG DER EU-KOMMISSION, 10 ff.

262 Die Schweizer Regierung bestritt die Anwendbarkeit des FHA im gegebenen Fall, die Selektivität der Massnahmen, die Wettbewerbsverfälschung durch Regelungen, vgl. ROTH, *Der Steuerstreit*, 723 f.

263 HUBER/BARTZ/DIETSCHI et al., *Blickpunkt International* 2013, 123 f.

264 Vgl. Medienmitteilung des Bundesrats vom 19.8.2010, «Schweiz setzt im Verhältnis zur EU auf Kontinuität und führt den bilateralen Weg fort»; am 1. Juli 2014 wurde die gemeinsame Verständigung des Rates der Finanz- und Wirtschaftsminister der EU und des Schweizerischen Bundesrats zur Beilegung des Steuerstreits paraphiert: Die

In der Schweizer Gesellschaft wurde der von der Europäischen Union ausgeübte Druck zumeist als «*Tax War(s) against Switzerland*»²⁶⁵ wahrgenommen. Die Vorfälle mit den illegal beschafften Steuerdaten der Bankkunden (Steuer-CDs)²⁶⁶, das willkürliche Setzen der Schweiz auf die schwarzen und grauen Listen²⁶⁷, die hartnäckigen Bemühungen, das Unionsrecht der Schweiz «*als Preis für die Teilnahme am Binnenmarkt*»²⁶⁸ aufzuzwingen, trugen nicht gerade zur Entspannung des Verhältnisses zum grossen und mächtigen Nachbarn bei. Vor allem die deutsche Regierung²⁶⁹, deren «eng geschnurtem» Hochsteuersystem zufolge²⁷⁰ sich der «Volkssport Steuerbetrug»²⁷¹ grösster Beliebtheit erfreut, reagiert besonders bissig²⁷², wenn es um die Schweizer Steuerpolitik geht.

Schweiz kündigte die Abschaffung von «ring fencing»-Regimen an, die EU verzichtete im Gegenzug auf Gegenmassnahmen. Nach der Ablehnung von Unternehmenssteuerreform III an der Urne (siehe Kapitel «Vorgeschichte», IV.3.1.) blieb die Schweiz erstmals auf der «grauen Liste» der EU (bestehend seit Dezember 2017), wovon sie am 17.10.2019 nach der Annahme von STAF gestrichen wurde, siehe «Die EU streicht Schweiz von der Beobachtungsliste», SIF vom 17.10.2019.

265 KUNZ, *Tax War(s)*, Rn. 6.

266 Jurius, Verkauf von Bankkundendaten, in: Jusletter 16. März 2015; BREIDING/SCHWARZ, *Wirtschaftswunder*, 136f.

267 «Schweiz auf der «grauen Liste» der EU», SRF-online vom 5.12.2017; zsis) 2015, Aktuell Nr. 1e; zsis) 2014 Aktuell Nr. 2e; «Der Brief aus Brüssel ist eingetroffen», NZZ-online vom 3.2.2017; «Schweiz und Italien erzielen grundsätzliche Einigung in Steuerfragen», Medienmitteilung SIF vom 16.1.2015; «Liechtenstein denunziert die Schweiz bei der EU», NZZ am Sonntag vom 10.12.2017, 11.

268 MAYORAZ, *Staatliche Beihilfen*, 114.

269 Zur Steuerkontroverse mit Deutschland und Bemühungen der deutschen Behörden, gegen die Schweizer Geldinstitute vorzugehen, siehe JOECKS, *Banken im Fokus*, 1ff.

270 Siehe IW-Studie «Normalverdiener zahlen immer mehr Steuern», *süddeutsche.de* vom 27.4.2017; vgl. «Deutschlands untere Mittelschicht wird abgehängt», *Die Welt*-online vom 21.5.2015.

Gemäss div. Untersuchungen der OECD, wie effizient die Steuerverwaltungen der OECD-Mitglieder funktionieren, ist der Umgang der meisten Mitglieder mit Steuerprüfungen von «HNWIs» (high net worth individuals) zu lasch, obwohl deren Anzahl immer weiter und stark steigt. Die OECD schlägt vor, spezielle Abteilungen für die Steuerprüfung der Millionäre einzurichten. Deutschland kommt nicht gut weg – dort bestreiten 10% der Einkommensteuerpflichtigen mehr als die Hälfte des Steuereinkommens; siehe «So lasch ist die deutsche Steuerprüfung», *Frankfurter Rundschau*-online vom 12.1.2019; vgl. auch «Kluft zwischen Arm und Reich entzweit die Ökonomen», *Welt*-online vom 22.3.2016.

271 «Betrug als Volkssport», *TA* vom 25.4.2013, 7.

272 Ein aussagekräftiges Beispiel dazu ist eine Äusserung von PEER STEINBRÜCK, dem ehemaligen deutschen Bundesminister für Finanzen in Zeiten des Steuerstreits mit der Schweiz: «...man hätte nicht über sie [die Schweiz] reden sollen, sondern man hätte sie auch satteln sollen», «Steinbrück verlangt mehr Beinfreiheit von seiner Partei», *Zeit* Online vom 29.9.2012.

Nichtsdestotrotz: Sowohl die EU als auch die Schweiz haben ein grosses Interesse an einer guten partnerschaftlichen Beziehung. Die EU ist zudem auf die funktionierende (Schweizer) Demokratie inmitten von Europa angewiesen²⁷³.

Die Strategien²⁷⁴, wie die politischen Beziehungen zwischen der EU und der Schweiz in eine glückliche Zukunft geführt werden können, müssen jedoch noch erarbeitet werden. Insbesondere, weil sich die Minderheitsmeinung, dass die Schweiz lieber ein *Mitakteur* des Geschehens sein sollte, als «*sich einfach vom europäischen Strom im automatischen Nachvollzug mitreisen zu lassen*»²⁷⁵, in der Nation, die ihr Selbstbestimmungsrecht so hochhält, bisher nicht durchsetzen konnte und es wohl auch in der näheren Zukunft nicht wird tun können.

4.2. Die Schweiz und die OECD

Die Palette der Tätigkeitsfelder der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung ist sehr breit²⁷⁶. Unter anderem spielt die OECD eine weltweit führende Rolle bei der Entwicklung internationaler Besteuerungsstandards und bei der Bekämpfung der unlauteren Steuerpraktiken²⁷⁷ sowie der Wirtschaftskriminalität.

Am Anfang lag der Fokus der OECD im Finanzbereich auf der Schaffung günstiger unternehmerischer Rahmen- und Investitionsbedingungen und auf der Beseitigung möglicher Hindernisse der globalen Wirtschaftsentwicklung. Zu diesem Zweck setzte sie sich für Vermeidung der Doppelbesteuerung ein²⁷⁸ und entwickelte ein Musterabkommen²⁷⁹ zur Unterstützung der Länder bei der Abfassung eigener Doppelbesteuerungsabkommen. Nach der Finanzkrise

273 Gemäss KLATT, Nationalstaat, 45 ff. können folgende Eigenschaften der Beziehungen zwischen der EU und der Schweiz ausgemacht werden: 1. *Beide Seiten haben aus ihrer Sicht recht, die Sichtweisen beider Seiten sind durchaus legitim*; 2. *Beide Seiten haben jeweils ein Interesse daran, dass die andere Seite auch ihre Interessen wahren kann*.

274 FLÜCKIGER/SCHAUB, Globalisierung, 166 ff., schlagen mehrere Varianten der politischen Strategien vor; vgl. auch LIPP, Standort Schweiz, 197 ff.

275 ALTERMATT, Die Schweiz in Europa, 44.

276 Die OECD ist aus der OEEC im Jahre 1961 hervorgegangen; die Schweiz ist eines der Gründungsmitglieder der OECD. Die Tätigkeitsfelder der OECD sind Wirtschaft, Umwelt, Entwicklung, Statistik, Handel, Finanzen, Wissenschaft, Technologie und Industrie, Soziales, Landwirtschaft, Energie etc.; siehe POLLERT/KIRCHNER/POLZER, Wirtschaft, 234; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 90.

277 Vgl. «Globaler Kampf um die Steuermilliarden», NZZ-online vom 15.9.2015.

278 RIXEN, Politisierung, 263 f.

279 Siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich Informationsaustausch», II.3.2.

im Jahre 2008²⁸⁰ hat sich die Aufmerksamkeit der OECD insbesondere auf die «schädlichen» Steuerpraktiken gerichtet.

Der Einfluss der Schweiz in der Organisation schwindet bereits seit Jahren²⁸¹. Anfangs der 2000er-Jahre konnte sich die Schweiz noch der ersten schwarzen Liste der OECD entziehen, da sie sich beim Definieren der Kriterien für Steueroasen Gehör verschaffen konnte²⁸². Auch das Engagement der USA im Rahmen der Arbeiten zu schädlichen Steuerregimen²⁸³ spielte der Schweiz in die Hände: Sie konnte dadurch den Weiterbestand kantonaler Steuerprivilegien vorläufig sichern.

Ebenfalls billigte die OECD während mehrerer Jahre den Schweizer Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA. Ursprünglich im Jahre 1963 angebracht, musste er jedoch im Laufe der Zeit und unter dem zunehmenden Druck der OECD mehrmals angepasst werden²⁸⁴.

280 GENTINETTA/SCHOLTEN, *Heimat*, 57; BREIDING/SCHWARZ, *Wirtschaftswunder*, 136; OPEL, *Neuausrichtung*, 154; GÖTZENBERGER, *Steuerbürger*, 27; «Globaler Kampf um die Steuermilliarden», *NZZ-online* vom 15.9.2015.

281 «Staatssekretär de Watteville bangt um Schweizer Einfluss auf OECD», *NZZ-online* vom 15.11.2014.

282 Das Global Forum veröffentlichte im Juni 2000 den ersten Zwischenbericht zum Bericht «Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue», der zwei Listen beinhaltete. Die eine Liste enthielt 35 Gebietskörperschaften, die als «Tax Haven» eingestuft werden; die zweite Liste enthielt 47 potenziell schädliche Steuerregime in den OECD-Mitgliedslanden, die Schweiz ist nur auf der zweiten Liste aufgeführt, vgl. WÜNSCHE, *Die Schweiz im Spannungsfeld*, 35f.

283 Siehe Kapitel «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts», II.5.

284 So beispielsweise Anfang der 2000er-Jahre als Reaktion auf den OECD-Bericht von 2000. Die Schweiz nahm damals eine erweiterte Auskunftsklausel in einige DBA auf (vgl. Protokolle mit Deutschland [2002], Norwegen [2005] und den USA [2003]), welche die Amtshilfeleistungen auch für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten vorsah. Ein Betrugsdelikt wurde bejaht, wenn ein betrügerisches Verhalten vorlag, das nach dem Recht der beiden Vertragsstaaten als Steuervergehen mit Freiheitsstrafe bedroht wurde, *BBl* 2002, 4298.

Nach der Genehmigung des geänderten Art. 26 OECD-MA durch das OECD-Fiskalkomitee am 1. Juni 2004 wurde der schweizerische Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA wieder erneuert: Die anonymen Bankkonten wurden abgeschafft, die Auskunftserteilung erfolgte neu nicht nur für eigene Steuerzwecke, bei vorsätzlichen Taten, die im Strafverfahren bestraft werden. Neu wurde ebenfalls Zugang zu Bankinformationen gewährt, *KOLB*, *Neufassung*, 201f. Weiterhin verpflichtete sich die Schweiz, bei der Erneuerung von DBA den Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung von Holdinggesellschaften zu erweitern, *LOCHER/MARANTELLI/OPEL*, *Internationales Steuerrecht*, 447 ff.

Für weitere Hinweisen zum ursprünglichen Wortlaut und zu Anpassungen siehe *HESS*, *Die Möglichkeiten*, 130.

Die OECD war jedoch mit diesen Änderungen «auf Raten» nicht mehr zufriedenzustellen²⁸⁵. Dem folgten mehrere negative *Peer Reviews*²⁸⁶ in Bezug auf die Schweizer Steuerpraktiken²⁸⁷ und eindringliche Androhungen mit schwarzen Listen²⁸⁸, welche die Schweiz zwangen, ihre «Hinhaltetaktik» endgültig aufzugeben und in die «richtige» – das heisst durch die OECD vorbestimmte – Richtung «zu spurten»²⁸⁹.

Bereits Ende 2017 sagte der Direktor des Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung der OECD: «Die Schweiz änderte ihre Position binnen der letzten fünf Jahre komplett, es ist wie Tag und Nacht. Es brauchte Zeit, es braucht immer noch Zeit, aber der Wandel ist da. Die Schweiz unterstützt unsere Aktionspläne und setzt sie um. Und der Wandel betrifft nicht nur die Regierung, auch der Finanzplatz hat verstanden, dass sich die Dinge geändert haben. Die Banken halten sich an die Vorschriften und haben die Kundenbasis ausgeputzt.»²⁹⁰

Es ist tatsächlich so, dass das Verständnis der OECD für das Schweizer Rechtssystem insgesamt und ihr Steuersystem im Besonderen sich in Grenzen hält. Während die OECD die «Schwerfälligkeit des politischen Systems» der

285 PASCAL SAINT-AMANS kritisierte die Schweiz, sie komme nicht schnell genug vorwärts im Kampf gegen Steuerhinterziehung: «Die Schweiz steckt gegenwärtig fest», «OECD rügt Schweiz für Steuer-Standards», TA-online vom 19.4.2013.

286 Die Schweiz, Liechtenstein, Österreich und Luxemburg wurden im Jahre 2011 überprüft und als nicht genügend erachtet, die Schweiz in 3 Punkten. Die erste Phase der Prüfung beinhaltete einen Vergleich der geltenden Gesetze und Abkommen im Land mit den OECD-Kriterien, in der zweiten Phase wurde geprüft, wie die gesetzlichen Normen in die Praxis umgesetzt werden.

Im Jahre 2013 hat die OECD im Rahmen eines Zwischenberichts bekannt gegeben, dass Liechtenstein, Österreich und Luxemburg nachgebessert hätten, die Schweiz jedoch nicht. Sie erfülle die drei Anforderungen für die Amtshilfe nach dem OECD-Standard (Amtshilfe in Ausnahmefällen auch ohne Information an die Betroffenen, Transparenz bei Inhaberaktion, genug DBA nach OECD-Standard) nicht, «Steuerflucht: Die OECD kritisiert fehlende Fortschritte der Schweiz», TA vom 9.1.2013, 1. Vgl. auch «Steuerpraxis der Grosskonzerne im Visier», NZZ-online vom 12.11.2013.

287 Beispielsweise wurde die damalige Schweizer Amtshilfepraxis, welche den grenzüberschreitenden Informationsaustausch lediglich für die korrekte Anwendung eines DBA, nicht aber zur Anwendung des internen Steuerrechts des ersuchenden Staates für zulässig erklärte, als «Verstoss» qualifiziert.

288 Die Listen hatten keinen rechtlichen Sanktionsmechanismus, sondern einen politischen, zum Ganzen KUNZ, OECD-Musterabkommen, 5 f.; NOBEL, Finanzmarktrecht, § 3 Rn. 31 ff.; «Ohne Fortschritte kommt die Schweiz auf die schwarze Liste», TA vom 9.1.2013, 37; siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich Informationsaustausch», II.3.2.

289 «G-20 kündigt härtere Anreize für die Schweiz an», Der Bund-online vom 23.2.2014; «OECD würdigt Schweizer Fortschritte im Steuerstreit», TA-online vom 16.3.2015.

290 «Hier war ich doch überrascht», TA-online vom 8.11.2017.

Schweiz als Krankheit sieht²⁹¹, sieht sich das Schweizer Volk als «Autor» der Politik und die Swissness als «Anker der Globalisierung»²⁹². Die tiefe Steuerbelastung widerspiegelt gemäss der überwiegenden hiesigen Meinung das gut funktionierende Staatswesen der Schweiz²⁹³. Diese Vorteile dürfen aus Sicht der Mehrheit der Schweizer keinesfalls und unter keinen Umständen aufgegeben werden. Die OECD scheint jedoch unfähig zu sein, diese schweizerischen politischen und wirtschaftlichen Errungenschaften anzuerkennen²⁹⁴ und dem Land seine bisherigen Erfolge zuzugestehen. Gerade politisch wenig mächtige und wirtschaftlich erfolgreiche Staaten wie die Schweiz, bei welchen es Steuersubstrat zu holen gibt, haben in diesem «Macht vor Recht»-Spiel der OECD das Nachsehen²⁹⁵. Ob sich die Lage der Schweiz erheblich verbessert, wenn sie die im internationalen Steuerbereich (offiziell) angesetzten Spielregeln befolgen wird, darf an dieser Stelle zumindest angezweifelt werden.

4.3. Die Schweiz und die USA

Die USA genossen seit Anbeginn eine Sonderbehandlung der Schweiz beim Gewähren der Amtshilfe²⁹⁶. Dieser Umstand vermochte jedoch die Ansprüche des mächtigen Panthers aus Übersee auf Steuersubstrat nicht lange zu

291 «Die Schweiz krankt international gesehen immer noch an der Schwerfälligkeit ihres politischen Systems; sie braucht für Reformen im Inland viel Zeit, muss immer alle Betroffenen einbeziehen. Das ist im Ausland nicht immer einfach zu vermitteln», SAINT-AMANS in: «Zum ersten Mal reden wir eine ähnliche Sprache», NZZ-online vom 26.3.2013.

292 «Könnte man der Swissness die Funktion eines Ankers in der Globalisierung zuschreiben? [...] Schliesslich repräsentiert die Schweiz wie kein anderes Land die Heimat als Utopie. Es ist die direkte Demokratie, die ihren Bürgerinnen und Bürgern in ausserordentlichem Masse ermöglicht, sich als «Autoren» der Politik dieses Landes zu verstehen», GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 47.

293 Die Gründe dafür liegen gemäss FREY in den «direktdemokratischen Mitbestimmungsrechten, im Steuerwettbewerb und in der Schuldenbremse. Diese drei Elementen zwingen Bund, die Kantone und Gemeinden zu Effektivität und Effizienz in der Aufgabentätigkeit. Dass deswegen öffentliche Leistungen in der Schweiz schlechter wären als anderswo, wagt wohl niemand zu behaupten», FREY, Anklagepunkt, 2.

294 Bspw. landete die Schweiz im Jahre 2013 auf Rang fünf in der «Better Life Index» der OECD, ausgerechnet, weil das Kriterium «Teilnahme am politischen Prozess» falsch erfasst wurde, FREY, Land, 1ff.

295 Vgl. SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 105.

296 Das erste DBA-Abkommen mit den USA von 1951 enthielt bereits eine «tax fraud or the like»-Klausel, d.h., die Schweiz leistete Amtshilfe an die USA auch zur Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen», vgl. EFD, Übersicht über die Auswirkungen des Abkommens. Im DBA von 1996 wurde die Amtshilfeklausel verschärft und im Jahre 2003 erweitert. 2009 übernahm die Schweiz gar den OECD-Amtshilfstandard in die DBA-USA, zum Ganzen OPEL, Neuausrichtung, 181f. Die Änderung von 2009 wurde lange Zeit im US-Senat blockiert und erst im Jahre 2019 freigegeben, MATTEOTTI/

drosseln. Bereits einige Jahre nach der Einführung des QI-Systems²⁹⁷ beschuldigten die US-Behörden die Schweizer Bank UBS, Geschäftspraktiken auszuüben, welche ihren US-Kunden ermöglichten, ihre Steuerpflicht nach dem QI-Agreement zu umgehen. Mehrere gegen die UBS seitens des DoJ (Department of Justice), der SEC und des IRS eingeleitete Verfahren («John-Doe-Summons-Verfahren» und weitere Strafverfahren) führten dazu²⁹⁸, dass die FINMA – unter Berufung auf das Notstandsrecht (!) – die Herausgabe von rund 250 Kundendaten an die US-Behörden verfügte²⁹⁹, die UBS-Verständigungsvereinbarung abgeschlossen wurde und diese dann für nicht rechtskonform durch das Bundesverwaltungsgericht erklärt wurde³⁰⁰. Daraufhin folgte eine schnelle «Umwandlung» der Vereinbarung in das *UBS-Amtshilfeabkommen*³⁰¹, was die Erteilung der Amtshilfe und die Herausgabe von rund 4500 Kundendossiers an die US-Steuerbehörden erst möglich machte³⁰². Gestützt auf die aus diesen Ereignissen gewonnenen Erkenntnisse eröffnete das DoJ weitere (Straf-)Verfahren gegen die Schweizer Banken und ihre Angestellten³⁰³. Im Jahre 2012

GASSMANN/FELDER, *Entwicklungen*, 378 f.; «US-Senat genehmigt Änderungsprotokoll zum DBA», SIF-Mitteilung vom 18.7.2019; «So wie es zurzeit ist, lohnt es sich für alle», SRF-online vom 26.6.2019.

297 Das QI-System (in Kraft seit 2001) greift im Gegensatz zum Zinsbesteuerungskonzept der EU nach Zinsen und Dividenden aus innerstaatlichen Quellen: Die Schweizer Banken und andere Finanzinstitute waren gezwungen, amerikanischen Steuerbehörden die Namen aller US-Steuerpflichtigen zu melden, welche US-Wertschriften gehalten haben, SCHILLING, *US-Quellensteuerregime*, 218 ff.; siehe Kapitel «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts», II.5.

298 Zudem brachten die Verfahren die Bank so weit in Bedrängnis, dass sie sich aus dem Cross-Border-Geschäft mit US-Kunden zurückziehen musste.

299 Die USA reichten ein Amtshilfeersuchen ein (eine Gruppenanfrage, gestützt auf Art. 26 des DBA-USA), mit dem Ziel, Daten der US-Steuerpflichtigen zu erhalten. Als Begründung wurde aufgeführt, dass die Verschleierung des wirtschaftlich Berechtigten durch eine Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft als «Steuerbetrug» zu qualifizieren sei, OPEL, *Neuausrichtung*, 196; NOBEL, *Finanzmarktrecht*, §16 Rn. 77 ff.

300 BVGE 2010/7.

301 Im August 2009; die Vereinbarung musste in die Form eines Staatsvertrags «umgewandelt» werden, da das Bundesverwaltungsgericht die Herausgabe von Kundendaten an den IRS als illegal beurteilte, dazu COTTIER/MATTEOTTI, *Abkommen*, 349 ff.; zur höchstrichterlichen Rechtsprechung im Fall UBS siehe OPEL, *Neuausrichtung*, 188 ff.; COTTIER/MATTEOTTI, *Abkommen*, 349 ff.

302 Zum Ganzen OPEL, *Neuausrichtung*, 183 ff.; NOBEL, *Finanzmarktrecht*, §16 Rn. 77 ff.; COTTIER/MATTEOTTI, *Abkommen*, 351; KLATT, *Nationalstaat*, 60 ff.; «Man kann juristisch alles machen», NZZ-online vom 20.11.2009; EMMENEGGER PATRICK, «Geschichte eines kollektiven Versagens», NZZ-online vom 15.6.2015.

303 Zum Ganzen TANNER, *Minimalstaat*, 30 f.; BREIDING/SCHWARZ, *Wirtschaftswunder*, 137; «Die Schatztruhe ist noch nicht ausgebeutet», TA vom 15.10.2012, 35; «Politiker

präsentierte der IRS ein sog. «Amnestieprogramm» («Joint Statement»)»³⁰⁴, welches den Schweizer Banken ermöglichen sollte, «zusammen mit dem US-Justizministerium einen Schlusstrich unter die Vergangenheit zu vereinbaren»³⁰⁵. Die Schweizer Banken «durften» dann demgemäss hohe Bussen zahlen³⁰⁶ und eine grosse Menge an Kundendaten an die USA abliefern³⁰⁷. «Abgesehen von der Beweislastumkehr [war] an diesem Programm die Tatsache interessant, dass die Schweizer Banken für etwas zur Verantwortung gezogen werden, was weder nach Schweizer Recht noch nach amerikanischem Recht eine Straftat darstellt»³⁰⁸ (sofern die Banken die Steuerhinterzieher nicht aktiv unterstützt haben)»³⁰⁹.

Parallel zur «Bankenaffäre» entfachte sich mit der Wahl von Barack Obama zum US-Präsidenten und als Folge der Finanzkrise das Interesse der USA an multinationalen Initiativen im Bereich grenzüberschreitender Informationsbeschaffung³¹⁰. Auch die extraterritoriale Anwendung des US-amerikanischen

empört über Klagen gegen ZKB-Mitarbeiter», TA vom 21.12.2012, 1; «Wegelin bezahlt 74 Millionen und belastet den Schweizer Finanzplatz», TA vom 4.1.2013, 29.

304 Das Programm beinhaltete einerseits den Abschluss eines Closing Agreement zwischen schweizerischen Banken und der amerikanischen Steuerbehörde und andererseits einen «rascher Austausch» von Kundendaten aufgrund der revidierten DBA (mit Gruppenanfragen), DISKUSSIONSPAPIER, 14; dazu MOLO/GIOVANOLI, Das US-Programm, Rn. 1 ff.; vgl. auch «US-Steuerdeal rückt in weite Ferne», TA-online vom 29.7.2012; «Schweizer Banken akzeptieren hohe Bussen der USA», TA vom 21.5.2013, 38; «US-Steuerstreit: Die Politik der verpassten Chancen», TA vom 28.5.2013, 35; «Banken werden der US-Justiz ausgeliefert», TA vom 30.5.2013, 2. REISER, Sanktionen, 321 ff., geht auch der Frage nach, wer Bussen von US-Behörden gegenüber Schweizer Banken tragen soll und ob die Schweizer Banken Rückgriff auf ihre US-Kunden nehmen können.

305 SIF, «Chronologie US-Streit», Merkblatt vom 27.1.2016, 2.

306 «Mehr als viereinhalb Milliarden Franken haben Schweizer Banken bisher als Bussen der US-Justiz gezahlt, weil sie amerikanischen Bürgern dabei «behilflich» waren, Vermögenswerte vor dem US-Fiskus zu verbergen. Die grosse Mehrheit der Banken regelte ihre ehemaligen US-Geschäfte jedoch im Rahmen eines Bankenprogramms, BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunde, 136 f.; «Der Schweizer Finanzplatz ist tatsächlich sauberer geworden», SRF-online vom 29.8.2018.

307 Die Vereinbarung wurde im Jahre 2013 unterzeichnet, BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunde, 136; REISER, Sanktionen, 321.

308 «Aktive Beihilfe zur Steuerhinterziehung ausgenommen, war aber zu diesem Zeitpunkt das blosses Verwalten unversteuerter Gelder keine Straftat. Nur wenn Schweizer Banken die Gelder ihrer amerikanischen Kunden im amerikanischen Wertschriftenmarkt investierten, waren die Banken (gemäss dem Qualified-Intermediary-Abkommen) für die Steuerkonformität ihrer amerikanischen Kundschaft mitverantwortlich», EMMENEGGER PATRICK, «Geschichte eines kollektiven Versagens», NZZ-online vom 15.6.2015.

309 EMMENEGGER PATRICK, «Geschichte eines kollektiven Versagens», NZZ-online vom 15.6.2015.

310 Vgl. EMMENEGGER PATRICK, «Geschichte eines kollektiven Versagens», NZZ-online vom 15.6.2015.

Gesetzes FATCA³¹¹ ermöglichte den US-Behörden im Grunde einen (einseitigen) automatischen Informationsaustausch³¹². Die Mehrheit der Schweizer Banken musste den gewaltigen finanziellen und administrativen Aufwand des FATCA auf sich nehmen, denn es gab «in den allermeisten Fällen keine Alternative zur Umsetzung von FATCA [...], weil [schweizerische Finanzinstitute] gegenüber dem US-Markt stark exponiert»³¹³ gewesen sind. «In Erwägung, dass [...] schweizerische Finanzinstitutionen aufgrund innerstaatlicher rechtlicher Beschränkungen nicht in der Lage sein könnten, gewisse Verpflichtungen der FATCA zu erfüllen»³¹⁴, versuchte die Schweizer Regierung «die ganze Fatca-Suppe [...] geniessbar»³¹⁵ zu machen, indem sie am 14. Februar 2013 das FATCA-ABKOMMEN unterzeichnete, welches einige Erleichterungen bei der Umsetzung der amerikanischen Steuergesetzgebung vorsah³¹⁶. Aus den zwei vorgeschlagenen

311 Vgl. Vernehmlassung zum Abkommen zwischen der Schweiz und den USA zur erleichterten Umsetzung von FATCA und Entwurf für ein Bundesgesetz über die Umsetzung dieses Abkommens, Stellungnahme des Verbands der Schweizer Unternehmen, vom 15.3.2013, 1 ff.; siehe Kapitel «Exkurs: Bekämpfung von Steuerdelikten im In- und Ausland durch die USA», II.5.

312 Die Regelung betr. Gruppenanfragen gestalten sich wie folgt: Falls ein US-steuerpflichtiger Kunde einer Bank seine Zustimmung zur Übermittlung von Daten an den US-Fiskus verweigert, meldet die Schweizer Bank diese Person anonym. Die US-Behörde hat dann die Möglichkeit, seine Identität über Gruppenanfrage «bei der Bank X» zu ermitteln, GÖTZENBERGER, Steuerbürger, Rn. 702. Einige Kantone und die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren stellten ebenfalls fest, dass das Schweizer FATCA-ABKOMMEN mit der Steuermithilfe bei Gruppenanfragen «praktisch zu einem automatischen Informationsaustausch führe», «Kantone verlangen vom Bund Alternativen zur Abgeltungssteuer», TA vom 11.4.2013, 37.

313 BOTSCHAFT FATCA, 3230. Schweizer Banken waren «erpressbar», weil rund ein Viertel aller in der Schweiz angelegten Guthaben aus Wertpapieren in US-Dollar bestand. Wer das FATCA nicht umsetzen würde, wird vom US-Fiskus mit einer Strafsteuer von 30 Prozent auf Erträgen und Erlösen in US-Währung belegt, «Kantone verlangen vom Bund Alternativen zur Abgeltungssteuer», TA vom 11.4.2013, 37.

314 Präambel zum Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA, SR 0.672.933.63.

315 «Schnellzug für Umsetzung des Fatca-Vertrags», NZZ-online vom 14.2.2013.

316 «Die Schweiz und die USA unterzeichnen das FATCA-Abkommen», Medienmitteilung EFD vom 14.2.2013; OPEL, Neuausrichtung, 197 ff.

Ohne den Staatsvertrag müsste die Umstellung von schweizerischen FFI nach dem US-Recht erfolgen. Der Staatsvertrag soll den Banken eine einheitliche Umstellung innerhalb der Schweiz verschaffen und Kosten wesentlich senken. Zu weiteren Vorteilen des Abkommens wird die Befreiung von der Pflicht mitgezählt, unkooperative Kunden den US-Behörden namentlich zu nennen und einen Steuerabzug bei ihnen vorzunehmen sowie die Kundenbeziehung zu beenden. Stattdessen können US-Steuerbehörden mittels Gruppenanfragen Amtshilfesuche stellen und sich von der ESTV bei der Ermittlung der Kundendaten unterstützen lassen.

Modellen der FATCA-Umsetzung wurde für die Schweiz das Modell II gewählt³¹⁷. Demgemäss übermitteln die Banken Informationen direkt an den IRS und nicht über die staatlichen Stellen³¹⁸. Das FATCA-ABKOMMEN wurde in den Bankkreisen vor allem wegen des massiven administrativen Aufwands kritisiert³¹⁹. Aus juristischer Sicht heikel war und ist vor allem, dass die Rechte der betroffenen Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall gewährt werden können³²⁰ und dass das FATCA «dynamisch» angepasst werden kann³²¹.

PETER V. KUNZ qualifizierte einmal die Beziehung der Schweiz und der USA als «a *bullying by the USA towards Switzerland*», als «[p]olitical and business blackmail by [the USA]»³²². Tatsächlich befinden sich die USA seit einigen Jahren «not only in a *War against Terrorism*» but also – in addition – in «*War against Tax Heavens*»³²³, auch gegen die «Steueroase» Schweiz. Die US-Behörden handeln dabei nach dem Prinzip: «*Es bringt nichts, die Schweizer Regierung unter Druck zu setzen. Wer etwas erreichen will, muss eine Bank ins Visier nehmen.*»³²⁴

317 FLÜCKIGER/KLAESI/NIEDERER et al., *Steuer Update* 2014, 24.

318 Dieses Modell sieht also keine Reziprozität vor, *BERICHT FATCA*, 3.2.3, 3.4.3; «USA spielen Stärke des Finanzplatzes voll aus», *TA* vom 30.11.2012, 43.

319 Die Kosten der FATCA-Umsetzung (sprich «Steuereintreibung seitens schweizerischer Finanzinstitute für die USA») wurden von Experten auf 1 bis 1,5 Milliarden Franken geschätzt, die Folgekosten auf 10 bis 20 % dieser Kosten. Den Bund sollte die Umsetzung des US-amerikanischen Gesetzes 5 bis 15 Mio. jährlich (2015 bis 2017) kosten, «Kantone verlangen vom Bund Alternativen zur Abgeltungssteuer», *TA* vom 11.4.2013, 37.

320 Vgl. etwa OPEL, *Neuausrichtung*, 205; «Credit Suisse will Steuersünder rauswerfen», *TA* vom 21.11.2012, 1; «Das harte Los der US-Expats», *Zofinger Tagblatt* vom 19.4.2013, 4; «Die FINMA säubert den Schweizer Finanzplatz», *TA* vom 3.11.2012, 47; «Schweizer Banken stellen deutschen Steuersündern ein Ultimatum», *TA* vom 6.4.2013, 1; *DISKUSSIONSPAPIER*, 14. Mit dem Zustandekommen des FATCA-ABKOMMENS werden jedoch solche «Manöver» betr. US-amerikanische Kunden nicht mehr funktionieren: Die Lokalbanken dürfen amerikanische US-Bürger als Kunden nicht ablehnen.

321 Die «dynamische Anpassung» bedeutet, dass künftige Definitionsänderungen im FATCA auch für andere Länder automatisch gelten. In Bezug auf die «dynamische Anpassung» hat die Schweiz im FATCA-ABKOMMEN eine Regelung durchgesetzt, dass künftige Änderungen nur dann für Schweizer FFI verbindlich werden, wenn sie dem FATCA-Vertrag nicht widersprechen.

322 KUNZ, *Tax War*(s), Rn. 20.

323 KUNZ, *Tax War*(s), Rn. 18.

324 RUDOLF H. STRAHM, ehemaliger Nationalrat, zitiert in SHAXSON, *Schatzinseln*, 47; siehe Kapitel «Amerikanisierung und Europäisierung der Rechtssysteme», II.2.1.2.

5. Exkurs USA: «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts

Als Hochsteuerland³²⁵ litten die USA, zumindest vor der Steuerreform im Jahre 2018³²⁶, unter einer vermutlich hohen Steuerhinterziehungsrage. Die US-Steuerbehörde *IRS (Internal Revenue Service)*³²⁷ versuchte dem entgegenzuwirken und konnte dabei auf umfangreiche Missbrauchsvorschriften³²⁸ zurückgreifen, welche im *Internal Revenue Code (IRC)*³²⁹ festgehalten sind. Der IRC enthält circa 10'000 Paragraphen und ist durch Regulationen ergänzt³³⁰. Sie alle stehen dem IRS zur Verfügung, um jede mögliche unerwünschte Steuergestaltung zu verhindern. Zu den Missbrauchsvorschriften des IRC zählen die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules)³³¹, ausufernde Melde- und Erklärungsspflichten der Steuerpflichtigen und Steuerberater sowie extensive Strafen und Bussen³³².

Die US-amerikanische Steuerbehörde erkannte in den 1990er-Jahren, dass mehrere US-Steuerpflichtige mittels geschickter Ausnutzung von DBA, der Einschaltung von Zwischengesellschaften und ausländischer Banken zu einer reduzierten Quellensteuer gelangten³³³. Eines der ersten Instrumente, das dieses «*treaty shopping*» unterbinden sollte, war das *Qualified Intermediary System (QIS)*, welches am 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt wurde³³⁴. Das komplexe

325 ZIELKE, Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, 51 f.

Zur Besteuerung von juristischen Personen in den USA siehe auch DENDORFER, USA, 665 ff.; ZIELKE, Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, 52 ff. Zum Steuerstrafrecht der USA siehe TANENBAUM, USA, 107 ff.

326 Dazu JUNG, US-Steuerreform, 617 f.; HUBER/ MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International 2018, 104 ff.

327 Zu Aufgaben und Organisation der US-Finanzverwaltung IRS siehe STRIEGEL, Grundlagen, 33 ff.

328 ZIELKE, Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, 54 ff.

329 Das Steuerrecht der USA ist Title 26 des *United States Code* und heisst «*Internal Revenue Code*» (IRC), STRIEGEL, Grundlagen, 25.

330 Vgl. MARANTELLI, Baustein 1, 13 ff.; MARANTELLI, Baustein 2, 92 ff.

331 STRIEGEL, Grundlagen, 313 ff.; ZIELKE, Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, 54.

332 STRIEGEL, Grundlagen, 27, 179 ff., 191 ff.

333 Vor 2001 waren die Zinsen auf die meisten Obligationen amerikanischer Emittenten von der Quellensteuer (30% auf die an ausländische Empfänger ausbezahlten Dividenden und Zinsen aus amerikanischen Wertschriften) befreit, wenn sie an ausländische Investoren ausgerichtet wurden (sog. «*portfolio interest exemption*»). Der wirtschaftlich Berechtigte musste dafür seinen Status als ausländischer Empfänger auf dem Formular W-8 bestätigen und auf diese Weise seinen Namen offenlegen. Die Investoren aus einem Land, das mit den USA ein DBA abgeschlossen hatte, konnten danach eine volle oder eine teilweise Entlastung von der Quellensteuer verlangen.

334 HARTROTT/HEINEMANN, FATCA, 671; BEHNISCH, QI-Normen, Rn. 10 ff.; BÄNNINGER, US-Quellensteuerrecht, Rn. 1 ff.; SCHILLING, US-Quellensteuerregime, 218 ff.

QI-System ermöglichte die Befreiung von der Quellensteuer für Nichtamerikaner; dies ohne Angabe der Kundendaten und unabhängig davon, ob ein DBA oder eine *portfolio interest exemption*³³⁵ angewendet wurde. Dies brachte den nichtamerikanischen Kunden klare Vorteile für den Fall, dass ihre nichtamerikanische Bank bereits den sog. *Qualified Intermediary Status* erlangt hatte. Um diesen Status zu erhalten, mussten sich die Nicht-US-Banken verpflichten, die US-Steuerpflichtigen unter ihren Kunden zu ermitteln³³⁶ und deren Daten an die USA weiterzugeben. Wenn amerikanische Kunden der Bekanntgabe ihrer Identität nicht zustimmen wollten, wurden die ausgeschütteten Dividenden oder Zinsen mit der amerikanischen *Backup Withholding Tax* belastet. Im Laufe der Zeit stellte sich heraus, dass die Verpflichtung der amerikanischen Bankkunden zur Preisgabe ihrer Identität auf dem Formular «W-9» teilweise umgangen werden konnte, weil das intransparent oder indirekt gehaltene Vermögen, sowie die Erträge ausserhalb des Wertpapierbereichs vom QIS nicht erfasst wurden³³⁷.

Diese Lücke im QIS wurde mithilfe des *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* geschlossen³³⁸.

«Mit dem *Foreign Account Tax Compliance Act* vom 18. März 2010 (*FATCA*) [wollten] die USA erreichen, dass sämtliche im Ausland gehaltenen Konten von Personen, die in den USA unbeschränkter Steuerpflicht unterliegen, der Besteuerung in den USA zugeführt werden können.»³³⁹ Das Gesetz verpflichtet ausländische Finanzinstitute³⁴⁰ (PFFI, *Participating Foreign Financial Institutions*) mit dem IRS einen PFFI-Vertrag abzuschliessen, gestützt auf welchen sie die von den US-Steuerpflichtigen gehaltenen Konten identifizieren und dem IRS

335 Siehe vorne bei FN 333.

336 Oft war es für den betreffenden Finanzdienstleister gar nicht möglich, festzustellen, ob ein bestimmter Kunde eine US-Person ist oder nicht. Aus diesem Grund dürften Kreditinstitute oder Anlagefonds in vielen Fällen den Quellensteuerabzug der US-Behörden auf Kapitaleinkünfte aus amerikanischen Quellen einfach hingenommen haben, GÖTZENBERGER, Steuerbürger, Rn. 731.

337 Eine Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft ermöglichte einem US-Kunden das Halten von US-Wertschriften, ohne dass die Schweizer Bank den Namen des Kunden offenlegen musste, dazu BEHNISCH, QI-Normen, Rn. 48 ff.; BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz, 756 ff.; SCHILLING, US-Quellensteuerregime, 226 f.

338 GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 293 ff.; «Der automatische Datenaustausch ist in einigen Monaten Standard», TA-online vom 29.1.2015.

339 BERICHT FATCA, 2.

340 Als Finanzinstitut im Sinne von FATCA gilt, wer für Dritte direkt oder indirekt Konten oder Depots führt, d.h. Banken, Lebensversicherungen, Anlagefonds, Stiftungen etc., siehe FATCA-ABKOMMEN Art. 2 Ziff. 1 (7). Ausser den FFI gibt es auch eine Kategorie der Nicht-Finanzinstitute (NPFFI). Zu ihren Verpflichtungen im Rahmen des FATCA siehe HARTROTT/HEINEMANN, FATCA, 674; GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 294.

periodisch über die Beziehungen mit diesen Kunden rapportieren³⁴¹ mussten. Falls ein «*nichtannehmendes*» FFI sich geweigert hatte, den PFFI-Vertrag abzuschliessen, wurde auf die US-Einkünfte³⁴² eine Quellensteuer von 30% – *zusätzlich zur ordentlichen US-Quellensteuer (!)* – erhoben, unabhängig davon, ob es sich dabei um Zahlungen an US- oder Nicht-US-Steuerpflichtige handelte. Das Gleiche passierte mit den Zahlungen aus den USA an den «*unkooperativen*» Kontoinhaber, der keine Zustimmung zur Übermittlung seiner Daten an den IRS geben wollte.

Parallel dazu wurden die US-Steuerpflichtigen mithilfe des *Voluntary Disclosure Program* des IRS «motiviert», in den USA eine Selbstanzeige wegen unversteuerter Vermögen zu machen³⁴³.

Der FATCA kollidierte mit jeweiligen nationalen Bestimmungen betr. die Offenlegung von Bankkundendaten³⁴⁴ und verleitete Finanzinstitute *weltweit, freiwillig* sämtliche Kosten für die Ermittlung der wirtschaftlich Berechtigten zu übernehmen, um nicht vom grössten Kapitalmarkt der Welt ausgeschlossen zu werden. Die amerikanische «Steuergerechtigkeit»³⁴⁵ kostete die FFI weltweit bereits mehrere 100 Milliarden US-Dollar. Die geschätzten jährlichen Steuereinnahmen der USA betragen hingegen nur ca. 8,5 Milliarden Dollar³⁴⁶.

Parallel zur Steuereintreibung im Ausland bauen die USA seit einigen Jahren, ganz nach dem Prinzip «*If you can't beat them, join them*»³⁴⁷, ihr eigenes

341 Zu Identifizierungs- und Offenlegungspflichten siehe HARTROTT/HEINEMANN, FATCA, 675 ff.

342 Seit 2017 auch auf durchgeleitete Zahlungen («*Passthru Payments*»), GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 295.

343 Die Selbstanzeige war selbstredend nur solange möglich, bis die Daten dem IRS noch nicht übermittelt worden sind. Die Strafe betrug 27,5% des höchsten Kontostandes der letzten 8 Jahre, zusätzlich zu ordentlichen Steuern und Verzugszinsen.

344 Für die Schweiz vgl. Art. 271 und Art. 273 StGB; HONEGGER/KOLB, Amts- und Rechts-hilfe, 815 ff.

345 Nach der «Philosophie» des amerikanischen Gesetzgebers sollten diejenigen, die vorher «geholfen» hatten, US-Steuersubstrat zu entziehen, jetzt dafür zahlen.

346 «Steuerabkommen mit den USA vor Weihnachten angepeilt», TA vom 15.11.2012, 39.

347 Vgl. JUNG, US-Steuerreform, 617.

Am 10. Mai 2001 kündigten die USA an, dass sie das «Tax Havens»-Projekt der OECD nicht mehr zu unterstützen, JUNG, US-Steuerreform, 617. Der Zwischenbericht der OECD von 2001 ging für die USA in eine unerwünschte Richtung, da sie vermeiden wollten, dass die Steuerregime der US-Bundesstaaten «ins Rampenlicht» gerückt werden. Die USA übten Druck auf die OECD aus und bewirkten, dass die Kriterien für die Qualifikation als «Steuerparadies» neu gewichtet wurden, NOBEL, Finanzmarktrecht, §16 Rn. 42; HESS, Die Möglichkeiten, 135. Der zweite Zwischenbericht von 2001 legte dann fest, dass einzig die Kriterien der mangelnden Transparenz und des fehlenden Informationsaustausches massgebend seien, um eine Steuerpraktik als schädlich zu qualifizieren, und dass ausschliesslich Steuerregime, die auf Bundesebene eingeführt wurden, der Evaluation auf «Schädlichkeit» unterzogen werden dürfen, KOLB, Neufassung, 134 f.; m.w.H. WÜNSCHE, Die Schweiz im Spannungsfeld, 32 ff.; OPEL, Neuausrichtung, 149.

«Steuerparadies-Geschäft» auf³⁴⁸. Die Informationen des Kontobesitzers werden erst gar nicht erhoben³⁴⁹ (und können später auch nicht «transparent» gemacht werden) bzw. werden die angefragten Informationen faktisch nicht geliefert³⁵⁰.

Zudem ermöglicht die besonders dafür konstruierte Steuergesetzgebung den US-Betrieben, ihre Steuerlast im Ausland zu reduzieren³⁵¹. Erwähnenswert sind in diesem Zusammenhang die *Check-The-Box-Rules*, welche den US-Unternehmen die Wahlmöglichkeit zwischen dem Status als *transparent* bzw. *intransparent* überlassen, der *Foreign Tax Credit*, welcher eine möglichst umfassende Anrechnung ausländischer Steuer sicherstellt und das *Self-Assessment-Verfahren*, welches die weitgehend ungeprüfte Selbstveranlagung gestattet³⁵².

348 Der Steuer-Spezialist PETER A. COTORCEANU beschreibt in seinem Artikel «Hiding in plain sight: how non-US persons can legally avoid reporting under both FATCA and GATCA», *Trusts & Trustees*, Volume 21, Issue 10, December 2015, 1050 ff., wie einfach es für Bankkunden ist, der weltweit geforderten Steuertransparenz zu entfliehen, indem sie ihre Gelder in die USA verschieben. «Dieses gigantische Soggeräusch, das Sie hören? Es ist das Geräusch des Geldes, das [aus all jenen Offshore-Zentren, die dem AIA beigetreten sind: den Bermudas, den Cayman-Inseln, den Britischen Jungferninseln, aus der Schweiz] in Richtung USA fließt, um dem AIA zu entgehen», zitiert nach «Die USA, das neue Steuerparadies», *finews.ch* vom 29.1.2016.

349 «[Richtig ist], dass bei gewissen Firmen in den USA der wirtschaftlich Berechtigte nicht registriert ist. Das ist ein Mangel, den das Global Forum im Länderbericht zu den USA festgehalten und empfohlen hat, diesen Zustand zu ändern. Ähnliches gilt in der Schweiz für Aktiengesellschaften mit Inhaberaktien», PASCAL SAINT-AMANS, in: «Der automatische Datenaustausch ist in einigen Monaten Standard», *TA* vom 10. Mai 2013, 39.

350 Die US-Steuerbehörde IRS liefert im Rahmen der *FATCA* keine Informationen an andere Länder über Barkonten, die von Firmen gehalten werden. «Sie liefert keine Informationen über Anlagekonten, weder von Individuen noch Firmen, sofern auf diese Konten keine Gelder fließen, die in den USA verdient worden sind», «Die USA, das neue Steuerparadies», *finews.ch* vom 29.1.2016; «Was *Fatca* betrifft, das von den USA aufgedruckte internationale Steuergesetz, so lässt sich auch dieses in den USA leicht umgehen. Denn die viel zitierte Reziprozität von *Fatca*, dass auch die USA Daten austauschen, sie ist mehrheitlich Makulatur», «Die USA, das neue Steuerparadies», *finews.ch* vom 29.1.2016.

«US-Geldwäschereigesetze erlauben US-Finanzinstituten, Einnahmen aus einer Vielzahl von Verbrechen entgegenzunehmen, solange die Verbrechen im Ausland begangen wurden», «USA bleiben Oase für Geldwäscher aus aller Welt», *TA* vom 14.1.2013, 35.

«Für Kenner der Materie dürfte das schlechte Abschneiden des «Weltpolizisten» USA [bei der Bekämpfung der Geldwäscherei] allerdings keine Überraschung sein. Die Staaten machen weder beim Automatischen Informationsaustausch von Bankkunden-Daten (AIA) mit noch sind sie dem OECD-Steuerabkommen beigetreten. Das führt dazu, dass Steuerparadiese wie der US-Bundesstaat Delaware florieren, während anderswo Sümpfe trockengelegt werden», *Basel AML Index: 9th Public Edition*, Juli 2020.

351 «Zumal es so sei, dass die USA ihren heimischen Konzernen dies durch Wahlmöglichkeiten im Steuerrecht – wie «check the box» – erleichtere: 2005 etwa habe der US-Kongress explizit beschlossen, den Firmen «effektive Wege zur Vermeidung ausländischer Steuern» zu verschaffen», CHRISTOPH SPENGLER, in: «Wie die OECD die Bermudas trockenlegen will», *Handelsblatt-online* vom 18.11.2012; vgl. auch ZOUREK, BEPS, 205; CAVELTI, *Tax Cooperation*, 45 ff.

352 Zum Ganzen STRIEGEL, *Grundlagen*, 207 ff.; JUNG, *US-Steuerreform*, 617 f.; ALTENBURGER, *Internationales Steuerrecht*, 4 ff.

Weitere tatkräftige³⁵³ Unterstützung für die im Ausland tätige US-Unternehmen gibt es seitens der US-Regierung, wenn es um die Nachzahlung der Gewinnsteuer in Europa³⁵⁴ bzw. der Digitalsteuer für US-Konzerne³⁵⁵ geht.

Auf den BEPS-Aktionsplan der OECD reagierte die US-Regierung mit einer Steuerreform, welche im Januar 2018 in Kraft getreten ist³⁵⁶. Das Ziel der Steuerreform war auch, den Steuer- und Standort USA attraktiver zu machen und gleichzeitig weniger attraktiv für MNE, Gewinne im Ausland, statt in den USA zu erzielen³⁵⁷. Es überrascht kaum, dass auch das BEPS-Projekt der OECD den USA als neuem Steuerparadies nichts anhaben kann³⁵⁸.

«Die USA sind die neue Schweiz», heisst es in einem Bloomberg-Artikel³⁵⁹. Die US-Regierung hat «der Welt mit Fatca die Steuertransparenz aufgedrückt»³⁶⁰, eine englischsprachige Version des Schweizer Bankgeheimnisses geschaffen und «die Schweiz als Offshore-Oase trockengelegt»³⁶¹. Die USA haben das Steueroasengeschäft bereits so gut wie monopolisiert.

353 Vgl. «USA blockieren eine globale Steuerreform», SRF-online vom 18.6.2020.

354 Zur absurden Vorgehensweise der USA im Fall der (durch die EU verordneten) Steuernachzahlung zulasten des US-Konzern Starbucks in den Niederlanden: «USA wollen EU Vorgehen bei Unternehmenssteuern diktieren», Finanzmarktweit-online vom 25.8.2016.

355 «Trump droht Johnson wegen Digitalsteuer», NZZ-online vom 4.8.2019.

356 «While the U.S. has been supportive of the BEPS initiative, it also is very concerned about potential consequences unfair to U.S. MNCs doing business outside the U.S.», FLICK, BEPS in the U.S., 242.

357 Die US-Steuerreform bietet folgende Anreize für Investitionen in die USA:

- Gewinnsteuerreduktion von 35% auf 21%, durchschnittliche Steuerbelastung sinkt auf 26,5%;
- Mindestbesteuerungsregel (alternative minimum tax) wird abgeschafft;
- Sofortabschreibungen auf die meisten Investitionsgüter;
- Einführung des FDII-Regimes (Privilegierte Besteuerung von Einkünften aus der ausländischen Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern) soll die Übertragung oder Entwicklung immaterieller Rechte in die USA fördern, FROSS/MAHAWAT-TAGE/DUMONT, US-Steuerreform, 314 ff.; vgl. auch BACHMANN/RICHTER/WAGNER, US-Steuerreform, 321 ff.

358 Die USA sind dem OECD-Abkommen (Multilateral Agreement) nicht beigetreten, vgl. FLICK, BEPS in the U.S., 229 f. Und «solange die USA dem OECD-Abkommen nicht beitreten, muss kein US-Finanzinstitut irgendwelche Informationen zu Kunden ohne US-Bezug herausgeben», «Die USA, das neue Steuerparadies», finews.ch vom 29.1.2016.

359 «Die USA, das neue Steuerparadies», finews.ch vom 29.1.2016.

360 Siehe vorne bei FN 359.

361 Siehe vorne bei FN 359.

«Wie ironisch es doch ist – nein wie pervers –, dass die USA, die auf frömmlicherische Weise die Schweizer Banken verdammt haben, zurzeit der heisseste Standort mit einem Bankgeheimnis ist», PETER A. COTORCEANU, in: «Die USA, das neue Steuerparadies», finews.ch vom 29.1.2016.

III. BEPS-Projekt als Hilfsmittel für die Steuerpolitik der OECD

1. Vorgeschichte und Ziele

Das «Base Erosion and Profit Shifting»-Phänomen wird erstmals in der «Los Cabos Summit Leaders' Declaration» aus dem Jahre 2012 erwähnt³⁶². Die OECD definiert es wie folgt: *«Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits 'disappear' for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low, resulting in little or no overall corporate tax being paid.»*³⁶³

Nachdem die OECD in ihrem «Kampf gegen exzessive Steuergestaltung»³⁶⁴ lange Zeit keine nennenswerten Erfolge erzielen konnte³⁶⁵, kam auf dem G20-Finanzministertreffen in Mexiko im Juli 2013 wieder Bewegung in die Angelegenheit³⁶⁶. Mit ihrer gemeinsamen Initiative wollten die OECD und die Finanzminister der G20-Staaten gemäss offiziellem Statement erreichen, «*dass jeder Staat seinen fairen Anteil am Gewinn multinationaler Konzerne bekommt*»³⁶⁷. Daraufhin veröffentlichte die OECD im Auftrag der G20-Staaten im Februar 2013 ihren Bericht «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*»³⁶⁸. Darauf aufbauend wurde im Juli 2013 der Aktionsplan³⁶⁹ vorgelegt.

Zur Entstehung des BEPS-Phänomens trugen nach Ansicht der OECD vor allem die Globalisierung, die Digitalisierung der Wirtschaft und die zunehmende Verflechtung der Unternehmen bei³⁷⁰. Die massgebenden Ursachen,

362 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 2.

363 OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, «What is BEPS?».

364 «Wie die OECD die Bermudas trockenlegen will», Handelsblatt-online vom 18.11.2012.

365 Siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich Informationsaustausch», II.3.2.

366 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 2.

367 PASCAL SAINT-AMANS, in: «Wie die OECD die Bermudas trockenlegen will», Handelsblatt-online vom 18.11.2012.

368 OECD, ADDRESSING BEPS; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 16 ff.; SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, Overview, 3f.

369 OECD, ACTION PLAN BEPS, siehe hinten.

370 «*Corporate tax is levied at a domestic level. When activities cross border, the interaction of domestic tax systems means that an item of income can be taxed by more than one juris-*

die zu BEPS führen, seien Steuerhoheit, Verrechnungspreise, Leverage³⁷¹ und Steuerumgehung³⁷². Die Wechselwirkung innerstaatlicher Steuervorschriften führe zu Lücken und Konflikten³⁷³. Dies und mangelnde Transparenz mache es den multinationalen Unternehmen (MNE) leicht, Lücken³⁷⁴ in lokalen Steuergesetzen zu nutzen und ihre Gewinne künstlich an Orte mit Niedrigbesteuerung bzw. Nichtbesteuerung zu verlagern³⁷⁵. Dabei bedienen sich MNE bestimmter Gewinnverlagerungskanäle³⁷⁶ und wenden die DBA-Bestimmungen³⁷⁷ geschickt an. Dieses Vorgehen sei meistens legal³⁷⁸, jedoch

diction, thus resulting in double taxation. The interaction can also leave gaps, which result in income not being taxed anywhere. BEPS strategies take advantage of these gaps between tax systems in order to achieve double non-taxation», OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, «What causes BEPS?».

371 ELSER, Transaktionsstrukturierung, 43 ff.

372 OECD, ADDRESSING BEPS, 33 ff.; STOCKER, BEPS, 303 ff.

373 Da es auf internationaler Ebene kein Kohärenzprinzip gebe, OECD, ACTION PLAN BEPS, 9.

374 Unter anderem unterschiedliche Definitionen von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht in verschiedenen Steuerhoheiten, STOCKER, BEPS, 303 ff.

375 Zum Ganzen siehe OECD, What is BEPS?

Zu Modellen der aggressiven Steuerplanung von Google und Amazon siehe SPENGLER/NUSSER, Aggressive Steuerplanung, 127 ff.; zur amüsanten Geschichte von «Irish Double» siehe ZOUREK, BEPS, 194, 203 f.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 6 f.

376 Bspw. Finanzierung, Verrechnungspreise, Allokation immaterieller Wirtschaftsgüter, hybride Gesellschaften und Transaktionen, STOCKER, BEPS, 303 ff.

Zu hybriden Finanzierungsinstrumenten siehe MEISTER, Hybride Finanzierungsinstrumente, 97 ff. Zu Holding- und Finanzgesellschaften als (früheren) Instrumente der internationalen Steuerplanung siehe GEHRIGER, Holding- und Finanzgesellschaften, 433 ff.

MNE nutzen für die Steuerplanung sowohl die internationalen Aufteilungsregeln für Steueransprüche der Staaten als auch die unterschiedliche Qualifikation von Transaktionen oder Gesellschaftsformen durch unterschiedliche Rechtsordnungen aus, OVERESCH, Gewinnverlagerung, 68.

377 Doppelbesteuerungsabkommen haben an ihrer ursprünglichen Bedeutung als Instrument der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und somit als Schlüsselfaktor einer ungehinderten Kapitalbewegung über die Grenzen eingebüsst. In den Augen der OECD stellt es letztlich vorwiegend ein Instrument dar, welches vor allem zur doppelten Nichtbesteuerung führt: «*International tax rules ensure that businesses don't pay taxes in two countries – double taxation. This is laudable, but unfortunately these rules are now being abused to produce double non-taxation. We aim to address this, so that multinationals pay their fair share of taxes*», OECD, Remarks by Angel Gurría v. 20.7.2013, Closing the tax gap; vgl. SHAXSON, Schatzzinseln, 32, 35.

378 «*Diese Steuerflüsse sind legal und korrekt, dennoch machen Sie letztlich keinen Sinn für die Regierungen Ihrer Standorte. Profite werden dort veranlagt, wo keine unternehmerischen Aktivitäten stattfinden. Die Regierungen müssen der Bevölkerung Rede und Antwort stehen, weshalb für sie die Steuern steigen und warum multinationale Unternehmen so geringe Steuern zahlen. Wir müssen versuchen, eine gemeinsame Übereinkunft und einen Plan zu finden, das zu verhindern. Andernfalls werden die Staaten unilaterale Massnahmen treffen, um ihre Steuerbasis zu sichern. Letztlich folgen Mehrfachbesteuerungen,*

unmoralisch³⁷⁹, da BEPS schwerwiegende Nachteile für Staaten, übrige Steuerpflichtige und gar MNE selbst habe³⁸⁰. So seien die wirtschaftlichen Auswirkungen des BEPS, d.h. Steuerausfälle, (schätzungsweise)³⁸¹ sehr hoch. BEPS bringe zudem Wettbewerbsnachteile³⁸² für Unternehmen, welche ihre Steuerbelastung durch Verlagerung der Gewinne in ein anderes Land nicht reduzieren können. Da diese übrigen Steuerpflichtigen die von MNE (angeblich) verursachten Steuerausfälle «kompensieren» müssen, untergrabe das die freiwillige Einhaltung von Steuervorschriften seitens Ersterer³⁸³. Die OECD sorge sich ausserdem um das Image der MNE, welches aufgrund ihrer «zunehmend raffinierten»³⁸⁴ Steuereinsparungsmethoden in der öffentlichen Wahrnehmung leide³⁸⁵. Zugleich gibt die OECD zu, dass den multinationalen Unternehmen nicht vorgeworfen werden kann, dass sie die von den Regierungen aufgestellten Regeln anwenden: «*Business cannot be faulted for using the rules that governments have put in place. It is therefore governments' responsibility to revise the rules or introduce new rules.*»³⁸⁶

die niemand will», PASCAL SAINT-AMANS, in: Banken Magazin aus Liechtenstein, Ausgabe 32, Herbst 2014, 17.

379 Siehe Kapitel «Erstes Ziel: BEPS-Projekt-konforme Umsetzung?», IV.1.1; LÜDICKE, The BEPS Work, 49.

Die OECD bedient sich gerne in ihren Arbeiten des Begriffs «Moral», da er sich vermutlich nach Belieben definieren lässt. Bspw. definiert die OECD ihre Standards als «*eine Reihe moralisch verbindlicher Regeln, wie sich ein Land verhalten soll*», PASCAL SAINT-AMANS, in: «Informationsaustausch: OECD von FATCA inspiriert», swissinfo.ch vom 29.11.2013.

380 OECD, ACTION PLAN BEPS, 9.

381 Welche «Schäden» BEPS verursacht, konnte die OECD nur schätzungsweise «belegen», OVERESCH, Gewinnverlagerung, 70; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 3; OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, «What are the revenue losses and economic effects caused by BEPS?».

Gemäss den OECD-Schätzungen im Jahre 2015 betragen die jährlichen Einbussen bei den Körperschaftssteuereinnahmen weltweit ca. 100-240 Mrd. US-Dollar, OECD/G20 (2015), ACTION 11: 2015 FINAL REPORT, 99 ff., 135 ff. Die Spannweite dieser Angaben deutet jedoch eher auf einen hohen Schätzfehler hin.

382 OECD, BEPS – About.

383 Diese These der OECD, dass Steuerpflichtige Steuervorschriften *freiwillig* einhalten würden, wären da nicht MNE mit ihren «Machenschaften», lässt sich am besten mit dem Zitat des US-amerikanischen Komikers WILL ROGERS entkräften: «*Die Einkommenssteuer hat mehr Menschen zu Lügner gemacht als der Teufel.*»

384 «*These developments have been exacerbated by the increasing sophistication of tax planners in identifying and exploiting the legal arbitrage opportunities and the boundaries of acceptable tax planning, thus providing MNEs with more confidence in taking aggressive tax positions*», OECD, ACTION PLAN BEPS, 7 f.

385 OECD, ACTION PLAN BEPS, 8 f.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 19.

386 OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, «Is public outcry about the tax affairs of corporate giants the driving force behind the OECD's work on BEPS?». Zu beachten

Das (offizielle) Ziel des BEPS-Projekts der OECD ist das Erreichen einer kohärenten Besteuerung zwischen den Steuersystemen der einzelnen Länder und einer faireren Verteilung des Steuersubstrats zwischen ihnen, sowie Vermeidung von schädlichem Steuerwettbewerb³⁸⁷ der Länder untereinander³⁸⁸. Die Gewinne sollen dort besteuert werden, wo die gewinnbringenden wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden bzw. Werte geschaffen werden. Im Visier der OECD ist nicht nur die (doppelte) Nichtbesteuerung, sondern auch die *unangemessen* niedrige Besteuerung³⁸⁹. Dabei betont die OECD, dass sie den Staaten auf keinen Fall vorschreiben wolle, wie sie ihre Steuersysteme zu gestalten haben, denn die Besteuerung sei der *«core of countries' sovereignty»*³⁹⁰.

Das BEPS-Projekt verfolgt jedoch auch andere Ziele. Die aufgrund ihrer starken Abhängigkeit von der Körperschaftssteuer an BEPS besonders leidenden Entwicklungsländer³⁹¹ müssten ins Projekt eingebunden und *an das Projekt gebunden* werden. Denn die Industrieländer wollen sicherstellen, dass die bestehende Aufteilung von Besteuerungsrechten bei grenzüberschreitenden Einkünften (d.h. die Wettbewerbsfähigkeit und die Sicherung der Steuereinnahmen der Industrieländer) bestehen bleibt³⁹². Das BEPS-Projekt ist kein Anlass, um vorhandene internationale Standards für die Aufteilung von

ist ebenfalls, dass *«die Minimierung der Steuerlast einen wesentlichen Bestandteil des wirtschaftlichen Daseins [repräsentiert], um gesteckte Ziele optimal zu erreichen»*, BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 19.

387 *«Taxation is at the core of countries' sovereignty, and each country is free to set up its corporate tax system as it chooses, including charging the rate it chooses. The work is not aimed at restricting the sovereignty of countries over their own taxes; instead, it is aimed at restoring and strengthening sovereign taxing rights by ensuring that countries can tax the profits arising from the economic activities undertaken there. The project achieves this in a number of ways such as by addressing regimes that apply to mobile activities and that unfairly erode the tax bases of other countries, potentially distorting the location of capital and services»*, OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, *«Is the BEPS Project meant to stop tax competition?»*.

388 OECD, BEPS – About; *«Es muss Unternehmen verunmöglicht werden, ihre Erträge vom Ort der wirtschaftlichen Aktivität in Länder zu verschieben, die diese kaum besteuern»*, PASCAL SAINT-AMANS, in: *«Die Schweiz ist nicht dort, wo sie sein sollte»*, TA vom 9. Januar 2013, 33.

389 OECD, ACTION PLAN BEPS, 10; STOCKER, BEPS, 303, FN 6. Dabei betont die OECD: *«No or low taxation is not per se a cause of concern»*, OECD, ACTION PLAN BEPS, 10. Angesichts der Einführung der Mindeststeuer (siehe Kapitel *«Besteuerung digitalisierten Wirtschaft»*, III.3.3) stellt sich die Frage, in welchen Fällen die *«zu»* niedrige Besteuerung der OECD noch *«keine Sorgen»* bereitet?

390 OECD, ACTION PLAN BEPS, 9. Angesichts der Einführung der Mindeststeuer und weiterer Massnahmen (dazu Kapitel *«Zwischenstand des BEPS-Projekts»*, III.3) ist diese Aussage kaum glaubwürdig.

391 OECD, BEPS – About, OECD-Webseite.

392 Siehe Kapitel *«Globalisierung und Politik»*, II.2.1.

Besteuerungsrechten bei grenzüberschreitenden Einkünften zu ändern³⁹³. *«Letztlich sieht die OECD das BEPS-Projekt als Vehikel an, sich als Standardsetzer im Bereich des internationalen Steuerrechts gegenüber den Vereinten Nationen (VN) zu behaupten.»*³⁹⁴

Ein weiteres Ziel des Projekts sei, *«ein Ventil für die Staaten zu schaffen, um dem gesellschaftspolitischen Druck, der sich in mehreren Ländern aufgebaut hat, zu begegnen»*³⁹⁵. So könne ein «weltweites Besteuerungschaos»³⁹⁶ vermieden werden und es könne verhindert werden, dass (Entwicklungs-)Länder unilaterale Massnahmen (vor allem die, welche nicht im Sinne der Industrieländer sind) zum Schutz ihrer Besteuerungsgrundlage ergreifen³⁹⁷.

In Übereinstimmung mit diesen (wahren) Zielen definiert die OECD ihre Standards und die Begriffe «Fairness», «Moral» und «Souveränität».

2. BEPS-Aktionspunkte ...

2.1. ... zur Besteuerung wirtschaftlicher Aktivität in der digitalen Wirtschaft

Der BEPS-Aktionsplan *«calls for fundamental changes to the current mechanisms and the adoption of new consensus-based approaches, including anti-abuse provisions, designed to prevent and counter base erosion and profit shifting»*³⁹⁸.

Die darin enthaltenen 15 Massnahmen³⁹⁹ lassen sich grob in folgende Kategorien aufteilen: Sicherstellung der internationalen Kohärenz der Körperschaftssteuersysteme, Entwicklung und Umsetzung der internationalen Standards und Erhöhung der Transparenz. Zudem sollen die Herausforderungen im Zusammenhang mit digitaler Wirtschaft angegangen werden⁴⁰⁰.

393 *«...this actions are not directly aimed at changing the existing international standards on the allocation of taxing rights on cross-border income»*, OECD, ACTION PLAN BEPS, 11; siehe auch Kapitel «Erstes Ziel: BEPS-konforme Umsetzung?», IV.1.1.

394 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 5; siehe auch Kapitel «Gegenstand und Ziele der Dissertation», I.1 und «Globalisierung und Politik», II.2.1.

395 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 3.

396 OECD, ACTION PLAN BEPS, 10.

397 Zur Projektorganisation siehe; OECD, BEPS – Frequently Asked Questions; Dokumentation Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), EFD vom 29.8.2014.

398 OECD, ACTION PLAN BEPS, 13.

399 OECD, BEPS – About; vgl. SCHELLING/SALOM/BURKHALTER, Overview, 5ff.; Dokumentation Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), EFD vom 29.8.2014, 2; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 27.

400 OECD, ACTION PLAN BEPS, 13f. Vgl. auch «Closing tax gaps – OECD launches Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», OECD vom 19.7.2013.

Diese sind nach Ansicht der OECD offenbar so bedeutend und dringend, dass ihnen im Rahmen des Aktionspunktes *«Address the tax challenges of the digital economy»*⁴⁰¹ Platz 1 im Aktionsplan zugewiesen wurde.

Die OECD definiert die *«digitale Wirtschaft»*⁴⁰² als *«the result of the widespread and transformative process brought on by Information and Communication Technology (ICT)»*⁴⁰³. Die digitale Wirtschaft werde immer mehr selbst zur Wirtschaft und könne daher sehr schwer bis unmöglich steuerlich von der übrigen Wirtschaft abgeschottet werden⁴⁰⁴. Die ernsthaften Herausforderungen für das globale Steuersystem – *«scale without mass, reliance on intangible assets, and the centrality of data»* seien durch die Digitalisierung ermöglicht worden⁴⁰⁵. Es müsse deswegen abgeklärt werden, ob die bestehenden internationalen Einkommensteuertarife in der modernen globalen Wirtschaft noch zweckdienlich seien. Beispielsweise hätten die *«Nexus»*-Regeln⁴⁰⁶, welche auf physischer Präsenz basieren, und der Fremdvergleichsgrundsatz⁴⁰⁷ ausgedient⁴⁰⁸.

Im Rahmen der Massnahme 1 kündigte die OECD eine Untersuchung der Problemfelder⁴⁰⁹ der digitalen Wirtschaft und eine Erarbeitung detaillierter ganzheitlicher Lösungsmöglichkeiten an.

401 *«Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation»*, OECD, ACTION PLAN BEPS, 14; OECD, BEPS Actions; vgl. KREIENBAUM, BEPS, 2 f.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 28 ff.; PFISTER, Besteuerung, 150 ff.

402 Zur Bedeutung der digitalen Wirtschaft siehe GEYER, Digitized Economy, 52 ff.

403 OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, *«What is the digital economy?»*.

404 Dazu GEYER, Digitized Economy, 55 f.

405 OECD, BEPS Actions – Action 1.

406 Zum *«physischen Nexus»* siehe bspw. CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 225 f.

407 Zum Fremdvergleichsgrundsatz siehe REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 285 ff.

408 OECD, BEPS Actions – Action 1.

409 Die Problemfelder der digitalen Wirtschaft definiert die OECD wie folgt: *«the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location-relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services»*, OECD, ACTION PLAN BEPS, 14 f.

2.2. ... zur Sicherstellung der internationalen Kohärenz der Körperschaftssteuersysteme

2.2.1. Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements

Die erste im Bericht gelistete Massnahme zur Abstimmung der Besteuerung von Unternehmenseinkünften auf internationaler Ebene betrifft Hybride Finanzierungselemente und Gesellschaften⁴¹⁰ (Gestaltungen zur «aggressiver» Steuerplanung). Diese werden genutzt, um eine (doppelte) Nichtbesteuerung, einen langfristigen Steueraufschub, einen doppelten Betriebsausgabenabzug oder andere Effekte zu erreichen⁴¹¹. Die OECD beschäftigte sich bereits in ihren früheren Berichten mit den *Hybrid Mismatch Arrangements*⁴¹².

Die Massnahme 2 hat sich die «*Erarbeitung von Musterbestimmungen für Abkommen und Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften zur Verhinderung [dieser Effekte]*»⁴¹³ als Ziel gesetzt. Als mögliche Lösungen benannte die OECD im ersten Entwurf unter anderem Änderungen des OECD-MA, einige Vorschläge der Bestimmungen für nationale Rechtsvorschriften und Leitlinien zu Koordinierungs- oder Kollisionsregeln⁴¹⁴.

2.2.2. Stärkung der CFC-Rules

Der dritte Aktionspunkt bezweckt die Unterbindung der steuerplanerischen «aggressiven» Gestaltungen, welche Steueraufschub, Steuerminderung oder Steuervermeidung zum Ziel haben, mittels Hinzurechnungsbesteuerung⁴¹⁵. Das rechtliche und steuerrechtliche Trennungsprinzip für Kapitalgesellschaften und die internationalen Steuerniveauunterschiede können von MNE zwecks Gewinnverlagerung (aus)genutzt werden⁴¹⁶.

410 OECD, BEPS – Frequently Asked Questions, «What are Hybrid Mismatch Arrangements?»; KREIENBAUM, BEPS, 5f.

411 «*Hybrid mismatch arrangements can be used to achieve unintended double non-taxation or long-term tax deferral by, for instance, creating two deductions for one borrowing, generating deductions without corresponding income inclusions, or misusing foreign tax credit and participation exemption regimes*», OECD, ACTION PLAN BEPS, 15; siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 35.

412 OECD, BEPS Actions – Action 2.

413 OECD, ACTION PLAN BEPS, 15.

414 OECD, ACTION PLAN BEPS, 15f.

415 D.h. die Zuführung an die inländische Besteuerung von passiven Einkünfte inländisch beherrschter ausländischer Gesellschaften; siehe auch BRAUNER, BEPS Actons Items 2 and 3, 101ff.

416 Beispielsweise wird eine Muttergesellschaft mit Eigenkapital ausgestattet, das dann konzernintern verzinslich an die Tochtergesellschaften in Höchststeuerländer weitergegeben wird. Siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 43.

Gemäss der OECD reichen die nationalen CFC-Rules⁴¹⁷ nicht aus, um den Risiken der Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung wirksam zu begegnen⁴¹⁸. Die Stärkung dieser Hinzurechnungsvorschriften, d.h. «*development recommendations regarding the design of controlled foreign company rules*»⁴¹⁹, um der Verlagerung vom Besteuerungssubstrat in niedrig besteuerte Staaten die steuerliche Attraktivität zu nehmen, ist das Ziel der dritten BEPS-Massnahme.

2.2.3. Beschränkung der Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage durch Zinsabzüge oder andere Finanzaufwendungen

Die überhöhten abziehbaren Zahlungen wie Zins- oder sonstige finanzielle Aufwendungen sind gemäss der OECD ein weiterer BEPS-Aspekt⁴²⁰. Im Fokus sind Inbound-⁴²¹ und Outbound-⁴²² Investitionen sowie Zahlungen in Verbindung mit Finanzinstrumenten wie Garantien oder Derivaten etc.⁴²³. Der Unterbindung dieser «*einfachsten Gewinnverlagerungstechniken, die in der internationalen Steuerplanung verfügbar sind*»⁴²⁴, widmet sich der Aktionspunkt 4. «*In particular, this report established rules that linked an entity's net interest deductions to its level of economic activity within the jurisdiction, measured using taxable earnings before interest income and expense, depreciation and amortisation (EBITDA).*»⁴²⁵

Die Umsetzung dieser Massnahmen sollte mit der Umsetzung der Massnahmen 2 und 3 koordiniert werden⁴²⁶. Die bereits in vielen Staaten bestehen-

417 «Controlled Foreign Company rules», die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung.

418 OECD, ACTION PLAN BEPS, 16; OECD, BEPS Actions – Action 3.

419 OECD, ACTION PLAN BEPS, 16 f.

420 OECD, ACTION PLAN BEPS, 16 f.

421 Übermässige Zinszahlungen, welche den steuerbaren Gewinn in operativen Gesellschaften minimieren, und zwar auch in Fällen, in denen der Konzern als Ganzes geringe oder gar keine Verschuldung aufweist, OECD, ACTION PLAN BEPS, 16 f.; siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 54 ff.

422 Eine Gesellschaft nützt Fremdkapital, um bspw. steuerbefreites Einkommen zu deklarieren, wobei ein Zinsabzug in Anspruch genommen wird, während das entsprechende Einkommen später oder gar nicht versteuert wird, OECD, ACTION PLAN BEPS, 16 f.; siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 54 ff.

423 OECD, ACTION PLAN BEPS, 16 f.; OECD, BEPS Actions – Action 4.

424 OECD, BEPS Actions – Action 4.

425 OECD, BEPS Actions – Action 4. «*This approach includes three elements: a fixed ratio rule based on a benchmark net interest/EBITDA ratio; a group ratio rule which may allow an entity to deduct more interest expense depending on the relative net interest/EBITDA ratio of the worldwide group; and targeted rules to address specific risks*», ebd.

426 OECD, ACTION PLAN BEPS, 17; KREIENBAUM, BEPS, 6 ff.

den Abzugsbeschränkungen sollten auf ihre Effektivität hin untersucht und Empfehlungen für «Best Practice» abgegeben werden⁴²⁷.

2.2.4. Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

Bezugnehmend auf ihren Bericht von 1998⁴²⁸ rief die OECD im Rahmen der Massnahme 5 dazu auf, Vorschläge zur Entwicklung von Lösungen zur wirksamen Bekämpfung des (immer noch) schädlichen «*race to the bottom*» zu erarbeiten⁴²⁹. Besonderes Augenmerk richtet die OECD auf Verbesserung der *Transparenz*, «*including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for any preferential regime*»⁴³⁰. Auch die Anforderungen an die *Substanz* (d.h., dass für die Anwendung von steuerlichen Sondersteuerregelungen eine *wesentliche Geschäftstätigkeit* vorliegen muss) mussten anlässlich dieser Massnahme definiert werden.

Das vordergründige Ziel der Massnahme 5 des BEPS-Aktionsplans war im Publikationsjahr die Identifizierung von schädlichen Präferenzregimen⁴³¹. Diese Arbeiten übernahm das im Jahre 2013 gegründete «*Forum Schädliche Steuerpraktiken*» (FHTP)⁴³².

2.3. ... zur Effektivierung der internationalen Standards

2.3.1. Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Massnahme 6 richtet sich gegen den Abkommensmissbrauch⁴³³, den die OECD als «*wichtigste Ausprägung der BEPS-Problematik*»⁴³⁴ bezeichnet. MNE, welche *Treaty Shopping* betreiben, würden die Steuerhoheit untergraben, indem sie Abkommensvorteile in Situationen geltend machen, in denen diese Vorteile nicht gewährt werden sollten. Dadurch würden MNE den Staaten die

427 Siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 54.

428 Siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich «Informationsaustausch», II.3.2.

429 OECD, ACTION PLAN BEPS, 17.

430 OECD, ACTION PLAN BEPS, 18.

431 Siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 57.

432 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 57.

433 «*Treaty shopping typically involves the attempt by a person to indirectly access the benefits of a tax treaty between two jurisdictions without being a resident of one of those jurisdictions. There are a wide number of arrangements through which a person who is not a resident of a jurisdiction that is a party to a tax agreement may attempt to obtain benefits that a tax agreement grants to a resident of that jurisdiction*», OECD, BEPS Actions – Action 6.

434 OECD, ACTION PLAN BEPS, 18.

Steuereinnahmen vorenthalten⁴³⁵. Abkommensmissbrauch sei schädlich, weil Einkünfte der Besteuerung entgehen oder einer unzureichenden Besteuerung unterliegen könnten. Ausserdem werde der Grundsatz der Gegenseitigkeit verletzt, und der Ansässigkeitsstaat habe deswegen weniger Anreize, mit dem Quellenstaat ein Steuerabkommen abzuschliessen⁴³⁶.

«*Tight treaty anti-abuse clauses coupled with the exercise of taxing rights under domestic laws will contribute to restore source taxation in a number of cases.*»⁴³⁷ Zu den Missbrauchsvorschriften auf uni-⁴³⁸ und bilateraler Ebene zählen gemäss der OECD allgemeine Missbrauchsvorschriften, Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung, Unterkapitalisierungsregelungen und Zinsabzugsbeschränkungen, Anti-Hybrid Vorschriften⁴³⁹ und Anti-Base-Erosion-Vorschriften, welche höhere Quellensteuern auf bestimmte Zahlungen erheben oder die Abziehbarkeit bestimmter Zahlungen untersagen⁴⁴⁰.

Aktionspunkt 6 stellt zusammen mit den Aktionspunkten 7 und 8 bis 10⁴⁴¹ verstärkt auf die der Besteuerung zugrunde liegende Substanz unter Anwendung einheitlicher internationaler Steuerstandards ab⁴⁴². Die Massnahme 6 weist mehrere Verknüpfungen zu solchen Fragen auf, wie die Zielsetzung von DBA, das Verhältnis der Antimissbrauchsvorschriften zu denen des nationalen Rechts und der verfassungsmässigen Rechte⁴⁴³. Deswegen dürfen diese Aspekte bei der Zielumsetzung des Aktionspunktes («*develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*»⁴⁴⁴) nicht ausser Acht gelassen werden.

2.3.2. Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte

Wie eine Betriebsstätte in Steuerabkommen definiert wird, hat einen direkten Einfluss darauf, ob ein gebietsfremdes Unternehmen in einem anderen Staat

435 OECD, BEPS Actions – Action 6.

436 OECD, BEPS Actions – Action 6.

437 OECD, ACTION PLAN BEPS, 18.

438 Vgl. dazu OPEL, Unilaterale Massnahmen, 7 ff.

439 Diese knüpfen die nationale steuerliche Behandlung an die steuerliche Behandlung im Ausland, um somit Unausgeglichenheiten auszuschliessen.

440 OECD, ADDRESSING BEPS, 44.

441 Siehe hinten.

442 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 61.

443 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 61.

444 OECD, ACTION PLAN BEPS, 19.

Einkommens-/Gewinnsteuern zahlen muss⁴⁴⁵. Die Definition einer Betriebsstätte müsse gemäss der OECD überprüft und ggf. so überarbeitet werden, dass die künstliche Umgehung des Status als Betriebsstätte im Zusammenhang mit BEPS vermieden wird⁴⁴⁶. Dieses Ziel wird im Aktionspunkt 7 gesetzt. Zudem sollen auch verwandte Probleme in Bezug auf die Gewinnzurechnung berücksichtigt werden⁴⁴⁷.

2.3.3. Verrechnungspreisergebnisse und Wertschöpfung

Verrechnungspreise und die Durchsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes stellen nach der Meinung der OECD ebenfalls ein grosses BEPS-Problem dar⁴⁴⁸. Die bestehenden Vorschriften zu Verrechnungspreisen auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes⁴⁴⁹ können nicht immer eine wirksame Verteilung der MNE-Einkünfte auf die jeweiligen steuernden Staaten garantieren⁴⁵⁰. Die Ausnutzung von Verrechnungspreisrichtlinien geschieht oft in Form von *«transfers of intangibles and other mobile assets for less than full value, the over-capitalisation of lowly taxed group companies and from contractual allocations of risk to low-tax environments in transactions that would be unlikely to occur between unrelated parties»*⁴⁵¹.

Die auf diese Problematik abzielenden Aktionspunkte bezwecken die Überarbeitung der internationalen Standards zu Verrechnungspreisen: Die Ergebnisse der Verrechnungspreise müssen an der Wertschöpfung von MNE ausgerichtet werden⁴⁵². Die drei definierten Aktionsfelder betreffen, wie erwähnt, immaterielle Wirtschaftsgüter (Aktionspunkt 8), Allokation von Risiken und Kapital im Konzern (Aktionspunkt 9) und sonstige risikoreiche Transaktionen (Aktionspunkt 10)⁴⁵³.

445 OECD, BEPS Actions – Action 7.

446 U.a. durch den Einsatz von Kommissionären und die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelungen für bestimmte Tätigkeiten, OECD, ACTION PLAN BEPS, 19; siehe auch BLESSING, PE Status, 367 ff.

447 OECD, ACTION PLAN BEPS, 19.

448 OECD, ACTION PLAN BEPS, 19; siehe auch DE BAETS, Transfer Pricing, 400 ff.; KREIENBAUM, BEPS, 8.

449 Verrechnungspreisrichtlinien der OECD existieren seit 1995 und werden ständig aktualisiert. Diese Richtlinien haben die meisten Staaten in ihr nationalstaatliches Recht übernommen. Der Drittvergleichsgrundsatz wird allseits akzeptiert, siehe auch OECD, BEPS Actions – Action 8-10.

450 OECD, ACTION PLAN BEPS, 19.

451 OECD, ACTION PLAN BEPS, 19.

452 OECD, BEPS Actions – Action 8-10.

453 OECD, ACTION PLAN BEPS, 20 f.

2.4. ... zur Erhöhung der Transparenz

2.4.1. Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmassnahmen

Im Bericht *«Addressing Base Erosion and Profit Shifting»* wies die OECD darauf hin, dass Massnahmen ergriffen werden müssen, um Daten zur Verteilung der Einkünfte auf verschiedene Staaten erheben und im Verhältnis zu Messgrössen der wertschöpfenden Tätigkeit analysieren zu können. Zudem sollen auch effektive Methoden zur Überwachung der konkreten im Aktionsplan aufgeführten Problemfelder angewendet werden⁴⁵⁴. Als der BEPS-Bericht verfasst wurde, lag keine zuverlässige Schätzung der (angeblichen) Kosten der Steuervermeidung durch MNE vor. Die OECD gibt zu, dass sie zu diesem Zeitpunkt schlicht und einfach einen Mangel an qualitativ hochwertigen Daten hatte⁴⁵⁵. Dieser Umstand führte berechtigterweise zu Kritik. Deswegen war und ist die Verbesserung der Qualität der Daten und der verfügbaren Analyseinstrumente⁴⁵⁶ ein wichtiges Anliegen der OECD, um die behaupteten schädlichen Auswirkungen von BEPS nachweisen und beziffern zu können: *«Such measurement and monitoring is necessary to inform both policymakers and taxpayers of the effectiveness of the BEPS measures and the extent to which BEPS issues continue to exist.»*⁴⁵⁷ Diesen Arbeiten wurde Aktionspunkt 11 gewidmet.

2.4.2. Verpflichtung zur Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle

*«Preventing BEPS implies transparency at different levels»*⁴⁵⁸. Auch Transparenz bei aggressiven und missbräuchlichen Transaktionen, Modellen und Strukturen gehört gemäss der OECD zu diesen Ebenen. Der Aktionspunkt 12 zielt darauf ab, dass die Arten von Daten festgelegt werden, welche Steuerpflichtige den Steuerverwaltungen melden müssen (Offenlegungsvorschriften für aggressive Steuerplanungsstrategien)⁴⁵⁹. Zudem war die Einführung des Informationsaustausches über die angezeigten Sachverhalte zwischen den Ländern und der kooperativen Compliance-Programme zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen geplant⁴⁶⁰.

454 *«[W]ith the data currently available, it is difficult to reach solid conclusions about how much BEPS actually occurs»*, OECD, ADDRESSING BEPS, 15; OECD, ACTION PLAN BEPS, 21.

455 OECD, BEPS Actions – Action 11.

456 *«[d]evelop recommendations regarding indicators of the scale and economic impact of BEPS and ensure that tools are available to monitor and evaluate the effectiveness and economic impact of the actions taken to address BEPS on an ongoing basis»*, OECD, ACTION PLAN BEPS, 21.

457 OECD, BEPS Actions – Action 11.

458 OECD, ACTION PLAN BEPS, 21.

459 OECD, BEPS Actions – Action 12.

460 OECD, ACTION PLAN BEPS, 22.

Das Ziel der Massnahme 12 ist entsprechend deklariert: *«[d]evelop recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures, taking into consideration the administrative costs for tax administrations and businesses and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules»*⁴⁶¹.

Mittels dieser inskünftig angeblich immer verfügbaren relevanten und aktuellen Informationen könnten Regierungen schnell auf Steuerrisiken reagieren, die sich aus aggressiveren Steuerplanungsstrategien ergeben würden. So könnten sie bspw. Gesetzesänderungen oder Verbesserungen des Risikomanagements vornehmen⁴⁶². Dadurch können die schädlichen Steuerregimes ebenfalls identifiziert werden. Über die Verbreiter und Nutzer solcher Regimes kann dann mit generalpräventiver Wirkung informiert werden⁴⁶³.

2.4.3. CbC-Reporting

Es ist kaum überraschend, dass die Transparenzbestrebungen der OECD auch die Verrechnungspreisdokumentation umfassen⁴⁶⁴. Die Steuerpflichtigen hätten einen Informationsvorsprung gegenüber Steuerverwaltungen. Da Letztere sich kaum oder nur mit sehr kostspieligen Massnahmen einen Überblick über die weltweite Wertschöpfungskette verschaffen können, müssen MNE verpflichtet werden, den Steuerverwaltungen die nötigen Informationen zur Verfügung zu stellen⁴⁶⁵. Der Aktionspunkt 13 strebt die Verbesserung der Transparenz für die Steuerverwaltungen mittels Erarbeitung von Regeln zur Verrechnungspreisdokumentation und unter Berücksichtigung der Compliance-Kosten für Unternehmen an⁴⁶⁶. Die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting, CbC Reporting) soll Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte, der wirtschaftlichen Tätigkeit und der gezahlten Steuern auf die verschiedenen Staaten enthalten⁴⁶⁷.

2.4.4. Internationale Streitschlichtung und Multilaterales Instrument

*«Work to improve the effectiveness of the mutual agreement procedure (MAP) will be an important complement to the work on BEPS issues.»*⁴⁶⁸ Der Aktionspunkt 14 soll dazu beitragen, dass Planungs- und Rechtsunsicherheit für Unternehmen

461 OECD, ACTION PLAN BEPS, 22.

462 OECD, BEPS Actions – Action 12.

463 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 113.

464 KREIENBAUM, BEPS, 8f.

465 OECD, ACTION PLAN BEPS, 23.

466 OECD, ACTION PLAN BEPS, 23.

467 OECD, BEPS Actions – Action 13.

468 OECD, ACTION PLAN BEPS, 23.

eliminiert bzw. minimiert werden⁴⁶⁹. Art. 25 OECD-MA sieht vor, dass die Streitigkeiten darüber, welches Land welche Einkommensart besteuern darf, mittels Verständigungsverfahren (MAP, Mutual Agreement Procedures) entschieden werden. Dieses Verfahren bietet zwar unabhängig von den nach nationalem Recht verfügbaren ordentlichen Rechtsbehelfen einvernehmliche Lösungen in Bezug auf die Anwendung oder Auslegung des Abkommens, kann jedoch langwierig sein. MAP müssten angesichts der neuen Herausforderungen robuster und effektiver gemacht werden⁴⁷⁰.

Der Aktionspunkt 15 bezweckt «[a]nalyse the tax and public international law issues related to the development of a multilateral instrument to enable jurisdictions that wish to do so to implement measures developed in the course of the work on BEPS and amend bilateral tax treaties»⁴⁷¹. Die BEPS-Aktionsplan-Massnahmen würden zahlreiche Änderungen des OECD-MA und dessen Kommentars nach sich ziehen. Da die Änderungen erst nach entsprechenden Anpassungen in den jeweiligen bilateralen Steuerabkommen (ca. 3'000 weltweit⁴⁷²) wirksam sein würden, kann sich der Anpassungsprozess in die Länge ziehen, sich langwierig und zeitintensiv gestalten⁴⁷³. Ein multilaterales Instrument zur Änderung der bilateralen Steuerabkommen (BEPS MLI) könnte sich hier als sehr nützlich und effektiv erweisen. Es sollte helfen, die rasanten Entwicklungen der Weltwirtschaft aufzufangen und den Ländern eine schnelle Reaktion auf diese Entwicklungen zu ermöglichen⁴⁷⁴.

3. Zwischenstand des BEPS-Projekts

3.1. Allgemeines

Im Jahre 2015 publizierte die OECD das *Final BEPS package for reform of the international tax system to tackle tax avoidance*, also ein Paket von insgesamt 15 Finalen Berichten zu allen BEPS-Action Points⁴⁷⁵. «Im Vergleich zu früheren Projekten konnte die OECD, die grundsätzlich keine gesetzgeberische Kompetenz über ihre Mitgliedstaaten hat, sondern diese nur mittels soft law beeinflussen kann, auf die Unterstützung der G20 zählen. Auf diese Weise konnten gewisse

469 OECD, ACTION PLAN BEPS, 23.

470 OECD, ACTION PLAN BEPS, 23; OECD, BEPS Actions – Action 14.

471 OECD, ACTION PLAN BEPS, 24.

472 BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 132.

473 OECD, BEPS Actions – Action 15; siehe BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 132.

474 OECD, ACTION PLAN BEPS, 24.

475 Siehe OECD, BEPS 2015 Final Reports; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-2, 952 ff.

*Massnahmen, welche von den wirtschaftsstärksten Nationen mitgetragen wurden, bereits zwei Jahre nach dem Beginn des BEPS-Projekts als faktische Verpflichtungen (sog. Mindeststandards) verkündet werden.»*⁴⁷⁶. Als Mindeststandards wurden die Action 5 (Harmful tax practices)⁴⁷⁷, die Action 6 (Prevention of tax treaty abuse)⁴⁷⁸, die Action 13 (Country-by-Country Reporting) und die Action 14 (Mutual Agreement Procedure)⁴⁷⁹ definiert. Die OECD- und G20-Länder haben sich verpflichtet, diese umzusetzen. Zudem erkannten sie an, dass die Umsetzung der Massnahmen genau so bedeutend sei wie deren Ausarbeitung. Aus diesem Grund stimmten die Länder der Verlängerung der Zusammenarbeit und der Überwachung der Umsetzung durch das neu eingerichtete *Inclusive Framework on BEPS* zu⁴⁸⁰.

Die Umsetzung von **Aktionspunkt 13**⁴⁸¹ verursachte, verglichen mit den anderen Mindeststandards, den bisher wohl grössten administrativen Auf-

476 BERTSCHINGER, Risikomanagement, 95.

477 Siehe Kapitel «Aktionspunkt 5 als Mindeststandard», III.3.3.

478 Siehe OECD, BEPS Actions – Action 6.

Das Ziel des Aktionspunktes 6 wurde folgenderweise formuliert: *«[d]evelop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances»*, OECD, ACTION PLAN BEPS, 19.

Die Massnahme 6 weist mehrere Verknüpfungen zu solchen Fragen auf, wie Zielsetzung von DBA, Verhältnis der Antimissbrauchsvorschriften zu denen des nationalen Rechts und den verfassungsmässigen Rechten, BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 61.

Zu den Ergebnissen von Action Point 6 und m.w.H. siehe LUTZ, Abkommensmissbrauch, 50 ff.; JUNG, Hauptsteuerdomizil, 169 ff.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 62 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 12, 193, 200 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-1, 755 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS 2016-1, 119 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS 2016-3, 493 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2017-2, 292 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER et al., Blickpunkt BEPS 2017-3, 784 f.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-2, 264 f.; BRÜLISAUER, Swiss perspective, 831 ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 113 ff.

Zur Abkommensberechtigung von Personal Holdings siehe OESTERHELT/OPEL, Abkommensberechtigung, 338 ff.

479 Zu den Ergebnissen des Aktionspunktes 14 und m.w.H. siehe OECD, BEPS Actions – Action 14; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 128 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS 2016-1, 128 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2017-4, 955 ff.; HUBER/BERR/ZAHND, Blickpunkt BEPS 2018-2, 310 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 105 f.; BELLWALD, Verständigungsverfahren, 67 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 211 ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 771 ff.

480 Zum Ganzen OECD (2016), BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussberichte 2015; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-2, 952 ff.

481 Dazu GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch, 1 ff.; FROSS/LEDERGERBER, Verrechnungspreisdokumentation, 726 ff.; KUHN, Cost of transparency, 793 ff.; KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise, 4 ff.; MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue

wand bei den MNE weltweit. Mit der Einführung von CbCR verfolgt die OECD das Ziel, ein Instrument zur Risikoeinschätzung und Auswahl der zu prüfenden Gesellschaften einzuführen⁴⁸². Hierfür veröffentlichte sie in ihrem Diskussionsentwurf zur Neufassung des Kapitels 5 der OECD-Transferpreisrichtlinien eine einheitliche Vorlage (sog. «CbCR-Template»)⁴⁸³. Im Weiteren sah der *OECD Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report* von 2015 die Einführung des automatischen Austausches länderbezogener Berichte vor. Zudem enthielt der Bericht von 2015 ein dreiteiliges Verrechnungspreisdokumentationskonzept, welches sich aus einem Master File, mehreren Local Files und einem CbC-Report zusammensetzte⁴⁸⁴. Der Bericht von 2015 enthielt ebenfalls das Mustergesetz zum länderbezogenen Bericht, die ALBA-Mustervereinbarung, die Mustervereinbarung über den Austausch länderbezogener Berichte gestützt auf ein DBA sowie die Mustervereinbarung über den Austausch länderbezogener Berichte gestützt auf einen spontanen Informationsaustausch⁴⁸⁵.

Die Action 2 (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements)⁴⁸⁶, die Action 3 (Controlled Foreign Company), die Action 4 (Limitation on Interest Deductions)⁴⁸⁷, die Action 7 (Permanent establishment

Transparenzregeln, 684 ff.; BERTSCHINGER, Risikomanagement, 85 ff.; ANDRESEN, Country-by-Country Reporting, 87 ff.

482 Nicht zu den Zielen von CbCR gehörte die Überprüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreisgestaltung, KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise, 5; GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch, 2; BERTSCHINGER, Risikomanagement, 96 f.; MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

483 MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686, FN 7.

484 MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 687 ff.; BERICHT ALBA-VEREINBARUNG UND ALBAG, 5.

485 Vgl. dazu BOTSCHAFT ALBAG, 40 f.

486 Die OECD-Arbeiten zu hybriden Gestaltungen wurden um Branch Mismatch Arrangements erweitert, siehe OECD, BEPS Actions – Action 2. Vgl. auch SCHNITGER, Hybrid Mismatches, 1 f.; ELSEY, Transaktionsstrukturierung, 43 ff.; KOFLER/LÜDICKE/SIMONEK, Hybride Personengesellschaften, 1 ff.; BRÜGGER/ZÜGER, Konzernfinanzierung, 512 ff.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 36 ff.; BRAUNER, BEPS Actons Items 2 and 3, 101 ff.; LÜDICKE, The BEPS Work, 49 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-2, 303 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-5, 952 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER et al., Blickpunkt BEPS 2017-3, 772 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 4, 7.

Zu hybriden Finanzierungsinstrumenten im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz siehe HONGLER, Hybride Finanzierungsinstrumente, 4 ff.

487 Zu den Ergebnissen von Action Point 4 und m.w.H. siehe OECD, BEPS Actions – Action 4. BRÜGGER/ZÜGER, Konzernfinanzierung, 512 ff.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 55 f.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-2, 313 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-4, 761; OPEL, Unilaterale Massnahmen, 14 ff.

status)⁴⁸⁸, die Actions 8–10 (Transfer Pricing)⁴⁸⁹, die Action 11 (BEPS data analysis)⁴⁹⁰, die Action 12 (Mandatory Disclosure Rules)⁴⁹¹ und die Action 15 (Multilateral Instrument)⁴⁹² wurden hingegen als «Best Practices» definiert. Diese stellen nur die Richtlinien dar, welche nicht zwingend befolgt werden müssen⁴⁹³.

Unter den Best Practices wirkt sich der **Aktionspunkt 3**⁴⁹⁴, insbesondere im Zusammenhang mit dem kantonalen Steuerwettbewerb, besonders stark auf das Schweizer Steuersystem aus. Die Hinzurechnungsbesteuerung (sog. «Controlled Foreign Corporation Rules, CFC») wird von einigen Ländern angewendet, um sicherzustellen, dass Einkünfte ausländischer Tochtergesell-

488 Zu den Ergebnissen von Action Point 7 und m.w.H. siehe OECD, BEPS Actions – Action 7; BOLLERMANN/FROITZHEIM/KEILHOFF, Betriebsstätten, 10 ff.; KOFLER/SCHMIDT/SIMONEK, Vertreterbetriebsstätten; 433 ff.; VOGELSANG, Massnahme 7, 1 ff.; SCHOPPE/REICHEL, Vertreterbetriebsstätten, 1245 ff.; FREHNER, Die Betriebsstätte, 728 ff.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 70 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-1, 753 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/MEYER-NANDI, Blickpunkt BEPS 2016-1, 123 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-4, 762 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-5, 958 f.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2018-1, 112 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2018-2, 472 ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 34 ff.

Zu Dienstleistungsbetriebsstätten siehe DENGEL/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten, 761 ff.

489 Zu den Ergebnissen von Action Points 8–10 und m.w.H. siehe OECD; BEPS Actions – Actions 8–10; DUSS/DIETSCHI, Dokumentationsvorschriften, 616 ff.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 80 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-1, 753 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-2, 961 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-4, 764 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-5, 959 f.; HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER et al., Blickpunkt BEPS 2017-3, 772 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2018-1, 112 ff.; STADLER/BERR/TOMPAI, Besteuerung, 507 ff.

490 Zu den Ergebnissen von Action Point 11 und m.w.H. siehe OECD, BEPS Actions – Action 11; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 105 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 9 ff.

491 Siehe OECD, BEPS Actions – Action 12; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-2, 320 ff.; FREHNER, Offenlegungspflichten, 553 ff.; MEYER/BUBALOVIC, Offshore-Jurisdiktionen, 156 ff.

492 Zu den Ergebnissen von Action Point 15 und m.w.H. siehe OECD, BEPS Actions – Action 15; SCHMID/SCHWÄRZLER, Multilateral Instrument, 619 ff.; GROTHERR, Multilaterale Instrument, 473 ff.

493 OECD (2016), BEPS-Projekt Erläuterung, Abschlussberichte 2015, 6.

494 Siehe OECD, BEPS Actions – Action 3; MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 761 ff.; HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 1 ff.; AVAGLIANO/ALTENBURGER, Hinzurechnungsbesteuerung, 545 ff.; RUH, Hinzurechnungsbesteuerung, 440 ff.; ACHILLES, CFC-Regeln, 7 ff.; BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 45 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2015-1, 754 f.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2016-2, 318 ff.; OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 254 ff.

schaften, die in Niedrigsteuerländern oder in Ländern mit begrenzter Transparenz angesiedelt sind, höher besteuert werden. Das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung besteht also darin, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer und Steuervermeidung durch MNE zu verhindern⁴⁹⁵. In der Regel dürfen die von einer ausländischen Tochtergesellschaft⁴⁹⁶ erwirtschafteten Gewinne gemäss dem Grundsatz der Abschirmwirkung⁴⁹⁷ im Sitzstaat der Obergesellschaft nur besteuert werden, wenn eine entsprechende Dividende ausgeschüttet wird. Manche Länder bezwecken damit die Verlagerung passiver Aktivitäten⁴⁹⁸ ins Ausland zu Tochtergesellschaften zu unterbinden. Dabei nutzen sie die Hinzurechnungsbesteuerung⁴⁹⁹. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung wird der erwirtschaftete Gewinn der ausländischen Tochtergesellschaft⁵⁰⁰ bei der Anteilsinhaberin proportional zur Beteiligungsquote hinzugerechnet und in der Regel zu einem bestimmten Prozentsatz besteuert. Dies geschieht unabhängig davon, ob die Gewinne tatsächlich ausgeschüttet wurden oder nicht (sog. «Dividendenausschüttungsfiktion»)⁵⁰¹. Ein weiterer CFC-Ansatz sieht die Besteuerung auch aktiver Einkünfte der ausländischen Gesellschaft vor (sog. «entity approach»). Dieser Ansatz *«führt letztendlich zur Durchsetzung der vorgezogenen Besteuerung des Gewinnes der Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft, also der vollständigen Ausschaltung des Steuerwettbewerbs»*⁵⁰².

Der finale Bericht zum Action Point 3 von 2015 enthielt eine Reihe von Empfehlungen in Bezug auf die Gestaltung wirksamer CFC-Regeln⁵⁰³. Die

495 OECD, Action 3 Controlled Foreign Company.

496 Die Tochtergesellschaft muss als intransparenter Rechtsträger anerkannt worden sein (Trennungsprinzip), MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 766; Kapitel «Materielles Steuerrecht», IV.2.3.2.b.

497 Siehe Kapitel «Materielles Steuerrecht», IV.2.3.2.b.

498 Passive Aktivitäten generieren kein aktives Einkommen, wie z.B. die Verwertung von Immaterialgüterrechten, HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 5

499 AVAGLIANO/ALTENBURGER, Hinzurechnungsbesteuerung, 545f.

500 Die Tochtergesellschaft etc. muss ein inlandbeherrschter, in einem Niedrigsteuerland ansässiger, vornehmlich passives Einkommen erwirtschaftender Rechtsträger sein, AVAGLIANO/ALTENBURGER, Hinzurechnungsbesteuerung, 546; HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 6f.; MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 767; OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 256 ff.

In einigen Ländern reicht nur einer der o.g. drei Faktoren, MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 767.

501 HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 5.

502 HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 8.

503 Die Empfehlungen enthielten die Definition eines CFC, Ausnahmen und Schwellenwerte, Ansätze zur Bestimmung der Art des Einkommens, für welches die Regel gilt,

Regelungen betr. die Hinzurechnungsbesteuerung variieren je nach Land. In einigen Ländern werden die CFC-Rules als Ergänzung zur regulären Körperschaftsteuer angewendet, während sie in anderen Ländern eine eigenständige Besteuerungsform darstellen⁵⁰⁴. Bspw. erklärte die EU in der ATAD den Erlass von CFC-Rules⁵⁰⁵ für verbindlich⁵⁰⁶.

Da die Aktionspunkte 5⁵⁰⁷ und 1 für die Schweizer Steuerordnung von grosser Tragweite sind, verdienen sie besondere Aufmerksamkeit im Rahmen dieser Arbeit.

Der Action Point 5 betrifft grundsätzlich zwei Hauptaspekte: die Substanzanforderungen (insbesondere) an die IP-Gesellschaften⁵⁰⁸ und den Austausch von Steurrulings zwischen den Steuerbehörden verschiedener Länder⁵⁰⁹.

Der von der OECD als «*der zentrale Schwerpunkt des BEPS-Projekts*» bezeichnete Aktionspunkt 1 (Tax Challenges Arising from Digitalisation) zielte ursprünglich darauf ab, das internationale Steuersystem und die Steuererechtigkeit zwischen traditionellen und digitalen Unternehmen zu verbessern⁵¹⁰. Die Bestrebungen wurden mittlerweile auf alle Unternehmen ab einer bestimmten Umsatzgrösse ausgeweitet, ob sie nun digitale Dienstleistungen erbringen oder nicht. Aus dem Aktionspunkt 1 wurde BEPS 2.0⁵¹¹.

und die Berechnung des CFC-Einkommens sowie die Zuordnung von CFC-Erträgen zu Anteilseignern und Massnahmen zur Beseitigung des Risikos einer Doppelbesteuerung, OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 – 2015 Final Report.

504 Bis Mitte 2019 haben mittlerweile fast 50 OECD/G20-Inclusive-Framework-Länder CFC-Regeln erlassen. Zahlreiche weitere Länder erwägen erstmals die Einführung von CFC-Regeln, OECD, *Action 3 Controlled Foreign Company*.

505 LINN/PIGNOT, ATAD, 165 ff.; RUH, *Anwendung im Verhältnis zur Schweiz*, 398.

506 M.w.H. MATTEOTTI, *Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen*, 768.

507 Nach der Luxleaks-Steueraffäre im Jahre 2015 nahm die OECD unter dem Dach ihrer Transparenzbemühungen auch Rulingpraktiken unter die Lupe, STOCKER/FROSS/FUCHS, *Spontaner Austausch*, 251; KREIENBAUM, BEPS, 7. In der Öffentlichkeit entstand der Eindruck, dass die Steuerbehörden der Benelux-Staaten und der Schweiz mit multinationalen Unternehmen Abmachungen treffen, die gegen das im jeweiligen Land geltende Recht verstossen. Dies wäre in der Schweiz jedoch ein unerlaubtes Steuerabkommen, ZWEIFEL/BERTSCHINGER, *Austausch von Steurrulings*, 43; OESTERHELT, *Steuerrulings*, 432.

508 Siehe Kapitel «Substanz», III.3.3.1.

509 Siehe Kapitel «Transparenz», III.3.3.2.

510 OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*.

511 ALTENBURGER, *Internationales Steuerrecht*, 15 ff.; siehe das nachfolgende Kapitel.

3.2. BEPS 2.0

Nach Angaben der OECD hat die Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, welche die Digitalisierung der Wirtschaft mit sich bringt, für das Inclusive Framework on BEPS höchste Priorität⁵¹². Nachdem im Aktionsbericht von 2015⁵¹³ festgestellt wurde, dass es schwierig bis gar unmöglich sein wird, konkrete Massnahmen nur im Hinblick auf die digitale Wirtschaft und isoliert von den anderen Aktionspunkten auszuarbeiten⁵¹⁴, wurden die OECD-Arbeiten zum Aktionspunkt 1 für eine Zeit lang zurückgestellt⁵¹⁵. In der Zwischenzeit haben einzelne Länder damit begonnen, unilaterale Massnahmen zur Besteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft⁵¹⁶ einzuführen⁵¹⁷, weshalb sich die OECD gezwungen sah, schnellstmöglich *«a comprehensive consensus-based solution»*⁵¹⁸ zu präsentieren⁵¹⁹. *«This would secure and sustain the international income tax system and increase tax equity amongst traditional and digital businesses. Failure to deliver, however, will ultimately lead to a patchwork of unilateral actions, which in a fragile global economy, would harm investment and economic growth hampering the ability of governments to collect revenues and invest in programmes.»*⁵²⁰

512 OECD, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation; siehe auch OTTENWÄLDER, Mindestbeteuerung, 1.

513 OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report.

514 Siehe Kapitel «... zur Besteuerung wirtschaftlicher Aktivität in der digitalen Wirtschaft», III.2.1.

515 Vgl. OTTENWÄLDER, Mindestbeteuerung, 1.

516 Es gibt keine einheitliche Begriffsdefinition der «digitalen Wirtschaft»: *«... der Begriff der Digital Economy selber [ist] alles andere als klar umrissen, weshalb die OECD als Ausgangspunkt ihrer Überlegungen sechs Faktoren identifiziert, die als Kennzeichen der Digital Economy und der damit verbundenen Geschäftsmodelle gelten:*

- *Mobilität der Produktionsprozesse, der eingesetzten Immaterialgüterrechte und der Konsumenten;*
- *Starke Abhängigkeit von Daten;*
- *Wichtige Rolle von Netzwerkeffekten in der Wertschöpfung;*
- *Verbreitung von mehrseitigen Geschäftsmodellen;*
- *Tendenz zur Bildung von Monopolen oder Oligopolen;*
- *Volatilität und rascher Wandel des Marktes aufgrund tiefer Markteintrittsschranken, rasanter technologischer Entwicklungen und Veränderung der Kundenwünsche in immer schnelleren Zyklen»,* OSWALD, Digital Economy, 116 f.

517 M.w.H. FREY, BEPS 2.0, 289 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International 2019-2, 709; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-2, 260; BERR/BULARD/ZAHND, Besteuerung 2, 755 ff.; BECKER/PFISTER, Zunehmende Bedeutung, 286 ff.

518 OECD, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation.

519 BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 150.

520 OECD, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation.

Im Rahmen des BEPS 2.0⁵²¹ präsentierte die OECD ihren zwei-Säulen-Ansatz (*Two-Pillar Solution*)⁵²² zur künftigen Besteuerung von grossen, international tätigen Unternehmen⁵²³.

Die Säule 1 (*Pillar One*), zielt darauf ab, das traditionelle Konzept der Besteuerung von Unternehmen zu erweitern, um den digitalen Wandel und die globalisierte Wirtschaft besser zu berücksichtigen. Sie sieht vor, dass grösste multinationale Unternehmen, einschliesslich (aber nicht mehr nur) digitaler Unternehmen⁵²⁴, unabhängig von ihrer physischen Präsenz (d.h. ihrem «physischen Nexus»⁵²⁵), in den Ländern, in denen sie erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten und einen signifikanten Marktanteil haben (in den sog. «Marktstaaten»⁵²⁶) einen «angemessenen Anteil» an Steuern⁵²⁷

521 Das BEPS 2.0 ist ein «Folgeprojekt» von BEPS, siehe Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

522 Siehe *Public consultation on the tax challenges of digitalisation, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* und STATEMENT TWO PILLAR SOLUTION, 1ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, *Blickpunkt International* 2019-3, 879 f.

523 Im März 2018 präsentierte das Inclusive Framework on BEPS einen Zwischenbericht, welcher eine Analyse der Wertschöpfung bei neuen und sich verändernden Geschäftsmodellen im Kontext der Digitalisierung und der damit verbundenen steuerlichen Herausforderungen enthielt, OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report* 2018.

Obwohl die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS sich nicht in Bezug auf die Schlussfolgerungen aus dieser Analyse einigen konnten, setzen sie ihre Zusammenarbeit fort. Die vom Inclusive Framework on BEPS einberufenen öffentlichen Konsultationen, an welchen wichtige Interessengruppen wie Regierungen, Unternehmen, Zivilgesellschaft, Wissenschaft und die breite Öffentlichkeit beteiligt waren, sollten zu einer konsensbasierten langfristigen Lösung in Bezug auf die Zuteilung von Besteuerungsrechten und die verbleibenden BEPS-Fragen beitragen, zum Ganzen OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., *Blickpunkt International* und BEPS 2019-2, 263 f.; HUBER/ MAHAWATTAGE/DUMONT, *Blickpunkt International* 2019-1, 447 f.

Eine Übersicht der wichtigsten Meilensteine zum BEPS 2.0 findet sich unter: OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*; m.w.H. FREY, BEPS 2.0, 285 f.; BERR/BULARD/ZAHND, *Besteuerung*, 657.

524 Im Rahmen des Aktionspunktes 1 ging es zuerst darum, die digitalen Unternehmen zu besteuern. Die Massnahmen von BEPS 2.0. schliessen neu alle Unternehmen ein, die automatisierte digitale oder verbraucher- und nutzerorientierte Leistungen erbringen und welche einen gewissen Umsatz erreichen, FREY, BEPS 2.0, 292; BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 151.

525 Dazu BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 151.

526 Marktstaaten («market country») sind Staaten, in welchen sich Kunden bzw. Nutzer befinden.

527 In den Marktstaaten werden insg. 25% des Residualgewinns (Anteil des Gewinns, der über 10% der Umsatzerlöse hinausgeht) besteuert. Die Verteilung auf alle Marktstaaten, die einen Anknüpfungspunkt haben, erfolgt nach einem auf dem Umsatz basierenden Verteilschlüssel, STATEMENT TWO PILLAR SOLUTION, 1ff.; BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 151 ff.

zahlen⁵²⁸. Unter den Anwendungsbereich von Pillar One fallen Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von über 20 Milliarden Euro und einer Gewinnmarge von über 10%⁵²⁹. Ein Marktstaat darf zudem Konzerngesellschaften nur besteuern, wenn diese darin einen Umsatz von mindestens 1 Mio. Euro erzielen (sog. «Anknüpfungspunkt»). Der massgebliche Umsatz wird bei kleineren Staaten bis auf 250'000 Euro reduziert. Zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung müssen die Sitzstaaten dieser Konzerngesellschaften eine entsprechende Entlastung gewähren⁵³⁰.

Das Ziel der Säule 2 (*Pillar Two*) ist, den Steuerwettbewerb und damit den Anreiz für ungerechtfertigte Gewinnverschiebungen innerhalb eines Konzerns⁵³¹ durch die Einführung eines globalen Mindeststeuersatzes von 15%⁵³² zu begrenzen⁵³³. Pillar Two soll den Ländern ein neues Instrument in die Hand geben, um ihre Steuerbemessungsgrundlage vor Gewinnverlagerungen in Niedrig- oder Nichtsteuergebiete zu schützen⁵³⁴.

Pillar Two besteht aus zwei Komponenten: den *GloBE-Rules* und der *Subject to Tax Rule*⁵³⁵. Die *Global Anti-Base Erosion Model (GloBE) Rules* setzen sich aus der *Income Inclusion Rule*, der *Switch-Over Rule* und der *Undertaxed Pay-*

528 Zum Ganzen OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*; HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, *Blickpunkt International* 2019-2, 707 f.; BERR/BULARD/ZAHND, *Besteuerung*, 658 ff.; OTTENWÄLDER, *Mindestbesteuerung*, 1.

529 Der massgebliche Jahresumsatz wird mit der Zeit auf 10 Mrd. gesenkt, vorausgesetzt die Umsetzung ist erfolgreich. Einige Unternehmen sind von den Massnahmen ausgenommen, siehe STATEMENT TWO PILLAR SOLUTION, 1 f.

530 Zum Ganzen STATEMENT TWO PILLAR SOLUTION, 1 f.; BERR/BULARD/NAJAFI, *OECD-Vorschlag*, 150 ff.; FREY, *BEPS 2.0*, 291 ff.

531 Die Säule 2 sieht die Einführung einer globalen Mindeststeuer von 15% für MNE mit einem jährlichen Umsatz von über 750 Millionen Euro vor, REPORT ON PILLAR TWO BLUEPRINT, Rn. 119. Zu Ausnahmen siehe ebd., Rn. 71 ff., 125; MARTI/BIRRER/RÖLLIN, *BEPS 2.0*, 480; CAVELTI/CAJACOB, *Mindestbesteuerung*, 232.

532 Die Höhe des Mindeststeuersatzes ist ein Kompromiss. Die USA haben Druck ausgeübt, schlugen einen Satz von 21% vor (der «zufälligerweise» auch dem ordentlichen Satz nach der US-Steuerreform entspricht), «Steuern für Unternehmen – G7-Finanzminister einigen sich auf Mindeststeuer von 15 Prozent», SRF-online vom 5.6.2021; manchen Ländern war 15% zu wenig, «G7-Finanzministertreffen – Kommt nun die Steuerrevolution?», SRF-online vom 6.6.2021.

533 M.w.H. HUBER/MAHAWATTAGE/DUMONT, *Blickpunkt International* 2019-2, 708 f.; BERR/BULARD/ZAHND, *Besteuerung* 2, 754 f.; OTTENWÄLDER, *Mindestbesteuerung*, 1; MARTI/BIRRER/RÖLLIN, *BEPS 2.0*, 481 ff.

534 OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*.

535 Die Subject to Tax Rule unterwirft Zahlungen an verbundene ausländische Gesellschaften, welche gemäss DBA ein Anrecht auf eine Steuerbegünstigung hätten und somit im Staat des Zahlungsempfängers nicht dem Mindeststeuersatz unterliegen, im Staat des Zahlungsleisters einer Quellensteuer, REPORT ON PILLAR TWO BLUEPRINT, Rn. 589 ff. Zum Ganzen FREY, *BEPS 2.0*, 307 f.; CAVELTI/CAJACOB, *Mindestbesteuerung*, 234.

ments Rule zusammen. Die *Rule Order* ist dazu gedacht, das Risiko von Doppelbesteuerungen zu minimieren⁵³⁶. Die GloBE-Regeln sind nicht an den nationalen Steuersatz geknüpft. Zur Ermittlung der geforderten Steuerbasis wird eine neue komplexe Berechnung⁵³⁷ mittels zweier Parameter eingeführt. Ein Parameter ist eine eigene OECD-Definition des Steueraufwands⁵³⁸ und ein anderer Parameter ist eine spezifische Bemessungsgrundlage⁵³⁹.

Wird die Mindestbesteuerung (eventuell mittels einer nationalen Ergänzungssteuer) in einem Staat nicht erreicht, darf die Differenz zwischen der effektiven Steuerbelastung und der geforderten Mindeststeuerbelastung gem. der *Income Inclusion Rule* im Staat nachbesteuert werden, in welchem sich die oberste Muttergesellschaft des betreffenden Unternehmens befindet. Die *Switch-Over Rule* soll grundsätzlich sicherstellen, dass die *Income Inclusion Rule* für die im Ausland gelegene Betriebsstätte gilt. Gemäss der *Undertaxed Payments Rule* wird die Besteuerung subsidiär in den Staaten mit Tochtergesellschaften des betreffenden Unternehmens sichergestellt, wenn ein Staat die *Income Inclusion Rule* nicht eingeführt hat⁵⁴⁰.

Obwohl es keine Verpflichtung zur Übernahme der Two-Pillar Solution gibt (es handelt sich nicht um einen Mindeststandard, sondern um einen sog. «Unified Approach» bzw. «multilateralen Rahmen»⁵⁴¹), haben sich seit Oktober 2021 über 135 Länder und Gerichtsbarkeiten der zwei-Säulen Lösung der OECD angeschlossen. Nicht teilnehmende Länder müssen Nachteile in Kauf nehmen⁵⁴².

536 FREY, BEPS 2.0, 308.

537 Der effektiv bezahlte Steuersatz berechnet sich aus den insgesamt bezahlten massgeblichen Steuern geteilt durch das massgebliche Nettoeinkommen, CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 232.

538 Dazu zählen in der Schweiz insb. die Gewinn- und Kapitalsteuer, teilweise die Verrechnungssteuern sowie allfällige Grundstückgewinnsteuern, BERICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 26.

539 Die GloBe-Basis stellt der Finanzabschluss jeder Konzerngesellschaft (bspw. nach IFRS oder US/Japanese GAAP) dar, REPORT ON PILLAR TWO BLUEPRINT, Rn. 170 ff.; CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 233. Danach werden weitere Analysen der GloBE-Basis (bspw. Analyse der Abzüge) vorgenommen, um eine minimale Besteuerung von hochmarginigem Geschäft sicherzustellen, FREY, BEPS 2.0, 306 f. Teile der Einkünfte werden für die Anwendung der GloBE-Regeln nicht berücksichtigt (sog. Carve-outs), CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 234; MARTI/BIRRER/RÖLLIN, BEPS 2.0, 483. Zur Berücksichtigung der vorhandenen Substanz siehe Kapitel «Substanz», III.3.2.1.

540 Zum Ganzen FREY, BEPS 2.0, 304 f.; CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 231 ff.; MARTI/BIRRER/RÖLLIN, BEPS 2.0, 483 ff.

541 Die OECD gibt zu, dass ohne die multilateralen Massnahmen die Gefahr unkoordinierter, einseitiger Massnahmen bestehe. Die Länder würden versuchen, sowohl mehr Steuersubstrat anzuziehen als auch das bestehende Steuersubstrat zu schützen, mit nachteiligen Folgen für alle, OECD, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation.

542 CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 231.

Bei der Implementierung der Two Pillar Solution strebt die OECD einen sehr ambitionierten Zeitplan an⁵⁴³. Die Massnahmen (ausser der Einführung der Undertaxed Payments Rule⁵⁴⁴) sollten die Länder bereits Anfang 2023 in Kraft gesetzt haben⁵⁴⁵. Die Überprüfung der Umsetzung ist wie üblich mittels Peer-Reviews-Überprüfung vorgesehen; die detaillierten Angaben zum Prüfverfahren liegen derzeit noch nicht vor.

Ein weiterer Aspekt von BEPS 2.0, welcher den Bereich der Mehrwertsteuer und der Steuern auf Waren und Dienstleistungen (MwSt/GST) betrifft, darf auch nicht unbeachtet bleiben. Im BEPS-Aktionsbericht 1⁵⁴⁶ wurde festgehalten, dass die Digitalisierung diesbezüglich sowohl BEPS-Risiken als auch weitere Herausforderungen mit sich bringt. Die BEPS-Risiken entstünden, weil stark digitalisierte Unternehmen ihre Geschäfte so strukturieren, dass sie wenig oder keine Mehrwertsteuer auf aus der Ferne erbrachte Dienstleistungen und immaterielle Güter entrichten. Weitere Herausforderungen seien mit der Erhebung von Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Lieferungen von Waren, Dienstleistungen und immateriellen Gütern aus Online-Verkäufen verbunden⁵⁴⁷. Angesichts dessen erarbeitete die OECD einige Empfehlungen, welche in die internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien⁵⁴⁸ integriert wurden⁵⁴⁹. Daraufhin haben circa fünfzig Gerichtsbarkeiten Vorschriften für die Anwendung der Mehrwertsteuer auf B2C-Dienstleistungen und immaterielle Güter aus Online-Verkäufen ausländischer Anbieter erlassen⁵⁵⁰. Die Länder richten nun ihre Aufmerksamkeit zunehmend auf die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Importe von Waren mit geringem Wert in der Hoffnung auf beträchtliche Steuereinnahmen⁵⁵¹.

543 STATEMENT TWO PILLAR SOLUTION, 6f.

544 Die Inkraftsetzung der *Undertaxed Payments Rule* ist per 1.1.2024 vorgesehen.

545 Um sicherzustellen, dass die neuen Regeln effektiv und effizient umgesetzt werden können, unterstützt die OECD die Entwicklungsländer bei dieser Arbeit, OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*.
Zur zeitlichen Umsetzung siehe Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2.

546 OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*.

547 Siehe auch BECKER/PFISTER, *Zunehmende Bedeutung*, 284 f.

548 OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*.

549 Die *International VAT/GST Guidelines* wurden durch OECD (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation* und OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* ergänzt.

550 Zum Ganzen OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*; BECKER/PFISTER, *Zunehmende Bedeutung*, 282.

551 Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

3.3. Aktionspunkt 5 als Mindeststandard

3.3.1. Substanz

Das Schutzziel des Aktionspunktes 5 ist, die Integrität von Steuersystemen zu gewährleisten, welche durch mobile Aktivitäten und die Verwendung von Präferenzregimes einer stetigen Bedrohung unterliege⁵⁵². Der Aktionspunkt 5 gehört zu den Mindeststandards und umfasst zwei Hauptaspekte. Ein Aspekt betrifft den obligatorischen spontanen Informationsaustausch über Steuererulungs⁵⁵³. Der andere Aspekt beinhaltet Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz. Der Begriff «Substanz» hat im internationalen Steuerrecht verschiedene Dimensionen. Einerseits bezieht er sich darauf, inwieweit eine physische Präsenz in einem Staat erforderlich ist, damit diesem Staat Besteuerungsrechte eingeräumt werden. Aus Sicht des Steuerzahlers kann die Substanz als eine Summe der Anforderungen angesehen werden, die vorliegen müssen, um eine gewählte Steuerplanungsstruktur (und die damit verknüpften Steuervergünstigungen) aufrechtzuerhalten⁵⁵⁴.

Das von der OECD neu definierte Kriterium «wirtschaftliche Substanz» beantwortet die Frage, welche Substanz erforderlich ist, damit:

- a) ein Land bestimmte Sachverhalte besteuern darf;
- b) bestimmte Strukturen der Unternehmenssteuerplanung aufrechterhalten werden dürfen;
- c) bei präferenziellen Steuerregimes der schädliche Steuerwettbewerb verhindert werden kann.

Bereits der FINAL REPORT ACTION 5 enthielt einige Empfehlungen für den Umgang mit nationalen Präferenzregimes. Aufgrund ihrer einfachen Übertrag-

552 FINAL REPORT ACTION 5, 11; m.w.H. BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 57.

553 Dazu Kapitel «Transparenz», III.3.3.2.

554 NAVISOTSCHNIGG, Substance, 1.1.

Welche Anforderungen das sind, kann der Gesetzgeber mittels Steuervorschriften, die an die rechtliche Form des Unternehmens oder an die wirtschaftliche Substanz geknüpft sind, festlegen. Letztere können konkrete Kriterien festlegen, deren Erfüllung für einen Steuerpflichtigen objektiv beurteilbar ist (*quantitativer Ansatz*). Sie können auch Kriterien festlegen, die nur Anhaltspunkte für die Beurteilung liefern, wann die inhaltliche Anforderung erfüllt ist (*qualitativer Ansatz*). Beide Ansätze haben ihre Stärken und Schwächen. Im Allgemeinen bietet der quantitative Ansatz mehr Rechtssicherheit und ist in der Praxis leichter anzuwenden. Der Nachteil ist, dass er möglicherweise nicht jedem Einzelfall gerecht wird und sogar zu künstlichen Konstruktionen führen kann, die nur errichtet werden, um Steuervorteile zu erzielen. Umgekehrt kann der qualitative Ansatz in der praktischen Anwendung komplizierter sein, aber andererseits bessere Lösungen für jeden einzelnen Fall bieten. Die OECD verwendete bei der Festlegung der Anforderungen an die Substanz sowohl qualitative als auch quantitative Ansätze, ebd., 1.1.

barkeit über nationalstaatlichen Grenzen hinaus standen immaterielle Vermögenswerte (IP), wie Patentboxen, im Vordergrund⁵⁵⁵. Zwar «dürfen» diese gem. der OECD bestehen bleiben, der «Wetlauf nach unten» muss jedoch mittels einer Harmonisierung des Steuerwettbewerbs eliminiert werden. Hinsichtlich der Substanzanforderungen für immaterielle Güter ist zudem der BEPS-Aktionspunkt 8⁵⁵⁶ besonders wichtig. Während Action Point 5 Substanzanforderungen im Bereich der schädlichen Steuerpraktiken festlegt, beantwortet Action Point 8 (unter der Anwendung des sog. «DEMPE-Ansatzes»⁵⁵⁷) die Frage, welche Substanz notwendig ist, um bestimmte Strukturen der Unternehmenssteuerplanung mit immateriellen Vermögenswerten aufrechtzuerhalten⁵⁵⁸. Die inhaltlichen Anforderungen des Aktionspunktes 8 müssen also vor den inhaltlichen Anforderungen des Aktionspunktes 5 geprüft werden⁵⁵⁹.

Der BEPS-Aktionspunkt 5 sieht vor, dass die Präferenzregelungen von den Steuerpflichtigen verlangen, dass sie wesentliche Tätigkeiten («*Substantial Activity Requirement*») ausüben, um in den Genuss von Steuervorteilen zu kommen. Zur Definition der Voraussetzung der wesentlichen Tätigkeit in Bezug auf die *Präferenzregelungen für geistiges Eigentum* entwickelte die OECD den *Modified Nexus Approach*⁵⁶⁰. Dieser Ansatz «... allows a taxpayer to benefit from an IP regime only to the extent that the taxpayer itself incurred qualifying research and development (R&D) expenditures that gave rise to the IP income»⁵⁶¹.

Die Überprüfung der Umsetzung des Mindeststandards in Bezug auf die Anforderungen an die Substanz⁵⁶² erfolgte wie üblich mittels Peer Reviews. Der Stand dieser Überprüfung wurde im Fortschrittsbericht von 2017⁵⁶³ dar-

555 FINAL REPORT ACTION 5, 11.

556 Siehe Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

557 Dazu bspw. STADLER/BERR/TOMPAI, Besteuerung, 509.

558 «Forschung fördern, Steuern erlassen». Zum Modified Nexus Approach nachfolgend.

559 Dazu siehe Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2.

560 Dazu siehe nachfolgend.

561 FINAL REPORT ACTION 5, 9; vgl. auch KREIENBAUM, BEPS, 6.

«The nexus approach uses expenditure as a proxy for substantial activity. More specifically, it is the proportion of expenditures directly related to development activities that demonstrates real value added by the taxpayer and acts as a proxy for how much substantial activity the taxpayer undertook», OECD, Frequently Asked Questions, What is the nexus approach for patent boxes?

Der Nexus-Ansatz wird mit der EU koordiniert, OECD, Frequently Asked Questions, Has the work been coordinated with the European Commission work?

562 Dazu hatten sich 112 Länder verpflichtet.

563 OECD (2017), Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes Inclusive Framework on BEPS: Action 5.

gelegt⁵⁶⁴. Zudem enthielt der Fortschrittsbericht von 2017 wichtige Leitlinien zu den Standards, die für die Anforderungen an wesentliche Aktivitäten für Regelungen ohne geistiges Eigentum gelten⁵⁶⁵. Im Januar 2019 veröffentlichte die OECD den *Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes*, welcher Ergebnisse der Überprüfung von Steuervergünstigungen enthielt⁵⁶⁶. Letztlich erfolgte im Januar 2023 die Veröffentlichung der vom Inclusive Framework aktualisierten Schlussfolgerungen zur Überprüfung von Steuervergünstigungsregelungen⁵⁶⁷.

Da Forschung und Entwicklung wesentlich zum Wirtschaftswachstum eines Landes beitragen, fördern viele Länder diese Branche mit Input-⁵⁶⁸ oder Output⁵⁶⁹-Anreizen. Insbesondere Letztere (dazu zählen auch Patentboxen) können gemäss der OECD zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führen. Aus diesem Grund beschloss die OECD, sich diesem Thema zu widmen. Ihr Ziel in diesem Zusammenhang war, die Besteuerung an der Wertschöpfung auszurichten, d.h., die Wertschöpfung als Substanz zu definieren. Zwischen der Vorzugsbehandlung von Einkünften aus den IP-Vermögenswerten und den F&E-Ausgaben sollte eine Verknüpfung («Nexus Approach») hergestellt werden. Nach einigen Justierungen bzw. Modifikationen des Nexus Approach einigten sich die Länder auf eine Formel («Modified Nexus Approach»), nach welcher steuerlich begünstigte IP-Einkünfte errechnet werden können. Diese Formel lautet wie folgt: *Qualifizierte Ausgaben für F&E der qualifizierten IP-Vermögenswerte* geteilt durch *Gesamtausgaben für F&E der qualifizierten IP-Vermögenswerte* (sog. «Nexus-Quotient»⁵⁷⁰) multipliziert mit dem *Gesamteinkommen aus den IP-Vermögenswerten* ergibt die *steuerlich begünstigten Einkünfte*⁵⁷¹.

564 Einige Länder haben daraufhin ihre IP-Regimes angepasst, BOTSCHAFT SV17, 2546.

565 Der Modifizierte Nexusansatz gilt auch für andere Präferenzregelungen (d.h. Nicht-IP-Regelungen), z.B. eine Leasingregelung, die Einkünfte aus Leasinggeschäften steuerlich begünstigt. In diesem Fall verwendet die OECD jedoch das Konzept der «Core Income Generating Activities», um das Erfordernis der wesentlichen Tätigkeit zu bestimmen, m.w.H. NAVISOTSCHNIGG, Substance, 1.3.3.

566 Im Anschluss an das BEPS-Projekt dehnte die OECD die Anwendung des Erfordernisses der wesentlichen Tätigkeit auf Länder aus, die keine oder nur eine nominale Steuer erheben, um ähnliche mobile Geschäftstätigkeiten einem ähnlichen Standard zu unterwerfen, unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Präferenzregelung oder eines Null- oder Nominalsteuersatzes besteuert werden, OECD (2018), Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions, Inclusive Framework on BEPS: Action 5, Rn. 18.

567 319 Regelungen wurden überprüft, OECD, Action 5 Harmful tax practices.

568 MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort, 803 f.

569 MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort, 804.

570 Dazu SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 790 ff.

571 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 30.

Die qualifizierten Ausgaben müssen von einem qualifizierten Steuerpflichtigen getätigt werden, sie müssen in einem direkten Zusammenhang mit dem IP-Vermögenswert stehen⁵⁷², sie dürfen nur Ausgaben erfassen, die für den Zweck tatsächlicher F&E-Aktivitäten⁵⁷³ getätigt wurden und sie müssen im Zeitpunkt ihres Entstehens in die Nexus-Quote einbezogen werden⁵⁷⁴.

Die Gesamtausgaben sind *«the sum of all expenditures that would count as qualifying expenditures if they were undertaken by the taxpayer itself»*⁵⁷⁵. Daraus folgt, dass alle Ausgaben, die nicht zu den qualifizierten Ausgaben gehören, auch wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst getätigt wurden (wie bspw. Zinszahlungen, Gebäudekosten etc.), nicht berücksichtigt werden können. Die Gesamtausgaben umfassen die Ausgaben des Steuerpflichtigen selbst und auch die Kosten, die durch eine Auftragsforschung (von inländischen verbundenen Unternehmen oder in- oder ausländischen Dritten) entstanden sind⁵⁷⁶.

Als IP-Vermögenswerte qualifiziert sind Patente und vergleichbare Rechte (Patente im weitesten Sinne, urheberrechtliche geschützte Software, bestimmte IP-Vermögenswerte von KMU)⁵⁷⁷.

Für das Gesamteinkommen aus IP-Vermögenswerten gibt die OECD keine Definition vor, sondern nur einige Grundsätze. Demzufolge ist das Gesamteinkommen nur ein Nettobetrag⁵⁷⁸ und umfasst nur Einkünfte, die aus einem IP-Vermögenswert stammen. Zudem sollen die Jurisdiktionen gem. der OECD das Gesamteinkommen *«consistent with their domestic laws on income definition after the application of transfer pricing rules»* definieren⁵⁷⁹.

572 *«They would include the types of expenditures that currently qualify for R&D credits under the tax laws of multiple jurisdictions. They would not include interest payments, building costs, acquisition costs, or any costs that could not be directly linked to a specific IP asset»*, FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 39.

573 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 41 f. Die OECD verweist hier erstaunlicherweise in diesem Zusammenhang nicht auf ihr eigenes Frascati-Handbuch, OECD (2015), Frascati Manual 2015, Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. Vgl. auch MÜLLER/GRAMIGNA /LINDER, Forschungsstandort, 805.

574 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 39. Zum Ganzen NAVISOTSCHNIGG, Substance, 3.2.6.2.

575 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 42.

576 Zum Ganzen NAVISOTSCHNIGG, Substance, 3.2.6.6.

577 Kritisiert wird, dass im Rahmen des Modified Nexus Approach generell nur Patente bevorzugt werden, obwohl deren Inhaber bereits ein zeitlich unbegrenztes Monopol auf ein IP-Asset besitzen. Die nicht patentierbaren Innovationen werden hingegen nicht gefördert, NAVISOTSCHNIGG, Substance, 3.2.4.

578 *«Overall income should [...] be calculated by subtracting IP expenditures allocable to IP income and incurred in the year from gross IP income earned in the year»*, FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 47. Die abzuziehende Ausgaben müssen also nicht unbedingt qualifizierende Ausgaben sein.

579 Zum Ganzen FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 46 ff.; NAVISOTSCHNIGG, Substance, 3.2.7.

Als *qualifizierte Steuerzahler* werden ansässige Unternehmen, inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen und ausländische Betriebsstätten ansässiger Unternehmen sowie natürliche Personen definiert⁵⁸⁰.

Weitere Rahmenbedingungen für Forschung und Entwicklung bzw. Patentboxen sind wie folgt definiert: Action Point 5 schreibt kein bestimmtes Verfahren für die Erteilung von Patenten vor, aber der Patentinhaber muss wesentliche Funktionen bei der Entwicklung, Verbesserung, dem Erhalt und Schutz, der Verwertung (DEMPE-Funktionen) des Patents übernommen, wesentliche Vermögenswerte eingesetzt sowie wesentliche Risiken getragen haben. Das bloße rechtliche Eigentum begründet keinen Anspruch auf privilegierte Besteuerung im Rahmen einer Patentbox⁵⁸¹. Ein Land kann den Steuerpflichtigen erlauben, ihre qualifizierenden Ausgaben bis zu 30% zu erhöhen (sog. «Uplift»). Der erhöhte Betrag der qualifizierenden Ausgaben darf die Gesamtausgaben der Steuerpflichtigen jedoch nicht übersteigen. *«The purpose of the up-lift is to ensure that the nexus approach does not penalise taxpayers excessively for acquiring IP or outsourcing R&D activities to related parties.»*⁵⁸²

3.3.2. Transparenz

Der zweite⁵⁸³ Aspekt der BEPS-Massnahme 5 betrifft die Verbesserung der Transparenz mittels ersuchensunabhängiger grenzüberschreitender Mitteilungen von Steuervorbescheiden⁵⁸⁴ betreffend die Inanspruchnahme selektiver (sog. *«preferential»*) Besteuerungsregimes⁵⁸⁵. In diesem Fall bezweckt der Informationsaustausch, dass *«Steuerverzerrungen und damit verbundene Fälle von doppelter Nichtbesteuerung [...] vermieden werden, indem die Empfänger-*

580 Falls die Befreiungsmethode angewendet wird, kann eine ausländische Betriebsstätte u.U. unberücksichtigt bleiben, NAVISOTSCHNIGG, Substance, 3.2.3.

581 Zum Ganzen HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 444 f.; NAVISOTSCHNIGG, Substance, 3.2.6.3.

582 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 41.

583 Der dritte Aspekt der Aktionspunktes 5 – die Überprüfung der Anforderungen an wesentliche Aktivitäten in nicht oder nur nominell besteuerten Gerichtsbarkeiten – betrifft nur 12 Jurisdiktionen, zum Ergebnis siehe OECD, Action 5 Harmful tax practices.

584 Es geht im Allgemeinen um Steuervorbescheide, bei denen ein Risiko der Gewinnverkürzung bzw. Gewinnverschiebung besteht, OBERSON, Rulings, 512f.

585 Gemeint sind selektive Regimes (vor allem IP-Regimes), die zu einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung führen. Ob ein Regime im Report des FHTP von 1998 als *«potentially harmful»* befunden wurde, ist nicht von Bedeutung. Entscheidend ist, dass in Bezug auf gewisse Steuerpflichtige bzw. Steuerarten von Einkommen eine steuersystematisch nicht begründete steuerliche Privilegierung gegeben ist, OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 41. Siehe bei FN 590.

staaten des Informationsaustauschs in die Lage versetzt werden, zu überprüfen, ob sich ein Ruling, das in einem anderen Staat genehmigt wurde, auf die Behandlung von Steuerpflichtigen im Empfängerstaat auswirkt»⁵⁸⁶.

Die bisherigen Ergebnisse der OECD-Arbeiten zu diesem Aktionspunkt präsentieren sich wie folgt. Der **FINAL REPORT ACTION 5** identifizierte fünf Kategorien (Numerus clausus⁵⁸⁷) von Rulings⁵⁸⁸, für welche ein zwingender spontaner Informationsaustausch vorgesehen wurde⁵⁸⁹:

- *Kategorie 1: Rulings im Zusammenhang mit präferenziellen Steuerregimes, d.h. steuersystematisch nicht begründete Privilegierung mit Bezug auf gewisse Steuerpflichtige bzw. gewisse Arten von Einkommen*⁵⁹⁰;

586 VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1231. Siehe auch **FINAL REPORT ACTION 5**, Rn. 21; HUBER/MAHAWATTAGE/KÄLIN, Blickpunkt International 2017-1, 117 f.; HUBER/MAHAWATTAGE/KÄLIN, Blickpunkt International 2017-2, 287 f.

587 **FINAL REPORT ACTION 5**, 48 ff.; zum Ganzen JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 268 ff.

588 «Rulings» sind per Definition der OECD «*any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer, or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely*», **FINAL REPORT ACTION 5**, 47. Vgl. zum Begrifflichen Kapitel «Treu und Glauben», IV.3.2.1.g.

Zwar umfasst die Definition allgemeine und individuelle Rulings, doch die OECD hat bestimmt, dass der spontane Informationsaustausch nur auf individuelle Rulings anwendbar ist, d.h. ATA (Advance Tax Agreements) und APA (Advance Pricing Arrangements), **FINAL REPORT ACTION 5**, Rn. 98; m.w.H. VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1231; OBERSON, Rulings, 515 f.

589 Der BEPS-Zwischenbericht von 2014 *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* beschränkte sich nur auf Kategorie 1. Der Anwendungsbereich ist also stark ausgedehnt worden, siehe ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 43 f.

590 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 281 f.

Um zu ermitteln, ob eine Pflicht zu einem spontanen Informationsaustausch von Rulings besteht, hat das FHTP eine sog. «Filtermethode» eingeführt. Rulings, welche einen Sonderstatus begründen, müssen spontan ausgetauscht werden, wenn sie in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen, präferenziellen Charakter haben und damit ein tiefer Steuersatz erzielt wird. Folglich unterliegen solche Rulings dem spontanen Informationsaustausch, welche durch das FHTP noch nicht geprüft worden sind oder geprüft und als nicht potenziell oder tatsächlich schädlich eingestuft worden sind, zum Ganzen VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1234 ff.; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 44; OBERSON, Rulings, 516 f.

Die OECD legte keine Mindestschwelle für einen zu tiefen effektiven Steuersatz fest. Massgebend dafür wäre das Verhältnis zum kombinierten effektiven Steuersatz auf nationaler (in der Schweiz Bundessteuer) und subnationaler Ebene (in der Schweiz kantonale Steuern und Gemeindesteuern). Die OECD schlägt stattdessen vor, Schutzmassnahmen einzuführen, um die Auswirkungen eines «schädlichen» Steuerregimes zu bekämpfen (v.a. mit den CFC-Rules), VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1236.

- *Kategorie 2: Grenzüberschreitende Advance Pricing Agreements*⁵⁹¹ (APA) bzw. *andere Rulings zwischen nahestehenden Personen*⁵⁹² betr. *Transferpreisbestimmungen*⁵⁹³;
- *Kategorie 3: Rulings, die in Abweichung vom eigentlichen Geschäftsergebnis eine unilaterale Reduktion des steuerbaren Gewinns herbeiführen, sofern dieser Umstand in der Jahresrechnung nicht ersichtlich ist (sog. «unilateral downward adjustment of taxable profits»)*⁵⁹⁴;
- *Kategorie 4: Rulings im Zusammenhang mit Betriebsstätten (Bestand, Nichtbestehen, Ermittlung der der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne)*⁵⁹⁵;
- *Kategorie 5: Rulings zu Durchlaufstrukturen verbundener Gesellschaften (sog. «related party conduits»)*⁵⁹⁶.

Zudem enthält der Katalog eine Auffangbestimmung⁵⁹⁷, welche der OECD erlauben würde, weitere Kategorien auf die Liste zu setzen.

Die Rulings müssen gemäss der OECD entweder mit dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. Obergesellschaft⁵⁹⁸ oder in bestimmten Fällen mit den Ansässigkeitsstaaten nahestehender Gesellschaften, aus welchen vom Ruling betroffene Einkünfte stammen⁵⁹⁹, ausgetauscht werden⁶⁰⁰. Der

591 Definition der OECD siehe OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Rn. 4.

592 «Nahestehende Personen» halten direkt oder indirekt eine Beteiligung von mind. 25%, m.w.H. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 801.

593 Dazu VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1236; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 45; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 42 f.

594 Dazu VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1236; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 45; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 43 f.

595 Dazu VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1237; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 44 f.

596 D.h. Rulings in Bezug auf grenzüberschreitende Leistungsflüsse zwischen nahestehenden Unternehmen, VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1237; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 45.

597 Die Bestimmung schliesst alle anderen Rulings ein, die ohne Informationsaustausch zu BEPS-Problemen führen können, vgl. VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1237.

598 Der Begriff «Obergesellschaft» wird durch die OECD nicht ausdrücklich definiert. Vermutlich handelt es sich um eine Gesellschaft, welche die andere Gesellschaft nach Kapital oder Stimmrechten beherrscht, OESTERHELT, Spontaner Austausch, 285.

599 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 285; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 46; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 46 f.

600 VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1238; FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 121 ff.; JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 270 f.; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 46 f.

Austausch soll gemäss der OECD unabhängig von der Vermutung der Steuerverkürzung oder Nichtbesteuerung in der anderen Vertragspartei stattfinden. Die BEPS-Vorlage sieht ein zweistufiges Übermittlungsverfahren vor⁶⁰¹. Im Anhang C zu FINAL REPORT ACTION 5 (Übermittlungsformular) ist vorgesehen, dass die Staaten gewisse Informationen angeben, welche dem Empfängerstaat dazu dienen können, zu entscheiden, ob er einen Informationsaustausch auf Ersuchen beantragen will⁶⁰². Der FINAL REPORT ACTION 5 enthält zudem einige Bestimmungen betreffend den zeitlichen Geltungsbereich⁶⁰³ sowie die *Best Practices*, welche nicht bindend sind.

Den spontanen Austausch von Rulings will die OECD nur den Staaten zugestehen, die auch über die rechtlichen Grundlagen verfügen, den anderen Staaten spontane Amtshilfe zu gewähren (sog. *Reziprozität*)⁶⁰⁴. Zudem soll der empfangende Staat *vertrauliche Behandlung* garantieren können⁶⁰⁵. Falls im Empfängerstaat durch die rechtlichen Rahmenbedingungen die Geschäfts- und Steuergeheimnisse nicht ausreichend geschützt sind, kann der spontane Informationsaustausch ausgesetzt werden⁶⁰⁶.

Im Februar 2021 veröffentlichte die OECD «*Terms of Reference and Methodology for peer reviews*»⁶⁰⁷ für die Jahre 2021-2025. Zudem wurden gewisse Dokumentationspflichten eingeführt («*The Exchange on Tax Rulings XML Schema*») und das Benutzerhandbuch («*User Guide*»⁶⁰⁸). Das XML-Schema für

601 FINAL REPORT ACTION 5, 54; m.w.H. OPEL, Spontane Amtshilfe, 389 f.; VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1241 f.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 261; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 46 f.; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 289.

602 Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

603 Darauf wird nicht näher eingegangen, da die Relevanz der besagten Bestimmung zum gegebenen Zeitpunkt etwas abgenommen hat. Zum Ganzen siehe STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch, 254, 256; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 286 f.; OPEL, Spontane Amtshilfe, 386 f.; VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1240 f.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 263; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 799 f.

Zur Problematik der durch die OECD in diesem Zusammenhang vorgesehenen Rückwirkung siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

604 Um festzustellen, ob diese Voraussetzung gegeben ist, wird ein sog. «abstrakter Test» durchgeführt, m.w.H. OESTERHELT, Spontaner Austausch, 287.

605 Siehe Kapitel «Transparenz», IV.3.4.2.

606 FINAL REPORT ACTION 5, 55 f.

607 OECD (2021), BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents.

608 Um in den Genuss präferenzzieller Besteuerung zu kommen, müssen Steuerpflichtige dokumentieren, welche Gewinne aus welchen immateriellen Wirtschaftsgütern resultieren etc., KREIENBAUM, BEPS, 6 f.; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 289; ERLÄUTERUNGEN STAhiV, 5.

den Austausch von Steuervorbescheiden und das Benutzerhandbuch wurden entwickelt, um strukturiertes Feedback zu den empfangenen Informationen geben zu können bzw. die Datenqualität verbessern zu können etc.⁶⁰⁹.

Die Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs nach dem OECD-Standard wird vom FHTP unter den Aspekten «Informationsbeschaffungsprozess», «Austausch von Informationen», «Vertraulichkeit der erhaltenen Informationen» und «Statistiken» überwacht⁶¹⁰.

609 Die neue Version ist seit dem 1.4.2020 verfügbar, OECD, Action 5 Harmful tax practices.

610 OECD, Action 5 Harmful tax practices. Vgl. auch die Übersicht von Peer Reviews für 2017-2020.

IV. Umsetzung des BEPS-Aktionsplans in der Schweiz

1. Ziele der Umsetzung

1.1. Erstes Ziel: BEPS-Projekt-konforme Umsetzung?

Die Schweiz wurde im BEPS-Bericht für ihre Steuerpraktiken seitens der OECD scharf kritisiert⁶¹¹. In der Zwischenzeit wurden einige davon «korrigiert» bzw. abgeschafft⁶¹². Ob die Anforderungen der OECD an die Unternehmensbesteuerung der Mitglieds- und Nicht-Mitgliedsländer «BEPS-Projekt-konform» umgesetzt wurden, wird in der Regel erst im Rahmen der sog. *Peer Reviews*⁶¹³ bestätigt. Es stellt sich die Frage, *welche Anforderungen an die «BEPS-Projekt-konforme»-Umsetzung seitens der OECD in der Theorie und in der Praxis gestellt werden und ob sie voneinander abweichen*. Falls eine solche Abweichung festgestellt werden kann, wird es wohl auch für die Schweiz möglich sein, Vorteile daraus bei der Umsetzung des BEPS-Projekts zu nutzen.

Das BEPS-Projekt wurde ins Leben gerufen, bevor die Kosten-Nutzen-Rechnung gemacht wurde⁶¹⁴. Die Existenz der «unmoralischen»⁶¹⁵ Steuervermeidungspraktiken der international tätigen Konzerne war aus Sicht der OECD Grund genug, um das kostspielige Projekt mit weitreichenden rechtlichen und

611 Vgl. bspw. OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report* und OECD (2017), *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes*. Die Schweiz wurde für folgende «schädliche» Steuerpraktiken kritisiert: Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Lizenzbox, Prinzipalausscheidung, fiktiver Zinsabzug bei Finance Branches als *ring fencing*, Vorabzugsregelung für die Kommissionäre, Fifty-fifty-Praxis und Steuererleichterung für neu gegründete oder umstrukturierte Unternehmen, BARTHOLET, WTO und Steuern, 360 ff.; siehe auch Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

612 Siehe Kapitel «Umsetzungsvorschläge der Schweizer Regierung», IV.3.

613 Siehe OECD, BEPS.

614 Die OECD bezifferte den angeblichen Schaden von «BEPS-Phänomenen» erst gegen Ende des Jahres 2015, NUSSBAUM, BEPS, 11 ff. Siehe Kapitel «Vorgeschichte und Ziele», III.1.

615 Siehe Kapitel «Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit», IV.1.4. *«Hat Steuerrecht per se etwas mit Moral zu tun? [...] [D]as Steuerrecht [ist] moralisch neutral. [...] Steuern zu ersparen ist eigentlich nicht verwerflich, schon gar nicht ist es illegal. Steuern sind betriebswirtschaftlich Kosten»*, GOSCH DIETMAR, in: LÜDICKE, BEPS, 47.

finanziellen Auswirkungen ins Leben zu rufen⁶¹⁶. Angeblich in Sorge um die (angeblich) ungerechte Verteilung des Steuersubstrats unter den Ländern, war die OECD bereit und willens, kleinere Länder wie die Schweiz ihrer wenigen Möglichkeiten zu berauben, strukturelle Wettbewerbsnachteile auszugleichen⁶¹⁷, und zudem den Ländern, die bereits aufgrund ihrer geopolitischen Struktur über Wettbewerbsvorteile verfügen, noch mehr «Vorsprung» zu verschaffen⁶¹⁸. Dass es der OECD tatsächlich nicht um die Steuergerechtigkeit geht, kann man bereits daraus ableiten, dass die Organisation sich einer Grundsatzdiskussion über *«die Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zwischen Staaten, also [der] Frage danach, welcher Staat welche Sachverhalte besteuern darf»*⁶¹⁹, weitgehend verschliesst⁶²⁰. Das BEPS-Projekt der OECD ist ein Werkzeug, mit welchem die Organisation am «Überbleibsel» der imperialen Steuerpolitik – künstliche Anknüpfung an den Sitz des Unternehmens bzw. an die Betriebsstätte – mit allen Mitteln festzuhalten versucht. *«Angesichts der Mitgliederliste von OECD und G20 erstaunt es kaum, dass diese Organisationen sich sträuben, das bisherige Besteuerungssystem aufzugeben oder umzukrempeln. Dieses basiert im Wesentlichen auf einer Sitzbesteuerung mit einigen Durchbrechungen, wovon in erster Linie hoch entwickelte Staaten der westlichen Welt profitieren, in denen sich traditionell viele Unternehmenssitze befinden. Verlierer des gegenwärtig praktizierten Systems der internationalen Unternehmensbesteuerung sind dagegen Staaten wie China oder Indien, die als Produktionsstaaten und damit als Quellenstaaten bekannt sind. So erstaunt es nicht, dass es diese Staaten sind, die zunehmend verlangen, dass nicht mehr die Besteuerung am Sitz oder an Betriebsstätten maximiert werden soll, sondern Besteuerungsbefugnisse vermehrt auch den Quellenstaaten zugeteilt werden sollen.»*⁶²¹

616 Siehe Kapitel «Vorgeschichten und Ziele», III.1.

617 Eine solche Ausgleichsmöglichkeit gesteht die EU bspw. Madeira zu, indem sie der Insel Steuererleichterungen seit mehreren Jahren gewährt. Nach dem aktuellen Gesetzesstand gelten diese Steuervorteile bis mindestens in das Jahr 2027, vgl. Informationsblatt der Europäischen Kommission IP/02/1849 «Kommission genehmigt Steuererleichterungen in der Freizone Madeira (Portugal)» vom 11.12.2002, Brüssel; «Das System Madeira», BR-online; «Wirtschaftsstandort Madeira», Roedel & Partner vom 14.9.2021.

618 M.w.H. SCHÖN, Steuerwettbewerb, 346 f.

619 OSWALD, Digital Economy, 125; vgl. auch NUSSBAUM, BEPS, 11 ff.

620 *«Man kommt sich als Unternehmen teilweise vor, als ob eine Herde von Löwen ihr Opfer bereits identifiziert hat und dabei ist, sich darüber herzumachen. Das Problem besteht aber darin, dass sich die Löwen nicht vorher über die Aufteilung geeinigt haben. Und das ist das eigentliche Problem an der BEPS-Initiative»*, NUSSBAUM, BEPS, 13. Immerhin dürften die «Marktstaaten» im Rahmen des BEPS 2.0 einige Besteuerungsrechte erhalten, siehe Kapitel «BEPS 2.0», III.3.3.

621 OSWALD, Digital Economy, 125 f.

Die Chance zu ergreifen, «einen lange überfälligen Paradigmenwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung endlich einzuleiten und das versagende internationale Steuersystem fundamental umzubauen»⁶²², ist offenbar nicht im Interesse des «Clubs der Reichen»⁶²³. Die Organisation bleibt «dem bisher geltenden Paradigma der Sitzbesteuerung mit Durchbrechungen verhaftet [und unternimmt] [...] mit ihrem BEPS-Projekt den zum Scheitern verurteilten Versuch, das überholte Konstrukt der Betriebsstätte in einer Weise zu reformieren, die eine sinnvolle Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im 21. Jahrhundert gewährleisten soll»⁶²⁴. Um ihre Führungsrolle auf dem Gebiet der internationalen Besteuerungsstandards zu festigen und ihre Kompetenzen im Bereich der direkten Steuern⁶²⁵ auszubauen, opfert sie bereitwillig die mühsam erarbeiteten und verhandelten Grundsätze der internationalen Besteuerung⁶²⁶. Die in der OECD geltenden doppelten Standards sind dabei kaum zu übersehen⁶²⁷. Die USA haben ein Paradebeispiel dafür statuiert, wie ein mächtiges

622 OSWALD, Digital Economy, 123.

623 «Drittstaaten kritisieren die weit gehende Beschränkung des «Clubs der Reichen» auf den Kreis der westlichen Industrieländer. Ein weiterer Kritikpunkt ist der mangelnde greifbare Einfluss der OECD: Sie ist nicht mit Kompetenzen ausgestattet, die über alle Staaten hinweg gelten (supranationale Kompetenzen). Beschlüsse und Empfehlungen unterliegen dem Konsensprinzip und gelten nur für die Staaten, die ihnen zustimmen», wirtschaftslexikon.co.

624 OSWALD, Digital Economy, 125f.

625 Diese Kompetenzen könnten gem. LOSCHELDER FRIEDRICH, in: LÜDICKE, BEPS, 35, im Rahmen der Massnahme 15 begründet und ausgeweitet werden.

626 NUSSBAUM, BEPS, 11 ff.

627 «Insbesondere wird kritisiert, dass die Initiativen der OECD zu einseitig auf die unfairen Steuerpraktiken von kleinen Inselstaaten fokussieren, von denen einige Entwicklungsländer sind, während die unfairen Steuerpraktiken in den OECD-Ländern weniger streng behandelt werden», RIXEN, Politisierung, 274.

Im Bericht von Tax Justice Network von März 2012 wurde die Vorgehensweise der OECD kritisiert: Während die meisten Staaten zuerst die Phase 1 der Prüfung durchlaufen mussten, wurde einigen anderen (ca. 20 Staaten, die Mehrheit davon sind «mächtigere» Mitglieder der OECD wie die USA, Deutschland und Grossbritannien) eine kombinierte Prüfung ermöglicht. «Damit verzichtet das Global Forum auf die Möglichkeit, politischen Druck auf diese Länder auszuüben, damit sie ihre Gesetzgebung anpassen. Viele dieser Länder genügen dem OECD-Standard nicht», zitiert nach: «Im Kampf gegen die Steuerflucht misst die OECD mit zwei Ellen», TA vom 14.1.2013, 35. Im Weiteren wurde kritisiert, dass die Anforderungen an die Zulassung zur Phase 2 nicht definiert wurden.

Grossbritannien hat seine Steueroasen erst 2018 aufgegeben, siehe «Britisches Unterhaus – Historisches Gesetz gegen Steueroasen», SRF-online vom 2..2018.

«Auf dem Papier tragen die wichtigsten OECD-Staaten und die G-20 solch weitgehende Transparenzregeln mit. Ob sie auch in der Praxis mitmachen, wird sich zeigen. [...] Er [Pascal Saint-Amans] weiss dann zwar genau, wo die Defizite der Schweiz auf dem Weg zum AIA noch liegen. Aber ob die USA oder Grossbritannien ihre Schlupflöcher in Delaware

OECD-Mitglied den eigenen Finanzplatz stärken kann, indem es das «Steuer-oasengeschäft» für das «fremde» Geld ungehindert «monopolisiert»⁶²⁸ und die BEPS-Anforderungen ebenso ungeahndet auf die ihm passende Art und Weise⁶²⁹ interpretiert. Es sind höchstens «warme Empfehlungen»⁶³⁰ der OECD und nicht die «schwarze Listen», die die USA daraufhin zu befürchten haben⁶³¹. Dies, obwohl «[a]ufgrund der zahlreichen Hinweise auf das US-Recht und auf US-MNE [...] der Leser des BEPS-Reports der Vermutung unterliegen [könnte], es handle sich [beim BEPS-Phänomen] ausschliesslich um ein US-Problem»⁶³². Daraus wird ersichtlich, dass es beim BEPS-Projekt «letztlich um den konkurrierenden Wettbewerb der Staaten untereinander [...] und nicht um das Verhalten der Konzerne»⁶³³ geht. «Es handelt sich um einen mit harten Bandagen ausgetragenen internationalen Verteilungskampf, mit dem sich zum einen vor allem bevölkerungsreiche Staaten mit grossen Märkten gewinnsteuerliche Mehreinnahmen zulasten von Staaten mit starken, exportorientierten Unternehmen sichern wollen, und zum anderen um eine begrenzte Ausschaltung des internationalen Steuerwettbewerbs zum Bewahren von Hochsteuerstaaten vor lästiger Steuerkonkurrenz.»⁶³⁴ Die Befürchtung, dass «grosse Staaten vor allem für

und auf den Kanalinseln stopfen werden, scheint ihm weniger wichtig zu sein. «Lassen Sie uns den Standard entwickeln und dann schauen, wer ihn wie umsetzt», sagte er [...] dazu», «OECD strebt strenge Kriterien für Lizenzboxen an», BaZ-online vom 4.3.2014; vgl. auch BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 136.

628 Siehe Kapitel «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts», II.5.

629 Bspw. wurde im Rahmen der US-Steuerreform ein FDII-Regime eingeführt, welches die Kriterien des Nexus Approach des OECD-Aktionspunktes 5 nicht erfüllt, m.w.H. JUNG, US-Steuerreform, 618. Vgl. auch FLICK, BEPS in The U.S., 229 ff.

630 Auf Delaware angesprochen, sagte PASCAL SAINT-AMANS im Jahre 2013: «Was Delaware betrifft, so haben wir den USA wärmstens empfohlen, die Gesetze in dem Bundesstaat zu ändern, weil sie nicht unseren Standards entsprechen. Aber Delaware hat sich nicht bewegt, ebenso wenig wie die Schweiz», «Steuerflucht: Die OECD kritisiert fehlende Fortschritte der Schweiz», TA vom 9.1.2013, 33.

631 Die Trusts in US-Bundesstaaten wie Nevada oder auch Süd-Dakota sind steuerbefreit, «Die USA, das neue Steuerparadies», finews.ch vom 29.1.2016.

Auf die Fortschritte der USA bei der Offenlegung der wirtschaftlich Berechtigten von Offshore-Firmen und Trusts angesprochen, sagte PASCAL SAINT-AMANS: «Der Stand ist der gleiche wie in der Schweiz mit den Aktiengesellschaften mit Inhaberaktien, die von anonymen Besitzern gehalten werden», die OECD habe die Trusts im Blick und die USA wurden nur (!) als «weitgehend konform» eingestuft, mit einem grossen Vorbehalt wegen des Bundesstaats Delaware, «Steuerflucht: Die OECD kritisiert fehlende Fortschritte der Schweiz», TA vom 9.1.2013, 33.

632 STOCKER, BEPS, 303.

633 NUSSBAUM, BEPS, 13; vgl. auch «Im Poker um Steuer milliarden werden die Karten neu verteilt», NZZ-online vom 24.5.18.

634 SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 102.

sie vorteilhafte internationale Empfehlungen in ihr Recht übernehmen, während kleinere Länder stärker unter Druck stehen, das Nachteilige einzuhalten»⁶³⁵, ist nicht von der Hand zu weisen.

Deswegen beeilen sich die Länder, (eigene) BEPS-Massnahmen schnellstmöglich umzusetzen⁶³⁶, um (offiziell) «ein Gegengewicht zu schaffen gegen die besonders intelligenten und ambitionierten Unternehmen, die sich der Steuerpflicht entziehen möchten»⁶³⁷, und (inoffiziell), um nicht auf das grösstmögliche Stück «Gewinnkuchen»⁶³⁸ verzichten zu müssen.

Diese Fakten und Entwicklungen erhärten die Vermutung, dass «BEPS-Projekt-konform» gleich «entsprechend den Interessen der mächtigen OECD-Mitglieder» bedeutet. Die Frage, welchen Weg die OECD bei der Bekämpfung von BEPS-Phänomenen in der Zukunft einschlagen wird⁶³⁹, kann deswegen eher von den Politikwissenschaften als von den Steuerwissenschaften beantwortet werden. Die Anforderungen an die Ausgestaltung der einzelnen Steuerregime und die Landes-Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen sind schwammig formuliert und können sich schnell ändern⁶⁴⁰, ganz nach dem

635 NATALIE GRATWOHL, in: «Die Handschrift der einflussreichen Staaten», NZZ-online vom 23.9.2015; vgl. auch «Im Poker um Steuermilliarden werden die Karten neu verteilt», NZZ-online vom 24.5.2018.

636 Zur EU-Unternehmenssteuerreform (u.a. BEPS-Umsetzung) siehe STÄHLIN/SCHURTER, EU-Unternehmenssteuerreform, 270 ff.; STÄHLIN, EU, 1005 ff.; LINN/PIGNOT, ATAD, 165 ff. Die Autoren machen darauf aufmerksam, dass ein *level playing field* mit den Richtlinien der EU zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung (ATAD I und II) innerhalb der EU nicht sichergestellt werde. Die Mindeststandards der ATAD I und II lassen den EU-Ländern einen grossen Spielraum und dadurch werde die Missbrauchs-bekämpfung innerhalb der EU weiterhin unkoordiniert ablaufen. Weitere Informationen zur BEPS-Umsetzung in Deutschland bei DITZ, Die Umsetzung in Deutschland, 179 ff. und in Italien bei MAYR, Die Umsetzung in Italien, 213 ff.

Vgl. auch «EU will mehr Geld von Google, Facebook & Co.», TA-online vom 21.3.2018; «Beslossene Sache: Mit einer Lizenzschranke wird Grosskonzernen ein Riegel vorgeschoben», Finanzmarktwelt-online vom 15.2.2017.

637 ZOUREK, BEPS, 201.

638 M.w.H. zur Umsetzung in der EU siehe ZOUREK, BEPS, 200 ff.

639 Ein Hinweis darauf gab PASCAL SAINT-AMANS in seinem Interview: «Wir haben vor zehn Jahren mit solchen schwarzen Listen angefangen. Es macht Sinn, dass die EU eine solche Liste aufsetzen will. Der Punkt ist, dass die Länder, die darauf landen, auch eine echte Chance haben müssen, davon wieder wegzukommen. Wenn man unmögliche Anforderungen stellt, haben die Betroffenen keinen Anreiz, von der Liste gestrichen zu werden. Das zweite Risiko ist, dass man Länder anprangert, ohne den Gelisteten zu sagen, was man konkret von ihnen will. Ich denke, die Betroffenen müssten zwei Dinge erfüllen: Transparenz und Ernsthaftigkeit im Kampf gegen aggressive Steuervermeidung», «Hier war ich doch überrascht», TA-online vom 8.11.2017.

640 Was stellt sich bspw. die OECD unter «Ernsthaftigkeit im Kampf gegen aggressive Steuervermeidung» vor?, siehe bei FN 639. Wie die OECD «Lizenzbox» versteht, siehe bspw. «OECD strebt strenge Kriterien für Lizenzboxen an», BaZ-online vom 4.3.2014;

Motto «*Rahmen sind dazu da, dass man aus ihnen fällt.*»⁶⁴¹. Die stetig wachsende Macht eines sich ausbreitenden internationalen Gebildes wie der OECD bringt den Vorteil eines erheblichen politischen Einflusses mit sich. Nur so ist zu verstehen, dass seitens der Organisation Empfehlungen gemacht werden, die zunehmend den Charakter von verbindlichen Gesetzen erlangen. Gesetze notabene, die über keine demokratische Legitimation verfügen und jederzeit völlig willkürlich geändert werden können⁶⁴².

Da die Schweiz in der OECD kaum über Druckmittel verfügt, bedürfte es ausserordentlich viel politischen Geschicks, damit die Umsetzung nicht auf den automatischen und zeitnahen Vollzug sämtlicher Empfehlungen der OECD reduziert wird. Es hat sich bereits gezeigt, dass die OECD die Hinweise auf die ungleiche Umsetzung und fragwürdige Praktiken bspw. der USA aktiv ignoriert⁶⁴³. Im Rahmen des BEPS-Projekts haben die Beteiligten offenbar auch keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. Die Situation der Schweiz wird ausserdem dadurch erschwert, dass die OECD bei ihren Vorgaben kein Verständnis für die schweizerischen verfassungsrechtlichen Besonderheiten aufbringen kann oder will⁶⁴⁴. Die Frage ist nun, ob die Schweiz den Spielraum der in der OECD-Praxis tolerierten Instrumente bereits ausgeschöpft hat⁶⁴⁵ oder ob es noch einige «unkritische» Abweichungen von dieser Praxis bzw. «blinde Flecken» gäbe, welche die Schweiz für sich nutzen

zum Begriff «Patentbox» siehe «Im Poker um Steuermilliarden werden die Karten neu verteilt», NZZ-online vom 24.5.18.

Zum *Nexus Approach* siehe bspw. ZOUREK, BEPS, 203.

641 ECKENBRECHT ULRICH, in SKUPY, Zitate, 69.

642 Wichtig gem. NATALIE GRATWOHL wäre, eine verbindliche Schiedsgerichtsbarkeit zu schaffen, «damit sich bei Streitigkeiten nicht das Recht des Stärkeren durchsetzt», «Die Handschrift der einflussreichen Staaten», NZZ-online vom 23.9.2015.

643 Wurde PASCAL SAINT-AMANS in Interviews von den Schweizer Journalisten auf die «unerlaubte» Steuerpraktiken der USA angesprochen, wollte er erfahrungsgemäss der US-Regierung keine konkreten Konsequenzen androhen, sondern verwies lieber gleich auf Schweizer Steuerpraktiken, die auch unerlaubt und problematisch seien, siehe bei FN 630, 631.

644 Siehe bei FN 291.

645 Instrumente würden mit der Zeit seitens der OECD weiter eingeschränkt werden und der künftige internationale Steuerwettbewerb dürfte sich um Gewinnsteuersätze abspielen, «Im Poker um Steuermilliarden werden die Karten neu verteilt», NZZ-online vom 24.5.18; Die Gewinnsteuersätze dürfen jedoch nicht mehr unter 15% festgelegt werden: «130 Länder einigen sich auf globale Mindeststeuer für Konzerne», SRF-online vom 1.7.2021. Vgl. dazu MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 691: «Um die internationale Akzeptanz der zur Diskussion stehenden Regelungen abschätzen zu können, sollte auch ein Blick auf die bereits bestehenden Steuermodelle ausländischer Konkurrenzstandorte geworfen werden. Unternehmenssteuerregelungen anderer Staaten, die standortfördernd wirken und international bislang akzeptiert wurden, stellen grundsätzlich auch für die Schweiz eine Option dar.»

könnte, um die OECD-Vorgaben nicht nur «BEPS-Projekt-konform», sondern auch «Schweiz-konform» umzusetzen.

1.2. Zweites Ziel: Wahrung der wirtschaftlichen Interessen der Schweiz

Dass das BEPS-Projekt der OECD erhebliche Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Schweiz haben wird, ist unbestritten. Inzwischen geht es nicht zuletzt darum, den wirtschaftlichen Schaden der Initiative zu begrenzen. Bei der Umsetzung des BEPS-Projekts dürfen die wirtschaftlichen Interessen der Schweiz keine untergeordnete Rolle spielen, insbesondere gegenüber den Interessen der mächtigen OECD-Mitglieder.

Seit dem Ersten Weltkrieg konnte die Schweiz einen starken wirtschaftlichen Aufschwung verzeichnen⁶⁴⁶ und insbesondere aufgrund ihrer Finanzmarktplatzstrategie⁶⁴⁷ den Standort für ausländisches Geld und Investoren attraktiv machen.

Angesichts dessen, dass die Schweiz klein, rohstoffarm, für eine leistungsfähige Landwirtschaft eher schlecht geeignet sowie sprachlich, kulturell, politisch und konfessionell sehr heterogen ist, würde man erwarten, dass das Land arm und unbedeutend wäre, voller innerer Konflikte und ein Spielball von Grossmächten. Doch das Gegenteil ist der Fall. BREIDING und SCHWARZ erklären das «Wirtschaftswunder Schweiz» damit, dass die Armut an Bodenschätzen die Eidgenossen zu besonderen Anstrengungen gezwungen habe, um Wohlstand auf eine andere Art und Weise zu erreichen, und dass die Kleinheit und Vielfalt das Verständnis des Andersartigen und selektive Offenheit zur Notwendigkeit gemacht hätten. Aus diesen Eigenheiten wuchse eine einmalige Balance zwischen individueller Selbstverantwortung und genossenschaftlicher Solidarität⁶⁴⁸.

646 Im Ersten Weltkrieg konnte sich die Schweiz dank ihrer Neutralität und Kleinheit sowie des Steuerföderalismus als Steuerfluchtland neu positionieren, TANNER, *Minimalstaat*, 47; dazu auch LIPP, *Standort Schweiz*, 10 ff.

Die Schweizer Wirtschaft profitierte nach dem Zweiten Weltkrieg durch allgemeine technische Fortschritte, über die sie bereits verfügte oder die sie schnell übernahm (wie Turbinen, Generatoren, Stromübertragung, Pharmazie, Nahrungsmittel, Versicherungen und natürlich Bankwesen), KAPPELER, *Schweizer Wirtschaft*, 9 ff.

647 Zur ökonomischen Bedeutung des Finanzsektors siehe DISKUSSIONSPAPIER, 6 f. Zur Geschichte der Entstehung des Bankgeschäfts in der Schweiz und der Schweizer Finanzbranche siehe BREIDING/SCHWARZ, *Wirtschaftswunder*, 111 ff. bzw. 117 ff.; SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 145 f.

648 BREIDING/SCHWARZ, *Wirtschaftswunder*, 409, 422.

Auch von der Globalisierung der «ersten Welle»⁶⁴⁹ konnte die Schweiz enorm profitieren. Die «zweite Welle»⁶⁵⁰, die von einem höheren Grad an Komplexität, einer grösseren Vernetzung und einer stärkeren gegenseitigen Abhängigkeit geprägt war, brachte zwar auch Vorteile, jedoch auch viele Herausforderungen für die Schweiz mit sich. Dadurch gerieten die Kleinheit und Vielfalt unter Druck. Die Einbindung in supranationale Strukturen engte den Spielraum für eine kontrollierte Offenheit ein⁶⁵¹. Für kleinere Länder wie die Schweiz wurde es immer schwieriger, ihre wirtschaftlichen, sozialen und ökologischen Probleme in eigener Regie zu lösen und eine ausschliesslich nationale Wirtschaftspolitik zu betreiben.

Mit einer weiteren Herausforderung hat die Schweizer Politik seit der Finanzkrise 2008⁶⁵² zu kämpfen. *«Mehr denn je zwingen die ökonomischen Verhältnisse und die steigende Staatsverschuldung⁶⁵³ die Staaten, alle Rechtsmittel, die ihnen zur Sanktionierung von kapitalkräftigen Steuerflüchtigen zur Verfügung stehen, auszuschöpfen, bzw. neue zu schaffen.»*⁶⁵⁴ Denn so kommt man einfacher an das Steuersubstrat als mit Steuererhöhungen⁶⁵⁵. Während zuvor die smarte Steuerpolitik der kleinen dynamischen, effizient regierten Schweiz von den Grossmächten geduldet wurde, schwindet die Bereitschaft anderer Länder, für diese Niedrigsteuerpolitik «auf Kosten anderer Staaten» Verständnis aufzubringen⁶⁵⁶. Und während zuvor die international getroffenen Vereinbarungen eingehalten wurden, wird in Zeiten von hoher Verschuldung, Energieknappheit und geopolitischen Spannungen das internationale Recht zunehmend durch ein Recht der Stärkeren ersetzt⁶⁵⁷. Als Folge davon verliert auch die Schweiz an Bedeutung, weil ihre Neutralität und ihre «guten

649 Für die «erste» Welle» war charakteristisch, dass Zölle, Transport- und Kommunikationskosten sanken, der Welthandel aufblühte und Wohlstand schaffte, FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung, 15 ff.

650 Die «zweite Welle» der Globalisierung wird der Zeitperiode Ende 1990er- bis Anfang 2000er-Jahre zugeordnet und ist charakterisiert durch das Zugänglichmachen des Internets für die breite Bevölkerung und digitale Durchdringung wirtschaftlicher, finanzieller und sozialer Beziehungen. Die Globalisierung verliert ihr Zentrum und die Produkte verlieren ihre «Nationalität», Finanzmärkte lösen sich von der Realwirtschaft, FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung, 18 ff.

651 BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 433.

652 Siehe Kapitel «Globalisierung und Finanzkrisen», II.2.4; LIPP, Standort Schweiz, 187 ff.

653 Dazu STRAHM, Bedeutungsverlust, 148 ff.

654 HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 19.

655 HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 58; GÖTZENBERGER, Steuerbürger, 27; SCHILTKNECHT, Wohlstand, 258 ff.

656 TANNER, Minimalstaat, 51

657 Siehe Kapitel «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steueroasengeschäfts», II.5.

Dienste» ebenfalls an Gewicht verlieren. *«Das noble Abseitsstehen, das Fehlen von traditionellen ‹Freunden› und von strategischen Allianzen droht sich in dieser neuen Konstellation in einen aussenpolitischen Nachteil zu verwandeln. Die Schweiz ist einsam geworden.»*⁶⁵⁸ Auch das «goldene» Zeitalter⁶⁵⁹ der Schweizer Banken ist allem Anschein nach vorbei⁶⁶⁰. Die Schweiz büsst offenbar Jahr um Jahr an Standortattraktivität ein⁶⁶¹.

Um diesen Tendenzen entgegenzuwirken, *musst die Schweizer Wirtschaftspolitik⁶⁶² als Standortpolitik definiert werden.* Im Zeitalter des «vaterlandslosen

658 FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung, 130.

659 Dazu BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 120 ff.
Gemäss KLATT, Nationalstaat, 64 f., sei *«[d]as Geschäft mit der Steuerhinterziehung [...] für den Finanzplatz als Ganzes ein Verlustgeschäft»* gewesen. *«Der Finanzplatz Schweiz brauchte während Jahrzehnten des leicht verdienten Geldes anpassungsfähiges Mittelmass, aber keine Unternehmerpersönlichkeiten. [...] Es gibt durchaus innovative Unternehmen oder Unternehmenseinheiten. Aber sie sind nicht gross und nicht gewichtig genug, um den Finanzplatz als Ganzes mitzuziehen und ihm auf Dauer eine Bedeutung zu sichern, die über das eigene Land hinausreicht»*, ebd., 65.

660 Die Schweizer Banken sind zurzeit mit einigen Herausforderungen konfrontiert: a) Too-big-to-fail-Problematik, deswegen wächst das regulatorische Umfeld im rasanten Tempo; die Zugriffe der Zentralbanken hebeln den Wettbewerb teilweise aus; b) das Bankgeheimnis für die ausländischen Kunden wurde abgeschafft, weswegen sich die Frage stellt, inwieweit das Vermögen der Banken dadurch schrumpft, zum Ganzen BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 134 ff. Ausserdem müssen die Finanzdienstleistungen aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung neu definiert werden. Auch Negativzinsen zählen zu den Herausforderungen, die es zu meistern gilt. Ein weiteres Problem wurde von der Nationalbank bereits im Jahre 1982 erkannt: *«[D]ie Schweiz droht als internationaler Finanzplatz in Grössenordnungen hineinzuwachsen, die mit dem wirtschaftlichen Potential des Landes kaum mehr im Einklang stehen»*, zit. nach BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 131.

Selbstverständlich haben auch die Anklagen der US-Behörden und die Strafzahlungen die Position der Schweizer Banken geschwächt. Als Reaktion auf viele Skandale auf dem Finanzplatz Schweiz beschloss die Schweizerische Bankiervereinigung 1977, die Sorgfaltspflichtvereinbarung (VSB) einzuführen. Diese legt die Pflichten der Banken im Bereich der Kundenidentifikation und der Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten fest und verbietet aktive Beihilfe zu Kapitalflucht und zur Steuerhinterziehung. Seitdem werden Geldwäscherei-Gesetze weiter verschärft, was allerdings nicht zum erwünschten Effekt führte, BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 124; SCHILTKNECHT, Wohlstand 231 ff.; ROMER/KHAN, Corporate-Governance-Richtlinien, 88 ff.; «Berichte: Grossbanken betreiben weiter Milliarden-Geldwäscherei», SRF-online vom 21.9.2020.

661 «Die Schweiz verliert Spitzenplatz», SRF-online vom 17.10.2018, «Kampf der besten Standorte: Die Schweiz verliert an Anziehungskraft», NZZ-online vom 27.4.2019.

662 Die Wirtschaftspolitik wird über zwei Begriffe definiert: «Staat» und «Volkswirtschaft». Der Staat definiert Politik, die sich auf die Volkswirtschaft richtet, diese Politik ist die Wirtschaftspolitik. Andererseits ist die Volkswirtschaft per Definition die Gesamtheit aller unmittelbar oder mittelbar auf die Wirtschaft einwirkenden Kräfte, d.h., dass der Staat, weil er die Wirtschaftspolitik definiert, auch ein Teil der Volkswirtschaft ist. Der Staat und die Wirtschaft müssen immer als zusammen zu analysierende Einheiten

Kapitalismus»⁶⁶³ sind Unternehmen⁶⁶⁴, Arbeitsplätze, Kapital und Technologie nicht mehr der Ausgangspunkt der Wirtschaftspolitik, sondern das Resultat einer erfolgreichen Standortpolitik⁶⁶⁵. Und die erfolgreiche zeitgemässe Standortpolitik ist imstande, *innovativen*⁶⁶⁶ Unternehmen die *bestmöglichen Rahmenbedingungen* anzubieten.

Um festzustellen, welche Standortbedingungen auf die international tätigen Unternehmen besonders verlockend wirken, werden regelmässige Befragungen ihrer Führungskräfte durchgeführt. Diese ergeben seit geraumer Zeit ein ähnliches «Anforderungsprofil». Wichtig sind vor allem die Stabilität der Rahmenbedingungen und des sozialen Umfelds, flexibler Arbeitsmarkt und gute Infrastruktur⁶⁶⁷. Nicht überraschend ist, dass das günstige Steuerumfeld und die Kontinuität der Steuerpolitik sowie die allgemeine Rechtssicherheit⁶⁶⁸

gesehen werden, GRÜNER, Wirtschaftspolitik, 4.; zur Geschichte der Schweizer Wirtschaftspolitik siehe LIPP, Standort Schweiz, 23 ff.

663 Sowohl die global tätigen MNE als auch kleinere Unternehmen haben zwar einen historisch bedingten juristischen Standort, sind aber von ihrer Natur und ihrem Interesse her nomadisch. Im Gegensatz dazu sind Staaten an ihre Geografie gebunden. Diese Entkoppelung zwischen der Wirtschaft und der Politik lässt eine Art «waterlandslosen Kapitalismus» entstehen, FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung, 27 f.

664 Unternehmen haben im Unterschied zu Privatpersonen eigentlich keine «Heimat». Sie dürfen auch aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen keine Heimat haben. Dennoch können sich traditionsreiche Firmen mit einer langen Geschichte dem Standort ihrer Gründung verbunden fühlen. Hier steht der Mensch im Zentrum: *«Hinter jeder Organisation, jeder Regulierung und jeder ökonomischen Theorie steht eine Vorstellung, wie der Mensch auf bestimmte Rahmenbedingungen reagiert. [...] Es ist der Mensch, der produziert, konsumiert, investiert, organisiert und reguliert.»* Und falls die Mitarbeitenden vor Ort verwurzelt sind und dieses wertvolle «Humankapital» nicht mitwandern möchte, können die Manager eine Entscheidung treffen, die über das reine Kalkül hinausgeht, bspw. nicht auszuwandern, zum Ganzen SCHILTKNECHT, Wohlstand, 13.

665 FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung, 136.

666 Siehe «Schweiz ist innovativer als alle 27 EU-Staaten», SRF-online vom 22.6.2021; «50'000 Jobs bei Startups». Siehe auch Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.3.

667 Als Beispiel dazu dient der Kanton Luzern, welcher zwar Unternehmenssteuern senkte, da jedoch keine «erstklassige Infrastruktur» parat gestellt wurde, brachen die jährlichen Steuereinnahmen des Kantons drastisch ein, «Für Luzern ist der Zug abgefahren», TA-online vom 26.4.2016.

668 Es sei gem. SCHILTKNECHT, Wohlstand, 26, wichtig, *«dass der Staat in der Lage und willens ist, sowohl die in der institutionellen Ordnung festgelegten Rechte als auch die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Bürgern zu schützen und umzusetzen. Ein anderer wichtiger Aspekt ist die Nachhaltigkeit einer Rechtsordnung. Länder, in denen die Gesetze, Regulierungen und Steuern laufend geändert werden, haben sich als schlechter Boden für eine erfolgreiche wirtschaftliche Entwicklung erwiesen. Nicht nur die wirtschaftliche Entwicklung, auch die institutionellen Rahmenbedingungen müssen für die Wirtschaft prognostizierbar sein»*. Vgl. auch «Alarmsignal für den Standort Schweiz», NZZ-online vom 17.4.2015.

ebenfalls eine entscheidende Rolle spielen⁶⁶⁹. Hinzu kommt, dass auch die Mitgestaltungsmöglichkeit in Bezug auf Rahmenbedingungen die Abwanderung verhindern bzw. die Zuwanderung begünstigen kann⁶⁷⁰.

Hierbei muss berücksichtigt werden, dass die Unternehmen, abhängig von Grösse, Bedeutung und Tätigkeitsfeld, sehr unterschiedliche Standortbedürfnisse haben. In der Schweiz machen die KMU 99% der Unternehmen aus⁶⁷¹. Wenngleich viele davon auch international tätig sind, haben sie in Bezug auf die Standortattraktivität ganz andere Bedürfnisse als Grossunternehmen und MNE. In Bezug auf Steuern und Abgaben ist festzuhalten, dass die Gesamtheit aller Belastungen für einen Standortentscheid weit bedeutender ist als die reine Grenzsteuerbelastung⁶⁷².

Seit einiger Zeit sieht sich die Schweiz mit neuen Herausforderungen konfrontiert: dem Fachkräftemangel, der beschränkten Marktgrösse und der Abhängigkeit von ausländischen (Arbeits-)Märkten⁶⁷³. Trotz der Standortvorteile der Schweiz⁶⁷⁴ dürfen aus Sicht der Unternehmen der veränderte Umgang mit Initiativen und Referenden und die Gefährdung der wirtschaftlichen Offenheit und ein daraus resultierender Vertrauensverlust als weitere Risiken nicht unterschätzt werden⁶⁷⁵.

Sobald die Bedürfnisse der in Frage kommenden Unternehmen ermittelt⁶⁷⁶ und alle Herausforderungen zufriedenstellend gemeistert wurden,

669 Weitere wichtige Faktoren sind das Vorhandensein von Finanzzentren, hoher Anteil an hochqualifizierten Arbeitskräften und die Qualität der Ausbildung. Vier unwichtige Faktoren sind dagegen die Verfügbarkeit und Kosten für Bürofläche, *die Minderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (!)*, grosszügige Handhabung bei konzerninterner Preisgestaltung und die allgemeinen Lebenshaltungskosten, vgl. WÜNSCHE, Schweiz im Spannungsfeld, 2 ff.

670 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 78 ff.

671 Die grösste Gruppe bei den Schweizer KMU machen die Kleinstunternehmen (92,3 % aller Unternehmen mit weniger als 10 Mitarbeitern) aus, vgl. KMU-Portal, Zahlen und Fakten betreffend Schweizer KMU.

KMU haben wenige Beschäftigte und sind nicht auf Wachstum ausgelegt, KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 85 ff.

672 KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 88 ff., weist zurecht darauf hin, dass die einzelne Steuer nicht isoliert betrachtet werden darf, sondern im Zusammenspiel mit den anderen Steuern, d.h. der ganzen Steuerordnung, zu sehen ist.

673 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 52 ff.

674 Dazu zählen gute Infrastruktur, Sicherheit, institutionelle Annehmlichkeiten, gute Rahmenbedingungen für die unternehmerische Tätigkeit etc.

675 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 245; «Der Wettkampf um Firmen verschärft sich», NZZ vom 22.5.2018, 19.

676 Bspw. hat Google die Stadt Zürich als seinen drittgrössten Standort (ca. 2000 Mitarbeitende, Stand 2017) weltweit ausgesucht. Die Frage, wie viel Steuern Google in Zürich zahlt, blieb jedoch unbeantwortet – das Unternehmen hat eine Auskunftssperre für

muss dementsprechend die Standortpolitik der «BEPS-Ära» definiert und verfolgt werden. Dabei ist darauf zu achten, dass die einheimischen Unternehmen keine Wettbewerbsnachteile erleiden⁶⁷⁷.

1.3. Drittes Ziel: Umsetzung gemäss Verfassungs- und Völkerrecht

Trotz all der schwierigen Rahmenbedingungen und der sich verstärkenden Tendenz «Macht vor Recht» muss sichergestellt werden, dass die Umsetzung der BEPS-Massnahmen in Übereinstimmung mit den (immer noch geltenden!) Verfassungs- und Rechtsgrundsätzen sowie dem Völkerrecht erfolgt. Und dass die BEPS-Massnahmen, welchen es an der demokratischen Legitimation fehlt, nicht unbesehen von Schweizer Behörden übernommen und praktiziert werden.

Im *nationalen* Abgabe- und Steuerrecht sind solche Garantien wie *der Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung* sowie *der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*, *das Äquivalenzprinzip*, *der Grundsatz der Bestimmtheit*, *Widerspruchslosigkeit* und *Systemhaftigkeit der Steuermassnahmen*, *der Stetigkeit des Steuerrechts* und *der Grundsatz der Praktikabilität der Steuermassnahmen* von besonderer Relevanz⁶⁷⁸.

Wegen der Nähe des Steuerrechts zu den Wirtschaftswissenschaften⁶⁷⁹ und der starken Gewichtung des öffentlichen (Fiskal-)Interesses durch die rechtsetzenden bzw. die rechtsanwendenden Behörden (und insbesondere

die Daten des Steuerregisters erlangt, «Google, Zürich und die Steuer-Frage», TA-online vom 17.1.2017.

677 Vgl. dazu bspw. Corporate Social Responsibility (CSR)-Positionspapier des Bundesrates «zur Verantwortung der Unternehmen für Gesellschaft und Umwelt». Die Schweiz hat einen nationalen Kontaktpunkt (SECO) eingerichtet, um die Anwendung der OECD-CSR-Leitsätze für MNE zu fördern, Juris, OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, in: Jusletter 6. Mai 2013. Siehe dazu auch Kapitel «Zivilrecht», IV.2.3.2.a. Wenn jedoch einheimische Unternehmen die CSR-Standards übernehmen müssen, Unternehmen in anderen Ländern jedoch nicht, entstehen für Schweizer Unternehmen unweigerlich Wettbewerbsnachteile.

678 MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 46 ff.; MATTEOTTI, Fairness, 56. Siehe auch Kapitel «Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV», IV.2.3.1.i.

679 Mit den Fragen der Steuerplanung- und -erhebung etc. beschäftigen sich folgende Wissenschaften:

- Betriebswissenschaft (untersucht werden die Auswirkungen der Steuern im Lichte der verschiedenen Möglichkeiten unternehmerischen Verhaltens, diese werden verglichen und bei der Planung der unternehmerischen Tätigkeit miteinbezogen);
- Finanzwissenschaft (untersucht werden die Fragen der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs durch Steuern, volkswirtschaftlich optimale Verteilung der Steuerlasten, makroökonomische Auswirkungen der Besteuerung, Steuerobjekt, Steuertechnik etc., d.h. praktische Fragen zu gesunden Staatsfinanzen und Erhebungsmoral);

das Bundesgericht⁶⁸⁰) bei ihren Entscheidungsprozessen erlangen die in der Bundesverfassung niedergeschriebenen Rechte und verwaltungsrechtlichen Prinzipien in der Steuerrechtspraxis *keine umfassende Geltung*. Einzelne von ihnen werden nur selten angewendet, im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise «überbeansprucht»⁶⁸¹ oder mit der Zeit erheblich relativiert⁶⁸².

Beispielsweise hängt «[d]ie Tragweite des Legalitätsprinzips [...] von der konkreten Handhabung der Steuergesetze durch die Veranlagungsbehörden und Gerichte ab»⁶⁸³. Vor grosser Relevanz für die Beurteilung der steuerrechtlichen

— *Steuerwissenschaft (im Zentrum stehen juristische Fragen, Rechtsprinzipien und Normen): «Das Steuerrecht setzt die Erkenntnisse der finanzwissenschaftlichen und betriebswissenschaftlichen Steuerlehre um, indem es diese dem steuerrechtlichen Normengebäude zugrunde legt», REICH, Steuerrecht, §1 Rn. 20 ff.*

680 «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in der Lehre anerkannt. Sie ermöglicht die einheitliche Besteuerung von wirtschaftlich gleichwertigen Sachverhalten und trägt damit zur Verwirklichung der Steuergerechtigkeitsprinzipien einer gleichmässigen Besteuerung anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei (Art. 127 Abs. 2 BV). Das methodische Vorgehen des Bundesgerichts gibt aber Anlass zu Kritik. Es stellt regelmässig ohne nähere Auseinandersetzung mit der Bestimmung und dem Sachverhalt abstrakt fest, dass eine wirtschaftliche Anknüpfung vorliege, um im Anschluss die wirtschaftliche Gleichwertigkeit der Sachverhalte zu prüfen. Ob eine Norm wirtschaftlich oder zivilrechtlich anknüpft, hat aber massgeblichen Einfluss auf deren Anwendungsbereich. Wie gesehen orientiert sich die Auslegung im Steuerrecht am Normsinn», BAUMBERGER, Die Grenzen, 910 f.

681 Bestimmte Vorgänge werden «wirtschaftlich ausgelegt und im Steuerrecht deutlich weiter gefasst als im Handelsrecht», BAUMBERGER, Die Grenzen, 910. M.w.H. siehe BAUMBERGER, Die Grenzen, 911 ff. und LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 204 ff.

«Dogmatisch wird die Steuerumgehung vorab mit dem Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 ZGB) begründet. [...] Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, erfolgt eine Besteuerung, obwohl der Sachverhalt nicht unter das *lege artis* ausgelegte Gesetz subsumiert werden kann. Mit anderen Worten wird der Kreis der steuerbegründenden Sachverhalte nochmals ausgeweitet. Zudem ist die Tendenz des Bundesgerichts problematisch, ohne vorgängige Auslegung der betreffenden Normen direkt auf die Steuerumgehung zu rekurrieren. Die dadurch fehlende Ermittlung des tatsächlichen Normsinns akzentuiert die Gefahr einer unsachgemässen Ausdehnung der Steuerpflicht. [...] Angesichts des heutigen Methodenverständnisses ist die Steuerumgehungslehre zur Überbrückung der Diskrepanz zwischen Wort- und Normsinn unnötig. Im Hinblick auf den sich an der *ratio legis* orientierenden Interpretationsspielraum bei der Auslegung unterläuft ihr generalklauselartiger Gebrauch vielmehr das Legalitätsprinzip», BAUMBERGER, Die Grenzen, 913.

682 Vgl. bspw. den (einzigen publizierten) Entscheid des Bundesgerichts, in welchem es eine Verletzung des Verbots der konfiskatorischen Besteuerung festgestellt hat. Ausschlaggebend war nicht, dass das Einkommen (in casu eine kleine Leibrente) mit 55% steuerlich belastet wurde, sondern dass das verbleibende Einkommen kaum mehr das Existenznotwendige gesichert hätte, Urteil des Bundesgerichts vom 10. Mai 1985, in: ASA 56 (1987), 439 ff.; MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1040 f.

Zum Thema «Bindungswirkung von Steuerrulings und Praxisänderungen (d.h. Grundsatz des Verbots des widersprüchlichen Verhaltens und Rechtsmissbrauchs)» siehe MATTEOTTI, Fairness, 207.

683 BAUMBERGER, Die Grenzen, 904.

Sachverhalte in diesem Zusammenhang ist die Handhabung der Gesetzeslücken. Gemäss BAUMBERGER besteht insbesondere im Schutzbereich von Art. 127 Abs. 1 BV ein Lückenfüllungsverbot⁶⁸⁴. Dieses und somit auch die Geltung des Legalitätsprinzips werden jedoch vom Bundesgericht relativiert, indem es die Begründung neuer Steuerpflichten beim Vorliegen einer echten Lücke zulässt⁶⁸⁵. Wie BAUMBERGER in diesem Fall zu Recht ausführt: «*Systemwidrige Besteuerungslücken dürfen nicht mittels allgemeinen Gerechtigkeitsüberlegungen gefüllt werden.*»⁶⁸⁶

Die Steuerpraxis verstösst ebenfalls nicht selten gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV⁶⁸⁷. In der Lehre ist umstritten, ob die Rechtfertigung eines solchen Verstosses möglich ist und, wenn ja, unter welchen Voraussetzungen. Ein Teil der Lehre behauptet, dass es *keine Einschränkungen des Gleichbehandlungsgebots gäbe*: Entweder ist der Rechtsgleichheitsgrundsatz verletzt oder er ist es nicht. Demnach soll es nicht möglich sein, das Gleichbehandlungsgebot einer Prüfung nach Art. 36 BV zu unterziehen⁶⁸⁸.

Gemäss einer anderen Auffassung sind der Gleichheitssatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht die einzigen für das Steuerrecht relevanten Prinzipien; *wichtige Gründe würden die Abweichung von den genannten Grundsätzen rechtfertigen*. Man spricht von *ausserfiskalischen Zielsetzungen*, welche per Definition vom primären Ziel der Steuererhebung – Einnahmebeschaffung – abweichen und die darauf gerichtet sind, Förderungsmassnahmen anzustossen. Mit einer Förderungsmassnahme können zwei Arten von Zielen verfolgt werden. Die sog. «internen Ziele» beziehen sich auf einen sachlichen Grund, d.h. auf einen *erheblichen tatsächlichen Unterschied* oder eine *wesentliche Tatsache*⁶⁸⁹. Im Rahmen der «internen» Ziele ist eine Abwägung zwischen dem

684 BAUMBERGER, Die Grenzen, 906.

685 Vgl. BGE 131 II 562 E. 3.6, 568 f. und E. 3.8, 570; kritisch dazu BAUMBERGER, Die Grenzen, 907 f.

686 BAUMBERGER, Die Grenzen, 908.

687 HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 62, hinterfragt sogar die Anwendung des Art. 8 BV im Steuerrecht: «*Die Ungleichbehandlung ist derart weit verbreitet und systemisch, dass es überzeugender ist, dem Rechtsgleichheitsgedanken im Steuerrecht als Gerechtigkeitsprinzip für steuerpolitische Fragen seine Geltung abzusprechen.*» Insbesondere angesichts dessen, dass in zwei verschiedenen Kantonen unterschiedliche Steuersätze gelten, würden die Steuerpflichtigen aus verschiedenen Kantonen mit gleichem Einkommen gar nicht gleichbehandelt werden können, HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 51 ff., 61 f.

688 Z.B. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 565 ff.; RICHNER, Einkommenssteuertarife, 239 f.

689 Gem. WIEDERKEHR erfolgt dabei keine Verhältnismässigkeitsprüfung, wie sie Art. 36 BV vorschreibt, sondern eine «Entsprechungsprüfung»: diese «*zeichnet sich dadurch aus, dass zwei Grössen ins Verhältnis zu einander gesetzt werden und gefragt wird, ob die Steuer den finanziellen Verhältnissen oder die Strafe der Schuld entspricht*», WIEDERKEHR, Rechtfertigung, 399.

öffentlichen Interesse am verfolgten Ziel und dem Prinzip der Gleichbehandlung, bzw. der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, vorzunehmen. «Externe Ziele» würden die Verwirklichung öffentlicher Interessen verfolgen und hätten drei Prüfungsebenen inne: Erstens soll das Ziel legitim sein, zweitens darf die Gruppe der erfassten Sachverhalte weder zu eng noch zu weit umschrieben werden bzw. hat mit dem Gesetzeszweck übereinzustimmen, und letztlich soll der Zweck des Ziels dem Gerechtigkeitsgedanken entsprechen. An die ausserfiskalischen Zielsetzungen werden gemäss LOCHER folgende Anforderungen gestellt: *«Das angestrebte Förderungsziel muss [...] im Vergleich zum Gleichheitsgebot gleichrangig sein, das heisst, auch in der Bundesverfassung figurieren. Die Förderung muss sich weiter als notwendig erweisen, und die steuerlichen Erleichterungen haben für die Zielverwirklichung geeignet zu sein.»*⁶⁹⁰

Folgt man dem besagten Ansatz, könnte die Ungleichbehandlung mit Zielen wie der Sicherstellung der Altersvorsorge, Energiesparprogrammen, Eigentumsförderung etc. gerechtfertigt werden. Ebenfalls könnte vom Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Gleichbehandlungsgrundsatz⁶⁹¹ Abstand genommen werden, um Wirtschafts- bzw. Forschungsförderung zu betreiben und auf solche Weise die Standortattraktivität des Staates zu erhöhen bzw. zu sichern. Die Gefahr besteht, dass die Versuchung, unter anderem diesen Ansatz als Grundlage künftiger Steuerrechtsreformen zu nehmen, gross sein wird. Zudem könnte angesichts des steigenden politischen Drucks seitens anderer Länder die seit einiger Zeit bestehende Tendenz zur Relativierung der wichtigsten Verfassungs- und Verwaltungsgrundsätze im Steuerbereich noch verstärkt werden. Die US-Behörden haben bereits aufgezeigt, *«wie wenig Schutz der [schweizerische] Rechtsstaat bietet, wenn der Druck von aussen übermächtig wird»*⁶⁹².

690 LOCHER, Degressive Tarife, 126. Eine Ungleichbehandlung könne also mit ausserfiskalischen Zielsetzungen gerechtfertigt werden, wenn der Gesetzgeber bewusst von der leistungsfähigkeitskonformen Besteuerung abweicht, um ausserfiskalische Ziele anzustreben (z.B. Entlastung i.S.v. Art. 29 Abs. 1 und Art. 33a DBG, Belastung i.S.v. Art. 12 Abs. 5 StHG), LOCHER, Degressive Tarife, 126 f.

Gem. GRÜNBLATT, Zielsetzungen, 205, sollen die Ungleichbehandlungen dann gerechtfertigt sein, wenn *«die steuerliche Massnahme ein geeignetes Mittel zur Verwirklichung des in Frage stehenden Gestaltungsinteresses ist und das die Ungleichbehandlungen motivierende Gestaltungsinteresse Verfassungsrang hat und höher zu bewerten ist als die Herstellung gleicher Verteilungsrelationen»*.

691 HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 63, will den Gleichbehandlungsgrundsatz im Steuerrecht anwenden, jedoch nur im Rahmen des gleichen Zugangs zum Steuerverfahrensrecht und zu gesetzlich vorgesehenen Abzügen und Freibeträgen.

692 OPEL, Neuausrichtung, 196. Diese Aussage bezieht sich auf den UBS-Fall, siehe Kapitel «Die Schweiz und die USA», II.4.3.

Die Schweiz, *aber auch andere Vertragsstaaten* sind wie bereits erwähnt an das Völkerrecht⁶⁹³ gebunden, unter anderem an die *WTO-Abkommen*⁶⁹⁴ und die *Doppelbesteuerungsabkommen*⁶⁹⁵.

Die DBA sind für natürliche und juristische Personen von erheblich grösserer praktischer Relevanz als das WTO-Recht⁶⁹⁶. Während die Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbare subjektive Ansprüche der betroffenen Personen begründen, verweigert das Bundesgericht dem WTO-Recht bisher die unmittelbare Anwendbarkeit⁶⁹⁷. Das WTO-Recht wirkt sich somit mittelbar auf die Steuersubjekte aus, indem es vor protektionistischen Massnahmen der Staaten schützt⁶⁹⁸.

693 Dazu zählen internationale Übereinkünfte (völkerrechtliche Verträge), internationales Gewohnheitsrecht und allgemeine Rechtsgrundsätze, vgl. Art. 38 Abs. 1 IGH-Statut.

Zum Staatsvertragsrecht der Schweiz zählen vor allem die EMRK inkl. Zusatzprotokolle, ein breites Staatsvertragsnetz mit der EU und den anderen europäischen und nichteuropäischen Ländern: Freihandelsabkommen 1972, SR 0.632.401, Versicherungsabkommen 1989, Bilaterale I (Abkommen betr. die Personenfreizügigkeit, technische Handelshemmnisse, öffentliches Beschaffungswesen, Forschung, Landverkehr, Luftverkehr und Agrarabkommen) 2002, Bilaterale II (Zinsbesteuerungsabkommen, Betrugsabkommen, Statistikabkommen, Umweltabkommen, Media-Abkommen, Bildungsabkommen, Abkommen über verarbeitete Landwirtschaftsprodukte und Abkommen über Ruhegehälter von EU-Beamten), Schengen/Dublin-Abkommen 2008 (SR 0.360.268.1), Freizügigkeitsabkommen, FZA (SR 0.142.112.681), Zinsbesteuerungsabkommen, ZBstA (SR 0.641.926.81), Betrugsbekämpfungsabkommen (SR 0.351.926.81), Abkommen betr. Zusatzprotokoll Amtshilfe im Zollbereich (SR 0.632.401.02), siehe auch Kapitel «Die Schweiz und die EU», II.4.1, Kapitel «Internationales Recht», IV.2.2, sowie KUNZ, *Amerikanisierung*, 50f.

694 Siehe Kapitel «WTO», IV.2.2.1. Zur Einwirkung des WTO-Rechts auf das nationale Recht und zur Verpflichtung der völkerrechtskonformen Auslegung siehe HILPOLD, *Die EU im WTO-System*, 468f.

695 Zum gegenseitigen Verhältnis von DBA und anderem Völkerrecht siehe OPEL, *Neuausrichtung*, 95ff. und Kapitel «Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen», IV.2.2.2.

696 Bei der Frage, welcher der beiden Verträge bei den Massnahmen, die sowohl in den Geltungsbereich eines DBA als auch des WTO-Rechts fallen, vorgeht, muss man wie folgt differenzieren: Die Wirksamkeit des GATS im Bereich der direkten Steuern wird durch die länderspezifischen Ausnahmelisten und durch die Anwendung von DBA eingeschränkt. Bspw. kann das GATS-Diskriminierungsverbot auf Grund des Anwendungsvorbehalts von DBA nicht durchgesetzt werden (Art. XXII Abs. 3 GATS). Einen solchen Anwendungsvorbehalt kennt GATT 1994 hingegen nicht, BARTHOLET, *WTO und Steuern*, 381, 357ff.

697 BARTHOLET, *WTO und Steuern*, 348ff. «Die Rechtsprechung schweizerischer Gerichte erscheint in der Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit als zurückhaltend, uneinheitlich und oberflächlich», ENGELBERGER, *Die unmittelbare Anwendbarkeit*, 133. M.w.H. zur schweizerischen Rechtsprechung betr. die unmittelbare Anwendbarkeit des WTO-Rechts siehe ENGELBERGER, *Die unmittelbare Anwendbarkeit*, 89ff.

698 «Die WTO [legt] Normen fest, die den internationalen Handel von Waren und Dienstleistungen verbessern und die Mitgliedstaaten vor Handelshemmnissen – i.S.v. protektionis-

Obwohl die WTO-Ordnung für den weltweiten Handel und Dienstleistungsverkehr als förderlich gilt und weitere erhebliche Vorteile hat⁶⁹⁹, werden kritische Stimmen ihr gegenüber immer lauter. Mehrmals kritisiert wurden bereits einige Aspekte im Zusammenhang mit der regionalen Integration⁷⁰⁰, dem Handel mit Agrarprodukten⁷⁰¹, der Beseitigung der Handelshemmnisse bei Dienstleistungen⁷⁰², den Verhandlungsmethoden innerhalb der WTO⁷⁰³ und der Effektivität der WTO-Massnahmen⁷⁰⁴. Neuerdings bringen die Kritiker auch vor, die Organisation sei kaum mehr fähig, Lösungen betreffend die Beschwerden wegen WTO-widriger Handelszölle zu finden⁷⁰⁵. Sie verhindere, dass nationale Regierungen vernünftige Politiken durchführen könnten. Die WTO sei gar «klinisch tot»⁷⁰⁶. «Viele der [...] angesprochenen Probleme sind [allerdings] nicht <WTO-hausgemacht>, sondern Ausdruck und Ergebnis der Handelspolitik der einzelnen WTO-Mitglieder. Und somit zeigt sich, wie Wilhelm Röpke vor bald hundert Jahren sagte, dass die Grenzen nicht allein entlang der

tischen Massnahmen – anderer Mitglieder bewahren. Insbesondere das im WTO-Streitschlichtungsverfahren kodifizierte Recht auf Retorsion stellte sich in der Phase der Finanz- und Schuldenkrise als bewährtes Instrument gegen diese protektionistischen Barrieren heraus», VETTER, Die Schweiz, 88 ff.

699 Bspw. leiste die WTO mit einer Streitschlichtung einen Beitrag zur «Löschung» von internationalen brandgefährlichen Handelskonflikten, SENTI/HILPOLD, WTO, 369. Langfristig sei die WTO ein wichtiger Motor der Öffnung und Liberalisierung der nationalen Systeme, und das WTO-System sei durchaus imstande, Anliegen, die von den Mitgliedern als sehr wichtig empfunden werden, hinreichend zu berücksichtigen, HILPOLD, Die EU im WTO-System, 464. Die Fähigkeit der WTO-Ordnung, Eigenheiten unterschiedlicher Wirtschaftsverfassungen zu akzeptieren, stelle ein besonderes Erfolgsrezept dieser Ordnung dar, HILPOLD, Die EU im WTO-System, 465. Zu Vorteilen der WTO-Schlichtungsordnung und der Abstimmungspraxis in WTO siehe SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 335 bzw. Rn. 329.

700 Es wird befürchtet, dass die heutige Welthandelsordnung ihres multilateralen Charakters verlustig geht und durch eine Ordnung der regionalen Integrationsabkommen ersetzt wird. Denn die WTO sei seit Jahren nicht imstande, das Entstehen und die Weiterentwicklung der regionalen Freihandelsabkommen zu kontrollieren und zu bestimmen (zurzeit sind über 400 Abkommen in Kraft), SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1430 f., 1436.

701 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1432.

702 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1433.

703 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1437 ff.

704 Zu Schwachstellen von im WTO-Recht vorgesehenen Vergeltungsmassnahmen siehe BARTHOLET, WTO und Steuern, 346.

705 «Welthandel in Gefahr? Die WTO verliert an Einfluss – das hat Folgen», SRF-online vom 26.7.2018.

706 «WTO in der Kritik. «Es ist keine ideale Welt – aber ohne WTO sähe es schlimmer aus», SRF-online vom 14.12.2019.

Länder verlaufen, sondern «in Wirklichkeit zwischen verschiedenen Interessengruppen innerhalb jedes Landes» liegen.»⁷⁰⁷

Das Vorgehen der USA bestätigt diese Aussage. Auf die Entscheide des WTO-Panels gegen die protektionistischen US-Massnahmen (Handelszölle)⁷⁰⁸ reagieren die Vereinigten Staaten von Amerika stets mit Austrittsdrohungen⁷⁰⁹, dem Beschluss weiterer WTO-widriger Massnahmen⁷¹⁰ und gar mit der Weigerung, neue Appellationsrichter zu bestätigen⁷¹¹. Auch der Erlass des neuen US-Steuergesetzes⁷¹² spricht nicht dafür, dass die USA ihre «Me first»-Politik⁷¹³ aufzugeben gedenken⁷¹⁴.

707 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1440.

708 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 361 ff.; BARTHOLET, WTO und Steuern, 369, 393 ff.; ZANGL, Die Internationalisierung, 85 ff.; «Die USA klagen vor der WTO gegen China», TA-online vom 23.3.2018; «USA drohen mit Zöllen auf Champagner und französischen Käse», SRF-online vom 3.12.2019; «Welthandel in Gefahr? Die WTO verliert an Einfluss – das hat Folgen», SRF-online vom 26.7.2018.

709 Vgl. SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 359 ff.; «USA in der Welthandelsorganisation», BDI vom 13.9.2021.

710 Vgl. bspw. Jurius, US-Importzölle: Schweiz leitet WTO-Streitbeilegungsverfahren ein, in: Jusletter 13. August 2018. Die EU und die Schweiz haben bei der WTO gegen die US-Stahl- und Aluminiumzölle geklagt, China klagte gegen die US-Importzölle auf bestimmte Waren, «Welthandel in Gefahr? Die WTO verliert an Einfluss – das hat Folgen», SRF-online vom 26.7.2018.

711 Vgl. bspw. «Bald kein Urteil mehr möglich. Trump bremst die WTO im Interesse der USA aus», SRF-online vom 21.9.2019.

712 KUMASHOVA, Compliance with WTO, 622 ff.; 635 ff., kommt in ihrem Aufsatz zum Schluss, dass, da der US-amerikanische Tax Cuts and Jobs Act von 2017 Inlands- und Exporttransaktionen ungleich behandelt, er das GATT (Art. III GATT 1994 und Artikel XVII GATS) und die WTO-Regeln über Subventionen verletzt.

713 «WTO in der Kritik. Es ist keine ideale Welt – aber ohne WTO sähe es schlimmer aus», SRF-online vom 14.12.2019.

714 «Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die politische Bedeutung der Uruguay-Runde [1986-1994] mit all ihren innenpolitischen Implikationen in den USA zu einer äusserst restriktiven Implementing Legislation geführt hat. Die Uruguay Round Agreements Act ist geprägt vom Bestreben, die US-Rechtsordnung soweit irgend möglich von Einflüssen seitens des WTO-Rechts abzuschirmen. Sie schliesst die unmittelbare Anwendbarkeit der WTO-Übereinkommen explizit aus. Das Resultat dieser politischen Weichenstellung stimmt mit Blick auf die Stellung völkerrechtlicher Verträge im Recht der USA nicht mit den traditionell starken monistischen und völkerrechtsfreundlichen Grundsätzen überein. Es muss in diesem Sinn als ein Zugeständnis des Verfassungsrechts – jedenfalls seiner herkömmlichen Regeln, wie sie sich in einer jahrhundertelangen Tradition entwickelt haben – zu Gunsten innenpolitischer, weitgehend protektionistischer Befindlichkeiten gewertet werden», ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 149. Zum Aberkennen der völkerrechtlich bindenden Wirkung von Empfehlungen des WTO-Panels und der Berufungsinstanz siehe SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 359 ff.; zum einkommensteuerrechtlichen Vorbehalt der USA siehe BARTHOLET, WTO und Steuern, 358.

Trotz dieser Entwicklungen wird die Meinung vertreten, dass «[e]in Abgesang auf die WTO [...] nicht nur verfrüht, sondern auch verfehlt»⁷¹⁵ sei. Das WTO-Recht und das Recht der Mitglieder sei kontinuierlich in Bewegung, das Recht der Mitglieder bedürfe keiner exakten kontinuierlichen Entsprechung mit dem WTO-Recht, sondern es brauche Toleranzschwellen dazwischen⁷¹⁶. Und «[d]ie WTO [sei nur] eine der Bühnen, auf der die Spieler, die auf geopolitischer Ebene ihre Auseinandersetzungen betreiben, ihre Dramen aufführen»⁷¹⁷.

«Wenn die WTO ihre Regeln [jedoch] nicht mehr durchsetzen kann, [fühlen] sich die Mitgliedsländer nicht mehr verpflichtet, die Regeln zu befolgen.»⁷¹⁸ Wenn aber die Durchsetzbarkeit von WTO-Regeln und die Handlungsfähigkeit der Organisation davon abhängig sind, welche Machtverhältnisse in den USA⁷¹⁹ bzw. anderen Mitgliedsländern herrschen, ist es mehr als nur ein «Drama» oder eine Bagatelle. Dies kann nur bedeuten, dass die WTO tatsächlich an Einfluss verliert und weder die Verbesserung des Verständnisses für die Tragweite bzw. die Vorteile des WTO-Rechts bei ihren Mitgliedern⁷²⁰ noch ein Obsiegen in WTO-Streitbelegungsverfahren⁷²¹ offenbar etwas daran ändern können. Das ist eine bedauerliche, jedoch nicht überraschende⁷²² Entwicklung für die Schweiz, die in der Zukunft kaum auf die vollständige Schutzwirkung⁷²³ der

715 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1443; vgl. auch HILPOLD, Die EU im WTO-System, 468.

716 HILPOLD, Die EU im WTO-System, 466

717 BRAUNER KARL, in: «Es ist keine ideale Welt – aber ohne WTO sähe es schlimmer aus», SRF-online vom 14.12.2019.

718 FRANCOIS JOSEPH, in: «Bald kein Urteil mehr möglich. Trump bremst die WTO im Interesse der USA aus», SRF-online vom 21.9.2019.

719 «Welthandel in Gefahr? Die WTO verliert an Einfluss – das hat Folgen», SRF-online vom 26.7.2018.

720 HILPOLD, Die EU im WTO-System, 468 f.; HILPOLD vertritt gar die Meinung, dass dieses vertiefte Verständnis des WTO-Rechts u. a. den Gesetzgeber veranlassen könnte, entgegenstehendes nationales Recht abzuändern, HILPOLD, Die EU im WTO-System, 469.

721 Vgl. «US-Zölle auf Stahl und Aluminium: WTO-Panel gibt der Schweiz Recht», Medienmitteilung SECO vom 9.12.2022, und «USA legen Rekurs ein gegen WTO-Entscheid zugunsten der Schweiz», swissinfo.ch vom 27.1.2023.

722 Vgl. dazu bspw. die Kapitel «Globalisierung und Recht», II.2.2 und «Exkurs USA: Bekämpfung der Steuerdelikte im In- und Ausland und «Monopolisierung» des Steuererwerbengeschäfts», II.5.

723 «Die Mitgliedschaft in der WTO trägt hierbei massgeblich zum Schutz von Ländern wie der Schweiz bei und gewährleistet die inhaltsgleiche Anwendung und Durchsetzung von Handelsregeln», VETTER, Die Schweiz, 88 ff. Bereits jetzt wird diese Schutzwirkung jedoch teilweise geschwächt; bspw. ist gemäss BARTHOLET, WTO und Steuern, 410, der Anwendungsbereich des GATS auf die einkommenssteuerrechtlichen Wettbewerbsverzerrungen im Dienstleistungsbereich faktisch ausser Kraft gesetzt.

WTO-Mechanismen⁷²⁴ (auch nicht gegenüber den OECD-Massnahmen⁷²⁵) bauen kann.

1.4. Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit

Die Gerechtigkeit⁷²⁶ – auch die Steuergerechtigkeit – hat einen hohen Stellenwert in der demokratischen Gesellschaft⁷²⁷, wenn sie nicht nur dem gesellschaftlichen Kollektiv, sondern auch jedem einzelnen Steuerzahler zugutekommt⁷²⁸. Die Steuergerechtigkeit wird vom Steuerzahler im Rahmen des «*zwangsverordneten*»⁷²⁹ Steuersystems nur akzeptiert, wenn dessen Vorteile die Nachteile überwiegen⁷³⁰ und die Gesetze die Interessen aller Bürgerinnen und Bürger gleichermaßen berücksichtigen⁷³¹.

724 Zur Anwendung der WTO auf die steuerrechtlichen Massnahmen und Bestimmungen siehe BARTHOLET, WTO und Steuern, 352 ff.:

- *die einkommenssteuerrechtlichen Massnahmen werden vom Anwendungsbericht des GATT-Meistbegünstigungsprinzips nicht erfasst, ausser sie stehen mit dem Import einer Ware in einem engen und unmittelbaren Zusammenhang*, BARTHOLET, WTO und Steuern, 352;
- *zur GATS-Anwendung auf steuerrechtliche Bestimmungen inkl. einkommenssteuerrechtliche Massnahmen vgl. BARTHOLET, WTO und Steuern, 356;*
- *die GATT-Inländergleichbehandlung untersagt, importierte Erzeugnisse mit Steuern bzw. Abgaben zu belegen, welche höher sind als für inländische*, BARTHOLET, WTO und Steuern, 366 ff.;
- *zur steuerlichen Ausnahmeklausel vgl. BARTHOLET, WTO und Steuern, 379 ff.;*
- *zur steuerpolitischen Erkenntnissen in Bezug auf die WTO-Subventionen aus dem Urteil FSC-USA: freie Gestaltung von Steuersystemen und Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind gestattet; im WTO-Recht gibt es keine Anleitung, ob Anrechnungs- oder Freistellungsmethode anzuwenden ist; keine Freiheit der Vertragsstaaten bei Einrichtung von spezifisch exportbezogenen Ausnahmen bzw. Erleichterungen*, BARTHOLET, WTO und Steuern, 401 ff.

725 Gemäss der Einschätzung von BARTHOLET, WTO und Steuern, 360 ff., ist bspw. zwischen den Sanktionsandrohungen der OECD im Zusammenhang mit «*Harmful Tax Practices*» und den WTO-Prinzipien durchaus Konfliktpotenzial gegeben.

726 Die Gerechtigkeit wird als «*Prinzip eines staatlichen oder gesellschaftlichen Verhaltens, das jedem gleichermaßen sein Recht gewährt*», und als «*etwas, was als gerecht angesehen wird*», definiert, Duden-Wörterbuch. Zum Begriff der Gerechtigkeit siehe auch WINGERT, Mit Steuern steuern, 87 ff.

727 Dazu mit zahlreichen Beispielen SANDEL, Gerechtigkeit, 9 ff.

728 MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 12.

729 Im Mittelalter unternahm THOMAS VON AQUIN einen Versuch, das Recht der Fürsten zum Eintreiben von Steuern zu legitimieren. Viel später formulierte dann ADAM SMITH einige Forderungen, nach welchen die Steuererhebung erfolgen sollte. Darunter auch die nach der Steuergerechtigkeit: Alle Steuerzahler sollten gemäss SMITH im gleichen Mass Steuern zahlen, SCHILTKNECHT, Wohlstand, 176 f.; m.w.H. PFISTER, Besteuerung, 57 f.

730 «*Eine zwangsbefugte Sozialordnung muss somit für jeden einzelnen Betroffenen insgesamt mehr Vor- als Nachteile aufweisen, damit sie auf Akzeptanz stösst*», MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 12.

731 In einer gerechten Gesellschaft soll das Prinzip des gleichwertigen politischen Bürgerstatuts der Mitglieder einer demokratischen Rechtsgemeinschaft gelten, welcher

Obwohl «Fairnessüberlegungen das gesamte materielle und formelle Steuerrecht in allen Verästelungen [durchdringen] und in verschiedenen Prinzipien zum Ausdruck [kommen]»⁷³², konsultieren Juristen vor allem die Bundesverfassung, um eine Steuerregelung auf ihren Gerechtigkeitsgehalt hin zu prüfen⁷³³.

Dem verfassungsrechtlichen Grundsatz *der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* kommt zwar als einem «wesentliche[n] Bestandteil der Steuergerechtigkeit»⁷³⁴ zentrale Bedeutung zu, jedoch bleiben die durch die Rechtsprechung und in der Praxis dazu herausgebildeten Präzisierungen oft nur theoretischer Natur. Vermehrt wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Steuerlehre hinterfragt, obwohl das Bundesgericht dieses immer noch als für das gerechte Steuersystem unabdingbar betrachtet⁷³⁵.

HONGLER betrachtet das Leistungsfähigkeitsprinzip als «*moralische Illusion*»⁷³⁶. Illusorisch sei auch die bisher in der Lehre dominante dogmatische Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips, welche die horizontale Steuergerechtigkeit einzig durch dieselbe Steuerbelastung bei gleichem Einkommen als erfüllt betrachtet. Dies könne aus verschiedenen Gründen nicht funktionieren⁷³⁷. HONGLER sieht den Zweck des Leistungsfähigkeitsprinzips

sicherstellt, dass die politischen Institutionen den einzelnen Bürgern gleichermaßen die Chance verschaffen, die gesellschaftlichen Lebensbedingungen in ihrem Interesse zu beeinflussen, WINGERT, *Mit Steuern steuern*, 88 ff.

JOHN RAWLS' «hypothetische Vereinbarung im Urzustand der Gleichheit» kann bei der Gestaltung einer gerechten Rechtsordnung ebenfalls helfen: «(Ü)ber Gerechtigkeit sollten wir nachdenken, indem wir uns fragen, welche Grundsätze wir in einem Urzustand der Gleichheit hinter einem Schleier des Nichtwissens wählen würden. [...] Hinter dem Schleier des Nichtwissens bleibt uns ja verborgen, wo wir in der Gesellschaft landen werden. Wir wissen aber, dass wir mit Achtung behandelt werden sollen», SANDEL, *Gerechtigkeit*, 207.

732 MATTEOTTI, *Fairness*, 57.

733 Siehe Kapitel «Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung», IV.2.3.1.

734 RICHNER, *Einkommenssteuertarife*, 199.

735 Eine Übersicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung findet sich bei HONGLER, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, Rn. 10 ff.

736 Dies, weil gewisse Annahmen dazu nicht hinterfragt werden. Gem. HONGLER, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, Rn. 22 ff., gibt es drei Argumentationsrichtlinien, die das Leistungsfähigkeitsprinzip normativ rechtfertigen könnten, diese würden jedoch oft vermischt.

737 Fünf Gründe, wieso horizontale Gerechtigkeit nicht funktioniert:

1. *Der Markt ist nicht zwingend gerecht;*
2. *Institutionelle Gerechtigkeitstheorien orientieren sich in ihrer Gleichheitsanalyse nicht am gleichen steuerbaren Einkommen, sondern an anderen Kriterien;*
3. *Empirisch hat man kaum vergleichbare Situationen;*
4. *Nichtberücksichtigung der erhaltenen Leistungen des Staates (siehe bei FN 764);*
5. *Eine Gleichbehandlung aufgrund des Einkommens ist moralisch eine schwache Gleichbehandlung, HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 24 ff.*

eher darin, «*sich auf den ethischen Hintergrund der Steuergesetze berufen zu müssen*»⁷³⁸. Es dürfe nicht losgelöst von ethischen Grundüberlegungen angewendet werden.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hilft in der Tat nicht, das «richtige», faire Steuermass zu bestimmen, da dieses sich wissenschaftlich nicht begründen lässt⁷³⁹ und eher eine politische Entscheidung ist⁷⁴⁰. In vielen Fällen ist das Steuersystem ein «*Kompromiss zwischen den verschiedenen politischen Interessen*» bzw. «*reflektier[t] den Wunsch, die Steuern so zu gestalten, dass es in der Bevölkerung möglichst wenig Widerstand gibt*»⁷⁴¹, ganz im Sinne des berühmten und vortrefflichen Zitats von JEAN BAPTISTE COLBERT: «*Steuern erheben heisst, die Gans so zu rupfen, dass man möglichst viele Federn mit möglichst wenig Gezische bekommt.*»⁷⁴²

Tatsächlich werden Steuern «*nicht aus Patriotismus, sondern aus Zwang gezahlt*»⁷⁴³. Wenn man dem Ansatz folgt, dass der Mensch als *homo oeconomicus* immer danach strebt, «*finanzielle Aufwendungen, die ihm keinen unmittelbaren Nutzen bringen, möglichst zu vermeiden*»⁷⁴⁴, sollte eines der Leitmotive seiner Lebensentscheidungen und seines Handelns die Steuervermeidung sein⁷⁴⁵.

738 HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 20.

739 MATTEOTTI, Gerechtigkeitsüberlegungen, 704; HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 16.

740 M.w.H. MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 40 ff. Wirtschaftspolitische Debatten, in denen die Zielvorgaben nicht gründlich zum Effizienzziel oder zu Gerechtigkeitszielen in Bezug gesetzt werden, können erhebliche Verwirrung stiften. Das gilt vor allem dann, wenn Staatsziele definiert werden, die sich nicht auf das Wohl eines einzelnen Menschen beziehen. Dasselbe gilt, wenn die Verteilungswirkung wirtschaftspolitischer Massnahmen nicht zur Sprache kommt oder nur unzureichend untersucht wird, GRÜNER, Wirtschaftspolitik, 18.

Umstritten ist, was das Steuerobjekt der gerechten Besteuerung sein soll, der Konsum oder das Einkommen. Propagiert wurde die Verschiebung der Steuerlast von den direkten zu den indirekten Steuern hin bereits in den 1970er Jahren, HÜRLIMANN, Einträglich oder gerecht, 68 ff. Für die Zusammenfassung der Pro- und Kontra-Argumente siehe WINGERT, Mit Steuern steuern, 93 ff. Gemäss KATO, Regressive Taxation, 205 ff., bildet die fiskalisch ergiebige MWST zusammen mit den direkten Steuern die Steuerbasis als notwendige Bedingung für die Fortführung sozialstaatlicher Programme; vgl. auch SCHILTKNECHT, Wohlstand, 191 ff.

741 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 178; «*Will sich ein Bürger gegen staatliche Zwangsabgaben zur Wehr setzen, so stehen ihm [...] drei Optionen des Steuerwiderstands offen: fight (offener Widerstand), flight (Steuerflucht), fraud (Steuerumgehung [bzw. Steuerhinterziehung])*», KELLER, Visionen, 35.

742 COLBERT, in: SKUPY, Zitate, 895.

743 OTTO VON BISMARCK, in: SKUPY, Zitate, 896.

744 REICH, Steuerrecht, 15; vgl. auch MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 45.

745 KELLER bringt als Beispiel den Stimmbürger als Verhinderer längst notwendiger Steuergesetze: Die demokratische Selbstbestimmung liesse doch eine freudige und

Und obwohl Steuern tatsächlich und nachweislich Wirkungen auf das Sparverhalten, die Investitionstätigkeit und die Wohnsitznahme haben⁷⁴⁶, gibt es nicht wenige Menschengruppen, die ihr Verhalten bewusst nicht nach den ökonomischen Überlegungen steuern oder ihre Entscheidungen aus anderen Gründen gegen jede wirtschaftliche Regel treffen⁷⁴⁷. Denn wenn die Bedürfnisse der ersten und zweiten Stufe der Maslowschen Pyramide gestillt sind, gewinnen die «höheren» Motive des menschlichen Verhaltens, wie der Wunsch nach Anerkennung und nach einem hohen Status in der Gesellschaft sowie nach sozialer Zugehörigkeit, die Oberhand⁷⁴⁸. Dann wird der Mensch zum *homo ambitiosus*, *homo societatis*, *homo cooperativus* oder gar zum *homo heroicus*.

Die empirischen Studien der Glücksforschung⁷⁴⁹ zeigen ebenfalls, dass die wichtigsten glücksstiftenden Bereiche – ausser jenen des reibungslos funktionierenden Arbeitsmarkts und des guten materiellen Lebensstandards – Familie, Freunde, Freizeit und Gesundheit sind⁷⁵⁰.

Diese Erkenntnisse stellen den strikten Ansatz des *homo oeconomicus* (zumindest in seiner «reinen» Form) in Frage⁷⁵¹ und legen nahe, dass auf der

gewissenhafte Erfüllung der Steuerpflicht erwarten – anstatt dessen gewinnt der Egoismus des Einzelnen, KELLER, Visionen, 26 f.

746 REICH, Steuerrecht, 15.

747 Beispielsweise die Entscheidung, mehr Freizeit zu haben als mehr Geld durch höheres Arbeitspensum; einen Beruf zu wählen, der körperlich anstrengend ist und schlecht entlohnt wird, jedoch in der Gesellschaft hoch angesehen wird; Kinder zu haben, anstatt Karriere zu machen; Güter zu konsumieren, die preislich nicht konkurrenzfähig, jedoch nachhaltig sind etc.

KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 84, meint, dass die Bürgerinnen und Bürger, wenn sie ihre Erwerbslosigkeit aufgeben, doppelt verlieren würden: Einmal durch Entzug von Sozialleistungen und einmal durch die Steuerpflicht auf Erwerbseinkommen – *deswegen würden sie dies nach Möglichkeit vermeiden*. Jedoch wirken sich auch die andren Faktoren auf die Entscheidung aus, Erwerbslosigkeit aufzugeben, wie bspw. das soziale Ansehen einer erwerbstätigen Person in der Gesellschaft. Die Arbeitslosigkeit macht auch gem. der Glücksforschung am stärksten unglücklich. Interessant dabei ist, dass keine Kausalität zwischen der Höhe der Arbeitslosenentschädigung und der Lebensunzufriedenheit nachgewiesen werden konnte. Jedoch was sich auf die Lebenszufriedenheit auswirkt, sind soziale Normen, wie die Gesellschaft zu Arbeitslosen steht. *«Wegen des sozialen Drucks sind Arbeitslose mit ihrem Leben in Gemeinwesen mit strengen Arbeitsnormen weniger zufrieden als in den Gebieten, in denen eine Unterstützung durch den Staat als weniger schlimm angesehen wird»*, FREY/FREY, Glück, 68. Die Schweiz zählt zu den Staaten mit strengen Arbeitsnormen, zum Ganzen FREY/FREY, Glück, 65 ff.

748 SCHIERENBECK/WÖHLE, Grundzüge, 72 f.

749 Zu Glücksforschungsmethoden bzw. Glückskonzepten und Messmethoden siehe FREY/FREY, Glück, 10 ff. bzw. 27 ff.

750 FREY/FREY, Glück, 17.

751 KAPPELER, Schweizer Wirtschaft, 221.

Suche nach dem «heiligen Gral» der Steuerwissenschaft – einem gerechten Steuersystem – nebst dem mathematischen⁷⁵², wirkungsorientierten Ansatz auch die philosophischen und wertungsorientierten Komponenten mitberücksichtigt werden müssen. Es ist zu beachten, dass der Mensch vor allem nach Glück⁷⁵³ strebt, und dieses ist in den meisten Fällen für ihn mehr als nur das hohe Einkommen⁷⁵⁴. «*Obwohl das durchschnittliche Pro-Kopf-Einkommen in den vergangenen Jahrzehnten stark angestiegen ist, ist das durchschnittliche Glücksniveau konstant geblieben oder gesunken*»⁷⁵⁵. Die Glücksforschung bestätigt zwar, dass, obwohl Personen mit höherem Einkommen ihr subjektives Wohlbefinden höher als ärmere Personen bewerten⁷⁵⁶, das zusätzliche Einkommen bzw. Vermögen die Lebenszufriedenheit nicht unbeschränkt erhöht⁷⁵⁷. Diese hängt nicht nur vom Einkommensniveau, sondern vielmehr davon ab, wie jeder Einzelne im Vergleich zu den anderen dasteht. Dabei wird auf das Einkommen «aufwärts», nicht «abwärts» geschaut⁷⁵⁸. Solange die Einkommen generell steigen, solange es keine wirtschaftlichen Schwierigkeiten gibt

752 Gem. MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 10 ff., kann die Steuergerechtigkeit mathematisch berechnet oder philosophisch ermittelt werden.

753 Zur Definition von Glück (soweit sie möglich ist) siehe FREY/FREY, Glück, 10. A.g.l.O. Überblick über die Bestimmungsgründe des Glücks: Gene, soziodemografische Faktoren (Alter, Zivilstand, Kinder, Gesundheit, Ausbildung), wirtschaftliche Faktoren (Einkommen, Arbeitslosigkeit, Einkommensverteilung), Kontext- und Situationsfaktoren, Kultur und Religion, politische Einflüsse, FREY/FREY, Glück, 14 ff.

754 Was braucht ein Mensch, um glücklich zu sein? «*Ein Blick auf die Wirtschaftsentwicklung in den einzelnen Ländern zeigt, dass die Wohlstand schaffenden Faktoren am besten zur Entfaltung kommen, wenn die verfassungsmässigen, gesetzlichen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen den einzelnen Personen das Gefühl vermitteln, für ihre Anstrengungen und Leistungen belohnt zu werden. Die Menschen müssen gute Chancen sehen, die aus ihrer Tätigkeit kommenden Erträge weitgehend für sich behalten zu können. Beim Fehlen eines solchen Umfelds lässt die Leistungsbereitschaft der meisten Menschen zu wünschen übrig*», SCHILTKNECHT, Wohlstand, 22. Schweizer sind ein besonders glückliches Volk. Generell sind Menschen in reichen Ländern glücklicher als in ärmeren, was jedoch auch mit anderen Faktoren wie Demokratie, Menschenrechte und Gesundheit zu tun hat, FREY/FREY, Glück Frey, 8, 52 ff.; vgl. auch World Values Survey; GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 46.

755 FREY, Glücksforschung, 296.

756 FREY, Glücksforschung, 295.

757 Menschen gewöhnen sich an das höhere Einkommen rasch: Im Rahmen einiger Studien wurde nachgewiesen, dass zwei Drittel bis drei Viertel des Glückseffekts einer Einkommenserhöhung im Laufe des ersten Jahres verschwinden, FREY, Glücksforschung, 296; «*Der Vergleich mit anderen Personen und der Gewöhnungseffekt formen die individuellen Erwartungen und lassen die (unersättlichen) Menschen nach immer mehr streben. Die Erwartungen nehmen laufend zu. Damit entsteht eine Lücke zwischen dem, was man erreicht hat, und dem, was man gerne erreichen würde. Wegen dieser Diskrepanz nimmt die Lebenszufriedenheit im Zeitablauf kaum zu – trotz der Einkommenszunahme*», FREY, Glücksforschung, 297.

758 FREY, Glücksforschung, 296 f.

und der Vergleich des eigenen Einkommens und Vermögens mit den Einkommen und Vermögen der Besserverdienenden und Reichen nicht als extrem ungerecht empfunden wird, bleibt auch das Interesse der Bevölkerung sowohl an den Umverteilungsmassnahmen⁷⁵⁹ als auch an der Steuerhinterziehung als einer Art «*Notwehr gegen den gierigen Staat*»⁷⁶⁰ gering.

Die Schweiz belegt international in Bezug auf Vermögensungleichheit oft den vordersten Rang⁷⁶¹, deswegen finden die Umverteilungsmassnahmen auch hierzulande Zuspruch: Bereits in den 1970er-Jahren nahmen die Debatten zur Umverteilung in der Schweiz Fahrt auf⁷⁶². Die Vermögensungleichheit könnte mittels Stärkung der Progressivität des Steuer- und Abgabensystems bis zu einem gewissen Grad kompensiert werden. Es darf jedoch nicht ausser Acht gelassen werden, «*dass die Umverteilungseffektivität progressiver Steuern beschränkt ist, falls andere degressiv wirkende Abgaben ungenügend kompensiert werden und/oder falls die Sozialtransfers nicht grosszügig genug ausgestattet sind*»⁷⁶³. Die Umverteilung von oben bzw. nach unten erfolgt nicht nur über die direkten Steuern, sondern auch über die AHV, die ALV, das BVG, Stipendien, die unentgeltliche Rechtspflege, Vergünstigungen für Krippen und Betreuungsplätze⁷⁶⁴. Aus diesem Grund müssen die Steuer- und Sozialpolitik zwingend in ihrer Interaktion betrachtet werden⁷⁶⁵ und im

759 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 201, 214, 265; vgl. auch HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 67.

760 HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 18; TANNER, Minimalstaat, 34 f.

761 Siehe dazu Informationen des Bundesamts für Statistik. Eine Studie der Berner Fachhochschule für Soziale Arbeit und der Universität Bern im Jahre 2016 belegt, dass «*das Ausmass der wirtschaftlichen Ungleichheit [...] rund zehn Prozent höher [ist] als in der offiziellen Statistik ausgewiesen*», Umverteilung hat jedoch in den letzten 15 Jahren immer abgenommen, «*Die Schere zwischen Arm und Reich ist grösser als bisher angenommen*», AZ-online vom 23.8.2016. Siehe auch «*Die Vermögen in der Schweiz wachsen stark und sind ungleicher verteilt*», Medienmitteilung ESTV vom 23.9.2019.

762 Die Schweizer Steuerpolitik folgte seit den 1980er-Jahren zwei Prinzipien: Der Steuerwettbewerb genoss hohe Akzeptanz und führte in den verschiedenen Kantonen zu tiefen direkten Steuern, wobei gleichzeitig die Belastung der Haushalte mit Gebühren, Abgaben und indirekten Steuern zugenommen hat. Zweitens wurden die Tarife der direkten Steuern gesenkt (inkl. hohe Sozialabzüge und Steuerfreigrenzen für mittlere und tiefe Einkommen), während die Bemessungsgrundlage verbreitert wurde, HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 64 ff., 73.

763 HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 67 f. und 73 f.

764 WANNER, Überlegungen zur Umverteilung, 148 f.; vgl. auch HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 44 ff.

765 KNUFFER, Steuerpolitik, 157. KNUFFER, Steuerpolitik, 160 ff. macht sich für die steuerliche Freistellung des Existenzminimums stark, die auf der Bundesebene durch die Tarife bereits gewährleistet ist und in den Kantonen mehrheitlich nicht; vgl. auch HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 18 ff.

Zusammenhang mit der Frage der optimalen Qualität und Quantität der Aufgabenerfüllung des Staates⁷⁶⁶.

Nachweislich dienen die direkten Steuern seit einigen Jahrzehnten nicht mehr nur dem Zweck der Staatsfinanzierung, sondern auch als Instrument des sozialen Ausgleichs und der Umverteilung⁷⁶⁷. Das Bundesgericht anerkennt dieses Instrument ebenfalls als unabdingbar für die gerechte Tarifgestaltung: *«Daher muss sich die Ausgestaltung des Tarifverlaufs nicht nur an die Grundrechte wie die Eigentumsgarantie und Wirtschaftsfreiheit halten, sondern sie muss im Sinne der Verteilungslehre (iustitia distributiva) auch sozialverträglich sein.»*⁷⁶⁸

Die Befürworter der Umverteilungsmassnahmen rechtfertigen diese unter anderem damit, dass viele Vermögen der Reichsten ohne echte Leistung zustande kämen und *«etliche von denen, die hart arbeiten, [...] heute working poor»*⁷⁶⁹ seien⁷⁷⁰. Der Lohnausweis der Arbeitnehmenden garantiere zudem volle Transparenz über die zu versteuernden Einkommen (nicht jedoch unbedingt für Nebeneinkünfte), während bei Selbständigen und Unternehmen – nicht zuletzt dank dem Bankgeheimnis⁷⁷¹ – grösserer Spielraum für Steueroptimierung und -vermeidung bestehe⁷⁷². Es könne zudem nicht angehen, dass die Banken Verluste aus den Zeiten, in welchen sie Rettungsnahmen der Staaten beansprucht hatten, mit heutigen Gewinnen verrechnen und somit die Gewinnsteuern reduzieren bzw. eliminieren⁷⁷³. Dieser *«Privatisierung der Gewinne und Verstaatlichung der Verluste»*⁷⁷⁴ müsse man entgegenwirken, auch mittels Umverteilungsmassnahmen. Diese würden sich auch positiv auf die Wirtschaftsentwicklung auswirken, indem sie soziale Konflikte zwischen

766 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 181.

767 M.w.H. KELLER, Visionen, 17, 19 f.; SCHILTKNECHT, Wohlstand, 177 f. Unter der Flagge der Steuergerechtigkeit und sozialer Umverteilung wurden in der Schweiz auch Steuerprogression und Sozialabzüge eingeführt, HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 18 f.

768 BGE 133 I 206 E. 7.4.

769 Zu Definition als «Working Poor» siehe KNUPFER, Steuerpolitik, 159 f. Im Jahre 2009 waren in der Schweiz 9% der Bevölkerung von der Armut betroffen, Steuern sind auch ein Armutsfaktor, KNUPFER, Steuerpolitik, 157, 162.

770 HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 15.

771 Solange das Bankgeheimnis innerhalb der Schweiz bestehen bleibt, *«bleibt festzuhalten, dass Steuerhinterziehung und bis an die Grenze der Legalität reichende Steuervermeidung erstens das verfassungsmässige Postulat der Steuergerechtigkeit infrage stellen und zweitens trotz der offiziellen Steuerprogression die tatsächliche Steuerbelastung der verschiedenen Einkommensklassen verschleiern – und damit auch das reale Mass an Umverteilung durch Besteuerung»*, HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 74.

772 HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 18.

773 HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 12.

774 JOSEPH E. STIGLITZ, zitiert nach HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 13.

den Einkommensgruppen verkleinern. Staatliche Umverteilungsmassnahmen seien der *«Preis für den sozialen Frieden [...], ohne den eine Marktwirtschaft nicht funktionieren kann»*⁷⁷⁵. Seit Kürzerem empfiehlt gar die «zentrale Institution des Neoliberalismus», der IWF, eine Umverteilung durch Erhöhung der Steuern für die Reichsten vorzunehmen⁷⁷⁶.

Die Gegner der Umverteilungsmassnahmen kritisieren, dass *«die steuerliche Abschöpfung eines Teils des Wohlstands ebendiesen Wohlstand und damit die Ungleichheit der ökonomischen Verhältnisse [voraussetzt]»*⁷⁷⁷, dass *«[i]dealistische Gerechtigkeitspostulate auf Kosten des Wohlstands breiter Bevölkerungskreise zu realisieren, kein erstrebenswerteres Ziel»*⁷⁷⁸ sei. Die Umverteilungen würden eine nachhaltige Vermehrung des Wohlstands behindern und sich negativ auf die Leistungsbereitschaft auswirken. Zudem wurden Steuerabzüge⁷⁷⁹ und die Steuerprogression⁷⁸⁰ als Umverteilungsinstrumente in jüngerer Zeit vermehrt kritisch evaluiert, sowohl unter dem Effizienz- als auch unter dem Gerechtigkeitsaspekt. An der Frage, ob starke Umverteilungsmassnahmen zu einer Abwanderung der Reichen führen, der sogenannten «Abstimmung mit den Füßen», scheiden sich die Geister. Dieses Argument lässt beispielsweise der IWF nicht mehr gelten, da es dafür keine Hinweise gebe. Auch für eine sinkende Leistungsbereitschaft infolge Steuererhöhung findet der IWF keine empirische Bestätigung⁷⁸¹.

Gemäss KIRCHGÄSSNER zögen die Bürger mit niedrigem Einkommen in die Gemeinden, die eine hohe Umverteilung gewährleisten, die Reichen würden in die Gemeinden ziehen, die kleine bis gar keine Umverteilung kennen. Dies führe dazu, dass die Umverteilungspolitik erst gar nicht stattfinden könne⁷⁸².

775 Falls in der Gesellschaft Chancengleichheit und ein Pareto-effizienter Wettbewerbsmarkt gegeben sind, findet MATTEOTTI, dass nur eine minimale Umverteilung im Sinne einer Sicherung der Existenz gerechtfertigt sei, MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 43 f.

RAWLS JOHN, A Theory of Justice, Cambridge 1971, sieht in der Umverteilung eine Versicherung gegen fundamentale, am Markt nicht versicherbare Risiken.

Das einzige stabile Gleichgewicht mit fiskalischem Wettbewerb ist eines, bei dem keine Versicherung gegen fundamentale Risiken durch den Staat angeboten wird. Weicht ein Land von diesem Gleichgewicht ab, indem es den Umverteilungssteuersatz auf positive Werte anhebt, schreckt es Reiche ab und zieht Arme an. Es müsste ein Budgetdefizit in Kauf nehmen. Dennoch sind die Reichen auch bereit, eine «Prämie» für den Erhalt des sozialen Friedens zu zahlen, KIRCHGÄSSNER, Die Situation der Schweiz, 130 ff.

776 «Umverteilen! Wenn Lagardes Leute so tönen wie Linke», TA-online vom 11.10.2017.

777 HÜRLIMANN/TANNER, Vorwort, 19.

778 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 173, 170 ff., 182 f.

779 HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 72.

780 WANNER, Überlegungen zur Umverteilung, 152 f.

781 Siehe bei FN 776.

782 KIRCHGÄSSNER, Die Situation der Schweiz, 130.

In Bezug auf die Frage, ob die Umverteilungsmassnahmen zu einer gerechteren Gesellschaft führen würden, kann u. a. angesichts der unterschiedlichen Interessen von deren Befürwortern und deren Gegnern kaum je Konsens erzielt werden. Weitgehende Einigkeit dürfte im Rahmen der Umverteilungsdiskussionen insofern bestehen, dass «*unter gerechten Steuern nicht nur höhere Steuern für die Anderen missverstanden werden [dürfen]*»⁷⁸³. Aus diesem Grund betont die finanzwissenschaftliche Steuerlehre die Wichtigkeit der Unterscheidung zwischen den *Zielen der Steuergerechtigkeit* und der *Umverteilung mit Steuern*. Denn die Steuergerechtigkeit sei eine Verteilung der Steuerlast im Sinne von Lastenverteilung und die Umverteilung mit Steuern sei eine Korrektur der primären Einkommensverteilung, d. h. der Einkommensverteilung, wie sie sich als Ergebnis der Marktkräfte ergibt⁷⁸⁴.

Wenn die Höhe der Steuerbelastung, das Ausmass der Umverteilungsmassnahmen – wie bereits festgestellt – für die Mehrheit der Menschen (natürliche Personen) keine primären bzw. ausschliesslichen Faktoren für ihre Entscheidung sind, wo sie ihren Wohnsitz nehmen, so zeichnet sich für die Unternehmen ein anderes Bild ab. Unternehmen dürfen aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen keine Heimat haben⁷⁸⁵. Die kommerziell tätigen Unternehmen sind gegenüber ihren Inhabern (Aktionären etc.) verpflichtet, nach den Grundsätzen der Effizienzsteigerung und Gewinnmaximierung zu wirtschaften. Steuern stellen aus betriebswirtschaftlicher Sicht einen Kostenfaktor dar und sind im Rahmen des rechtlichen Spielraums zu minimieren⁷⁸⁶. Bei zu hoher Steuerbelastung und mobilen Produktionsfaktoren kann der Abwanderung der Unternehmen⁷⁸⁷ nur vorgebeugt werden, indem die entsprechenden Steuern harmonisiert werden⁷⁸⁸.

783 WANNER, Überlegungen zur Umverteilung, 155.

784 JEITZINER, Gerechte Verteilung, 175.

785 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 21 f.

786 Vermutlich deswegen werden Gerechtigkeit und Effizienz oft als Gegensätze dargestellt, HÜRLIMANN, Einträglich und gerecht, 55; a.M. ist MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, 68: «*[W]irtschaftliche Effizienz und Gerechtigkeit [müssen] keine Gegensätze darstellen.*»

Effizienz und Gerechtigkeit befinden sich oft in einem Konflikt, und zwar wenn die Effizienz auf ein Ziel bezogen ist, das nicht das Ziel der Gerechtigkeit ist. Bspw. steuerfinanzierte Rettungsaktionen für den systemrelevanten Finanzmarkt, denn: «*Während das Leistungsprinzip verlangt, dass man Früchte seiner Leistung geniessen darf, verlangt das Verursacherprinzip, dass man für die Schäden seines Tuns einstehen muss*», WINGERT, Mit Steuern steuern, 101.

787 Für Unternehmen, welche aufgrund ihrer langen traditionsreichen Geschichte und der Verwurzelung vor Ort sich dem Standort ihrer Gründung verbunden fühlen (was auf viele Schweizer KMU zutrifft), ist es zwecks «Abwanderungsprävention» ratsam, ihnen die Möglichkeit zu geben, die Rahmenbedingungen vor Ort mitzugestalten, GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 21 f., 78 ff.

788 KIRCHGÄSSNER, Die Situation der Schweiz, 130.

Ob die Steuererhebung für Unternehmen gerecht ist, lässt sich allein im Rahmen der Frage der Wettbewerbsneutralität⁷⁸⁹ beurteilen, und zwar landesintern und international. Anlässlich jüngster OECD-Steuertransparenzbestrebungen und der Publikation des BEPS-Berichts kann man jedoch eine neue Tendenz von «*Legalität zu Legitimität im Steuerrecht*» beobachten: «*Das Zahlen von Steuern, insbesondere eines angemessenen Beitrags (fair Share), und die transparente Berichterstattung darüber sind mittlerweile zu einer moralischen Frage geworden.*»⁷⁹⁰

Die OECD begründet ihr BEPS-Projekt unter anderem mit der moralischen Verwerflichkeit der Steuerumgehung⁷⁹¹. «Gute Moral» als Bilanzierungsposition einzufordern, ist realitätsfremd, da moralische Überlegungen sich nicht rechtswirksam in der Bilanz abbilden lassen, ausser, das Unternehmen verspricht sich davon Konkurrenzvorteile und eine Imageverbesserung⁷⁹².

Man kann behaupten, dass die Aussage von GERHARD UHLENBRUCK «*Der Mensch ist gut in seinen Taten, vorausgesetzt, er kann sie von der Steuer abziehen*»⁷⁹³ nicht nur für die Handlungsweise der natürlichen, sondern auch der juristischen Personen zutreffend ist. Und nur wenn beide Gruppen die (Steuer-)Gerechtigkeit für sich als erfüllt betrachten und zugleich die Gesamtsteuerlast zwischen ihnen gerecht verteilt wird⁷⁹⁴, können der soziale Frieden und Wohlstand⁷⁹⁵ näher rücken.

789 Siehe Kapitel «Wirtschaftsfreiheit», IV.2.3.1.d und Kapitel «Zweites Ziel: Wahrung der wirtschaftlichen Interessen der Schweiz», IV.1.2.

790 MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 684; siehe auch Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

791 Vgl. «Rechtlich legal, aber moralisch verwerflich», SRF-online vom 6.11.2017.

792 Das Image ist vor allem für kotierte Unternehmen von sehr grosser Bedeutung, siehe etwa «Riesiger Image-Schaden: Der Boykott vieler Firmen trifft Facebook hart»; «Nicht nur der Imageschaden des britischen Online-Modehändlers ist gross, nachdem über die illegal niedrigen Löhne in einem Subunternehmen berichtet wurde. Fast 2 Milliarden Pfund Börsenwert sind seit Anfang Juli ausradiert worden», «Boohoo-Aktie im Sturzflug», Frankfurter Allgemeine Zeitung-online vom 13.7.2020.

793 UHLENBRUCK, in: SKUPY, Zitate, 896.

794 Eine OECD-Untersuchung im Jahre 2015 ergab, dass sich die Steuerlast in der Schweiz weg von den Unternehmen hin zu den Arbeitnehmern und Konsumenten verschoben hat. Werden die Steuersätze für Unternehmen weiter reduziert, müssen die natürlichen Personen bei gleich gebliebenem Umfang der Staatsleistungen mehr Steuern «berappen»: «Bürger berappen mehr Steuern als Unternehmen», TA-online vom 30.11.2016.

795 Vgl. etwa «Parlament: Steuerdeal kostet die Bevölkerung vier Milliarden», Ktipp-online vom 20.11.2019; «Steuerschok im Aargau: Über 40 Prozent der Gemeinden wollen rauf», AZ-online vom 20.10.2017; «Ein Steuertrick für Milliardäre», TA vom 1. April 2019, 2.

2. Rechtliche Rahmenbedingungen

2.1. Allgemeines

Das *nationale Steuerrecht* der Schweiz setzt sich aus einigen Bestimmungen der Bundesverfassung, dem Gesetzes- und Verordnungsrecht des Bundes sowie dem kantonalen und kommunalen Recht⁷⁹⁶ zusammen. Diese Rechtsätze werden durch weitere Grundsätze und Rechtsquellen wie Rechtsprechung, Verwaltungspraxis etc.⁷⁹⁷ vervollständigt. Zu beachten ist jedoch, dass Art. 190 BV die richterliche Normenkontrollbefugnisse (konkrete und abstrakte Normenkontrolle) für Bundesgesetze begrenzt⁷⁹⁸. «Bundesgesetze⁷⁹⁹ und völkerrechtliche Normen sind stets anzuwenden⁸⁰⁰, dies selbst dann, wenn sie sich als verfassungswidrig erweisen sollten.»⁸⁰¹

Das *internationale Steuerrecht* der Schweiz kann gemäss OPEL in solche Bereiche wie Völkerrecht⁸⁰², nationales Aussensteuerrecht⁸⁰³ und ausser-

796 D.h. aus den interkantonalen Vereinbarungen, Kantonsverfassungen, interkantonalem Doppelbesteuerungsverbot, Steuerabkommen, dem Gesetzes- und Verordnungsrecht (Kantonsstufe), REICH, Steuerrecht, §3 Rn. 1 ff., MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Steuerrecht, 63 ff. Da das kantonale Recht und das Gemeinderecht aufgrund der Harmonisierung (siehe Kapitel «... auf nationaler Ebene», II.1.1) nur wenige Bereiche, die im vorliegenden Zusammenhang relevant sind, regeln, wird dieses nachfolgend ausgeklammert. Ebenfalls kein Gegenstand dieser Arbeit ist das Steuerstrafrecht.

797 Siehe Kapitel «Weitere Grundsätze und Rechtsquellen», IV.2.3.3.

798 HANGARTNER/LOOSER, in: St. Galler Kommentar BV, Art. 190, Rn. 6 ff.

799 Nicht erfasst sind kantonale Erlasse und andere Erlasse des Bundes (v.a. Verordnungen), BIAGGINI, BV Kommentar, Art. 190, Rn. 11.

800 Das Völkerrecht geht im Konfliktfall grundsätzlich dem Landesrecht vor, siehe BIAGGINI, BV Kommentar, Art. 190, Rn. 16; HANGARTNER/LOOSER, in: St. Galler Kommentar BV, Art. 190, Rn. 31 ff.

801 BIAGGINI, BV Kommentar, Art. 190, Rn. 6. Das Bundesgericht darf jedoch die Bundesgesetze auf ihre Verfassungsmässigkeit hin prüfen, ist aber an das Gesetz gebunden, BIAGGINI, BV Kommentar, Art. 190, Rn. 13; HANGARTNER/LOOSER, in: St. Galler Kommentar BV, Art. 190, Rn. 11. Auf EMRK-widrige Gesetze braucht im vorliegenden Zusammenhang nicht eingegangen zu werden, da das Steuerrecht von den wesentlichen EMRK-Garantien, vor allem Art. 6 EMRK, nicht erfasst ist.

802 Dazu zählen internationale Übereinkünfte (völkerrechtliche Verträge), internationales Gewohnheitsrecht und allgemeine Rechtsgrundsätze, vgl. Art. 38 Abs. 1 IGH-Statut. Zum Staatsvertragsrecht der Schweiz zählen vor allem die EMRK inkl. Zusatzprotokolle, ein breites Staatsvertragsnetz mit der EU und anderen europäischen und nichteuropäischen Ländern. Zudem gehört in diese Kategorie das FATCA-ABKOMMEN. Das Völkergewohnheitsrecht hat im internationalen Steuerrecht kaum eine Bedeutung. Unter den allgemeinen Rechtsgrundsätzen ist insbesondere das Territorialitätsprinzip relevant, OPEL, Neuausrichtung, 15 ff.

803 Im nationalen Aussensteuerrecht (d.h. nationalem Recht, das extraterritoriale Wirkung zeitigt) finden sich zahlreiche für das Steuerrecht relevante Normen, wie die Ausführungsvorschriften zu den DBA, OPEL, Neuausrichtung, 5, 17.

rechtliche Erkenntnisquellen⁸⁰⁴ unterteilt werden⁸⁰⁵. Die sog. *innerstaatliche Massgeblichkeit* bestimmt, wie die Staaten ihren Verpflichtungen aus den *völkerrechtlichen Verträgen*⁸⁰⁶ formell nachkommen. Es wird in der Regel im internen Landesrecht festgelegt, ob die Verträge als *self-executing*⁸⁰⁷ direkt umgesetzt werden oder einer Überführung in das innerstaatliche Recht bedürfen⁸⁰⁸.

In der letzten Zeit hat insbesondere das internationale⁸⁰⁹ *Soft Law*⁸¹⁰ eine starke Wirkung auf die Unternehmensführung. Die unternehmerischen Entscheide in solchen Bereichen wie *Corporate Social Responsibility*, aber auch im Bereich des Steuerrechts⁸¹¹, werden von den rechtsunverbindlichen Guidelines der OECD, der UN etc. erheblich beeinflusst⁸¹². Diese Richtlinien werden von den nationalen Unternehmensverbänden (wie Economiesuisse), aber auch von der Legislative und sogar u.U. der Exekutive (auf Verordnungsstufe) aufgenommen und umgesetzt, was in mehrfacher Hinsicht verfassungsrechtlich fragwürdig ist⁸¹³.

804 Das sog. «Soft Law», d.h. nicht rechtsverbindliche Übereinkünfte, Absichtserklärungen und Leitlinien. Diese haben insbesondere im Bereich des Internationalen Steuerrechts einen grossen Einfluss, vor allem das OECD-MA, OPEL, Neuausrichtung, 17 ff.

805 Hinzu kommen noch supranationale Normen, d.h. «*Rechtssätze, die von supranationalen Organisationen (wie die EU) in Ausübung ihrer Rechtssetzungsbefugnis erlassen werden und die zu ihrer Wirksamkeit keiner nationalstaatlichen Zustimmung bedürfen*», REICH, Steuerrecht, §3 Rn. 7.

806 Zum Begriff des völkerrechtlichen Vertrags siehe OPEL, Neuausrichtung, 7 ff., zu völkerrechtlichen und innerstaatlichen Verbindlichkeit siehe OPEL, Neuausrichtung, 13 ff.

807 «*Eine Norm, die unmittelbar anwendbar [self-executing] ist, kann in einem konkreten Fall als Entscheidungsgrundlage dienen, ohne dass es weiterer Umsetzungsakte bedürfe*», ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 12; m.w.H. derselbe, 12 f.

808 In der Schweiz besteht ein monistisches System, gemäss welchem die völkerrechtlichen Verträge automatisch auch landesrechtlich gültig sind, jedoch nur für «*self-executing*»-Normen. Die «*non-self-executing*»-Normen bedürfen trotz des monistischen Systems einer innerstaatlichen Umsetzung, OPEL, Neuausrichtung, 14.

809 Aber auch das nationale, siehe Kapitel «Landesrecht», IV.2.3.

810 Es gibt keine einheitliche Definition von Soft Law. In der Regel werden darunter nicht rechtsverbindliche Übereinkünfte, Absichtserklärungen und Leitlinien subsumiert, OPEL, Neuausrichtung, 17. Siehe auch THURNHERR, Rechtsschutz, Rn. 3; SCHENKER, CSR, 641.

811 Vgl. bspw. MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 697 f., zu OECD-Steuerinitiativen: «*Den bestehenden Arbeiten ist gemeinsam, dass sie [...] keine rechtsverbindlichen Regelungen enthalten. Sie setzen aber Standards, die sich insbesondere in Form von nicht rechtsverbindlichen Übereinkünften, Absichtserklärungen und Leitlinien an die europäische oder internationale Staatengemeinschaft richten und von den einzelnen Staaten primär freiwillig und gestützt auf politische Verpflichtungen beachtet werden. Die Umsetzung erfolgt durch entsprechende Bestimmungen des internen Rechts oder durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen.*»

812 SCHENKER, CSR, 640 ff.; CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 222 ff.

813 Siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

Nachfolgend findet sich eine Übersicht der völkerrechtlichen und nationalrechtlichen Rechtsquellen des (Unternehmens-)Steuerrechts.

2.2. Internationales Recht

2.2.1. WTO

Das Hauptziel der Welthandelsorganisation (*World Trade Organisation, WTO*)⁸¹⁴ ist die Förderung bzw. Liberalisierung des internationalen Dienstleistungs- und Warenhandels⁸¹⁵. Die Organisation setzt sich ein für eine optimale Nutzung der wirtschaftlichen Ressourcen, einen Abbau von Handelsschranken im Warenbereich, bei den Dienstleistungen und in der Landwirtschaft sowie eine Verbesserung des weltweiten Lebensstandards. In diesem Zusammenhang übernimmt sie unter anderem die Überprüfung nationaler Handelspolitiken, gewährleistet ein WTO-internes Streitbeilegungsverfahren und führt die GATT-Vereinbarungen (seit 1994 Bestandteil des WTO-Abkommens) weiter.

Das WTO-Abkommen⁸¹⁶ gibt den internationalen Handelsbeziehungen der WTO-Mitglieder einen institutionellen Rahmen und ist (inklusive vier Anhänge) für alle Mitglieder verbindlich. Die drei WTO-«Hauptabkommen» – das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen 1994⁸¹⁷ (GATT)⁸¹⁸, das Allgemeine Abkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS)⁸¹⁹ und das Abkommen über handelsbezogene Aspekte des geistigen Eigentums (TRIPs)⁸²⁰ – sind im Anhang I des WTO-Abkommens enthalten. Der Anhang II bzw. der Anhang III umfassen die Vereinbarung über die Streitbeilegungsvorschriften⁸²¹ bzw. den Mechanismus zur Überprüfung der Handelspolitik. Der Gegenstand

814 Die WTO wurde am 15. April 1994 in Marrakesch gegründet. Sie zählt heute 164 Mitgliedsstaaten; ihr Hauptsitz ist Genf. Die Vorgängerorganisation der WTO ist das GATT 1947. Die Hauptorgane der WTO sind die Ministerkonferenz und der Allgemeine Rat; m.w.H. NOBEL, Finanzmarktrecht, § 3 Rn. 460 ff.; SENTI/HILPOLD, WTO, 81 ff.; zum WTO-Beitritt der Schweiz (Vorgeschichte etc.) vgl. ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 77 ff.; vgl. auch HIPOLD, Die EU im WTO-System, 25 ff.

815 Art. III Abs. 1 WTO-Abkommen.

816 Zu Grundlagen des WTO-Rechts vgl. auch Engelberger, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 39 ff.

817 Die Bestimmungen des GATT 1947, die in das GATT 1994 aufgenommen wurden, haben als Teil des GATT 1994, das selbst Bestandteil des WTO-Übereinkommens ist, weiterhin rechtliche Wirkung; für beide Abkommen (von 1947 und von 1994) wird im Weiteren die Bezeichnung «GATT» verwendet.

818 SENTI/HILPOLD, WTO, 237 ff.

819 SENTI/HILPOLD, WTO, 391 ff.

820 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1255 ff.

821 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 330 ff., 1209, 1355 ff.

des vierten Anhangs sind u.a. plurilaterale Handelsübereinkünfte⁸²². Das umfangreiche WTO-Abkommen beinhaltet ausserdem Zeitpläne einzelner Staaten, mit Verpflichtungen auf verschiedenen Gebieten des internationalen Handels. Die Hürde für eine Änderung der fünf Kernbestimmungen⁸²³ des WTO-Abkommens ist hoch: Diese bedürfen einer einstimmigen Annahme durch alle WTO-Mitglieder.

Einzelne Abkommen im WTO-Abkommen sind von nicht zu unterschätzender Bedeutung für die internationale Besteuerung. In erster Linie sind es das GATT, das GATS und das Streitbeilegungsabkommen, die der internationalen Steuerpolitik sowohl supranationaler Organisationen als auch einzelner Länder⁸²⁴ Schranken setzen.

Das GATT⁸²⁵ fokussiert sich auf die Regelungen zum Warenhandel und auf die gegenseitige kontinuierliche Reduzierung von Zollabgaben sowie die Abschaffung von mengenmässigen Einfuhrbeschränkungen. Es enthält Antidumping-Vorschriften, Subventionsverbote und mehrere Transparenzbestimmungen für den grenzüberschreitenden Handelsverkehr.

Durch die Ratifizierung des GATS⁸²⁶ haben sich die Mitglieder verpflichtet, den Dienstleistungsanbietern anderer Vertragsstaaten Marktzugang zu gewähren und durch die transparente Anwendung nationaler Vorschriften die Inländergleichbehandlung von Dienstleistungsanbietern zu garantieren.

Das Instrument der *Streitbeilegung*, welches in der Vereinbarung über Regeln und Verfahren für die Streitbeilegung (*Understanding on Rules and Procedures Governing Dispute Settlements, DSU*)⁸²⁷ geregelt ist, sieht vor, dass die Rechtskontrolle durch zwei interne Instanzen erfolgt. Den Vertragsstaaten ist es untersagt, eigenständig unilaterale Massnahmen als Vergeltung für Verletzungen von WTO-Regeln ausserhalb des festgeschriebenen Verfahrens einzuleiten. Die Modalitäten der Vergeltungsmassnahmen werden ebenfalls von WTO-Streitschlichtungsorganen (*Dispute Settlement Body* bzw. *Appellate Body*) festgelegt und sind nicht frei wählbar⁸²⁸.

822 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1376 ff.

823 Des GATT, des GATS, des TRIPs, der Streitbeilegungsvereinbarung und des Verfahrens zur Überprüfung der Handelspolitik.

824 In der Schweiz hat das WTO-Abkommen höhere Rangstellung als das Bundesrecht (Art. XVI Abs. 4 WTO-Abkommen), jedoch ist es im Inland gemäss dem Bundesgericht (BGE 112 Ib 183 ff.) nur mittelbar anwendbar; kritisch und m.w.H. ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 93 ff.

825 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 714 ff.

826 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 1155 ff.

827 SENTI HILPOLD, WTO, Rn. 330 ff.

828 BARTHOLET, WTO und Steuern, 345 f.; NOBEL, Finanzmarktrecht, § 3 Rn. 467 ff.; SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 344 ff.

Die wichtigsten Grundsätze⁸²⁹ des GATT und des GATS, welche für den internationalen Warenhandel und Dienstleistungsverkehr der Vertragsstaaten gelten, sind der Meistbegünstigungsgrundsatz⁸³⁰ und das Inländergleichbehandlungsgebot⁸³¹ (das Diskriminierungsverbot).

a) Meistbegünstigungsgrundsatz des GATT

Gemäss dem *GATT-Meistbegünstigungsgrundsatz* (*Most Favoured Nation Treatment*) werden «*alle Vorteile, Vergünstigungen, Vorrechte oder Befreiungen, die von einem Vertragspartner für ein Erzeugnis gewährt werden, das aus irgendeinem anderen Land stammt oder für irgendein anderes Land bestimmt ist, [...] sofort und bedingungslos auch auf jedes gleichartige Erzeugnis ausgedehnt, das aus den Gebieten anderer Vertragspartner stammt oder für die bestimmt ist*»⁸³².

Die Pflicht zur Meistbegünstigung gilt einzig in Bezug auf *gleichartige Waren*, jedoch nicht in Bezug auf Lieferanten oder Hersteller. *Gleichartig* sind im Sinne des GATT die Waren, die in den Augen des Verbrauchers für gleiche oder vergleichbare Anwendung bestimmt sind; die Identität der Erzeugnisse wird nicht verlangt. Das Meistbegünstigungsprinzip bezieht sich auf Abgaben jeder Art, die bei der Ein- oder Ausfuhr erhoben werden⁸³³. Eine gesetzliche Bestimmung, die zwar Gleichbehandlung gewährt, jedoch aufgrund unterschiedlicher Methoden der Abgabenerhebung faktisch zu einer Diskriminierung der Vertragspartner führt, verletzt den Meistbegünstigungsgrundsatz⁸³⁴. Das Prinzip der Meistbegünstigung gilt nicht uneingeschränkt. Vorbehalten bleiben Zollunionen bzw. Freihandelszonen⁸³⁵, bereits bestehende Präferenzzölle zwischen einzelnen Vertragspartnern im Zeitpunkt des GATT-Inkrafttretens⁸³⁶ sowie Antidumping- oder Ausgleichszölle⁸³⁷ oder *Border Tax Adjust-*

829 Zu weiteren Grundsätzen und Vertragsinhalten wie der Schaffung von Transparenz, dem Prinzip der Reziprozität, dem Abbau von Handelshemmnissen, dem Schutz der Umwelt siehe SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 454 ff., 463 ff., 483 ff., 645 ff.; ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 61 ff.

830 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 382 ff.; ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 54 ff.

831 SENTI/HILPOLD, WTO, Rn. 431 ff.; ENGELBERGER, Die unmittelbare Anwendbarkeit, 59 ff.

832 Art. I Abs. 1 GATT; wird ergänzt durch Art. XIII GATT.

833 Art. I GATT.

834 Entscheidung des Appellate Body vom 31.5.2000, Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/AB/R und WT/DS142/AB/R.

835 Art. XXIV GATT, vgl. auch Art. XXIV Abs. 8 lit. a und b, Abs. 5 lit. a, Abs. 7 lit. a GATT. Für die Schweiz gilt das Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA), SR 0.632.31.

836 Art. I Abs. 4 i.V.m. Art. II Abs. 1 lit. c GATT.

837 Art. II Abs. 2 lit. b i.V.m. Art. VI GATT.

ments⁸³⁸. Ebenfalls erlauben die allgemeinen Ausnahmeklauseln⁸³⁹ den WTO-Mitgliedern im Falle eines Notstands, zwecks Gewährleistung der inneren Sicherheit, des *Ordre public* oder der Erhaltung der menschlichen Lebensgrundlagen etc. die notwendigen Schutzmassnahmen zu treffen.

b) Meistbegünstigungsgrundsatz des GATS

Da die einkommenssteuerrechtlichen Massnahmen vom *GATT-Meistbegünstigungsprinzip* in der Regel nicht erfasst werden⁸⁴⁰, hat *der Meistbegünstigungsgrundsatz des GATS* im Bereich der internationalen Besteuerung mehr Gewicht⁸⁴¹. Angewendet wird er auf alle Massnahmen, inklusive verwaltungsrechtliche und steuerliche Bestimmungen (ausgenommen indirekte Steuern), welche sich auf den Handel mit Dienstleistungen auswirken⁸⁴². Dem GATS-Meistbegünstigungsprinzip ist jede Art von Dienstleistung⁸⁴³ mit Ausnahme solcher unterstellt, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden⁸⁴⁴.

Durch die länderspezifischen Ausnahmelisten und den Vorbehalt der DBA-Anwendung⁸⁴⁵ ist die Wirksamkeit des GATS-Meistbegünstigungsgrundsatzes im Bereich der direkten Steuern eingeschränkt. Die besagten Ausnahmen gewähren den Vertragsstaaten jedoch keine *Carte blanche* für willkürliche Diskriminierungen der anderen Vertragsstaaten bzw. für verdeckte Einschränkungen des Handels⁸⁴⁶.

c) Prinzip der Inländergleichbehandlung des GATT

Das Diskriminierungsverbot im engeren Sinne (GATT) untersagt «die aus dem Gebiet eines Vertragspartners in das Gebiet eines anderen Vertragspartners eingeführten Erzeugnisse [...] weder direkt noch indirekt mit irgendwie gearteten Steuern oder anderen inneren Abgaben [zu belasten], welche höher sind als diejenigen, die die gleichartigen Erzeugnisse einheimischen Ursprungs direkt oder

838 *Border Tax Adjustments* sind Belastungen zum Ausgleich von inneren Abgaben, die gleichwertigen inländischen Waren auferlegt werden, aus denen die importierten Erzeugnisse ganz oder teilweise hergestellt sind, Art. II Abs. 2 lit. c GATT.

839 Art. XIX, XX, XXI GATT.

840 Erfasst werden sie, wenn sie mit dem Import einer Ware in einem engen und unmittelbaren Zusammenhang stehen, Art. I Abs. 1 i.V.m. Art. III Abs. 2 und 4 GATT.

841 Im Unterschied zum GATT ist das GATS auch auf Lieferanten und Hersteller anwendbar.

842 Art. II Abs. 1 GATS.

843 Die Produktion, der Vertrieb, die Vermarktung, der Verkauf und die Bereitstellung, Art. XXVIII lit. b GATS.

844 Art. I Abs. 3 lit. c GATS.

845 Z.B. Betriebsstättenbesteuerung im Rahmen von grenzüberschreitenden Zins-, Dividenden- und Lizenzzahlungen, Art. XIV lit. e GATS.

846 Art. XIV Satz 1 GATS.

indirekt belasten»⁸⁴⁷. Die effektive Belastung⁸⁴⁸ könnte als eine fiskalische Belastung oder eine Zinsbelastung bestehen⁸⁴⁹.

Eine Abgabe verstösst gegen das *GATT-Diskriminierungsverbot im engeren Sinne*, wenn sie – unter Berücksichtigung der Steuersatzhöhe, der entsprechenden Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage, Erhebungsmodalitäten und Steuervergünstigungen – eine diskriminierende Belastung auf eingeführten Waren verursacht⁸⁵⁰. Bemerkenswert ist, dass Subventionen für inländische Produzenten in Form direkter finanzieller Zuwendungen keinen Verstoss gegen das besagte Prinzip darstellen⁸⁵¹. Verboten sind dagegen staatliche Beihilfen im Sinne produktbezogener steuerlicher Erleichterungen für inländische Erzeuger gleichartiger Waren⁸⁵².

Um die fiskalische Belastung zwischen den inländischen und den eingeführten ausländischen Erzeugnissen auszugleichen, können sich die Vertragsstaaten des sog. *Border Tax Adjustments*⁸⁵³ bedienen. Ihr Anwendungsbereich ist zwar noch nicht abschliessend präzisiert⁸⁵⁴, geklärt ist jedoch bereits, dass produktunabhängige Abgaben⁸⁵⁵ den Importstaat zu keinen Ausgleichsabgaben berechtigen⁸⁵⁶.

847 Art. III Abs. 2 Satz 1 GATT.

848 Diese ist meist versteckt und besteht bspw., wenn für Umsatzsteuern, die in einem bestimmten Produktionsstadium auf Waren und Dienstleistungen erhoben werden, kein Anrechnungsmechanismus bei deren Verwendung in einem nachgelagerten Produktionsstadium besteht, BARTHOLET, WTO und Steuern, 371.

849 Art. III GATT setzt einen kausalen Zusammenhang zwischen einer steuerlichen Massnahme und der Preisgestaltung der Waren voraus. Die steuerliche Massnahme muss also zu einer mittelbaren oder unmittelbaren Belastung der Erzeugnisse führen, d.h. eine transaktionsbezogene Abgabe sein, wie die Wirtschaftsverkehrssteuer, BARTHOLET, WTO und Steuern, 368.

850 Vgl. «GATT Analytical Index: Guide to GATT Law and Practice», 6th Edition, WTO, Geneva 1995, 150 ff.

851 Art. III Abs. 8 lit. b GATT; «GATT Analytical Index: Guide to GATT Law and Practice», 6th Edition, WTO, Geneva 1995, 153, 194 ff.

852 BARTHOLET, WTO und Steuern, 372 f.

853 Siehe FN 838.

854 Nicht geklärt ist z.B., ob die Belastung des Endproduktes oder Steuern im Rahmen des letzten Produktionsstadiums (Sicht der USA) oder sämtliche direkten und indirekten Fiskalbelastungen, die in einem einheimischen Produkt, unabhängig von der Produktionsstufe, enthalten sind (Sicht der EU), massgebend sind, BARTHOLET, WTO und Steuern, 370 f.

855 Bspw. einkommenssteuerrechtliche Belastungen, Sozialversicherungsbeiträge oder Lohnsteuern, die inländischen Unternehmen oder ihren Mitarbeitenden auferlegt werden.

856 «GATT Analytical Index: Guide to GATT Law and Practice», 6th Edition, WTO, Geneva 1995, 146.

Wie auch die anderen Prinzipien im WTO-Abkommen ist das Inländergleichbehandlungsgebot des GATT durch zusätzliche Ausnahmeklauseln⁸⁵⁷ und Vorbehalte⁸⁵⁸ eingeschränkt.

d) Prinzip der Inländergleichbehandlung des GATS

Die Diskriminierung im weiteren Sinne gemäss dem GATS liegt vor, wenn ein Vertragspartner «*entgegen den Grundsätzen* [des Diskriminierungsverbots im engeren Sinne] *eine andere Art von Steuern oder sonstige innere Abgaben auf den eingeführten oder inländischen Erzeugnissen* [erhebt]»⁸⁵⁹. Um festzustellen, ob das Inländergleichbehandlungsgebot tangiert ist, wird die Abgabebelastung von Waren, die mit bestimmten inländischen Produkten in einem unmittelbaren Wettbewerbsverhältnis stehen, analysiert⁸⁶⁰. Für die Beurteilung einer steuerrechtlichen Diskriminierung ist nicht allein ein arithmetischer Vergleich der Belastung massgebend, sondern auch, ob eine Steuerregelung geeignet ist, eine Schutzfunktion für die nationale Produktion zu entfalten⁸⁶¹.

Das Gebot der Inländergleichbehandlung *des GATS*⁸⁶² ist im Vergleich zum Diskriminierungsverbot *im GATT* weniger streng, da es nur für bestimmte Wirtschaftssektoren und Dienstleistungsformen gilt. Hinzu kommt, dass der Liberalisierungsgrad und die Modalitäten dieser Sektoren von den Vertragsstaaten von vorneherein in den sog. *Verpflichtungslisten* vertraglich festgelegt werden. Diese Listen sollen garantieren, dass die Markteintrittsbedingungen nicht⁸⁶³ zum Nachteil der Wirtschaftsteilnehmer geändert werden.

Die Unzulässigkeit gewisser Schutzmassnahmen⁸⁶⁴ wird durch einige steuerliche (meist auslegebedürftige⁸⁶⁵) Ausnahmeklauseln des GATS relativiert.

857 Art. XVIII Abschnitt C i.V.m. Abs. 4 lit. a GATT, Art. XX und XXI GATT.

858 Anwendung von Zolltarifen, Art. II GATT.

859 Art. III Abs. 2 Satz 2 GATS.

860 Dabei wird auf den gegenwärtigen Zustand des Marktes, die physische Beschaffenheit des Produktes, die Preisgestaltung, die Vergleichbarkeit von Vertriebskanälen, die Wahrnehmung der Endverbraucher und auch auf die Entwicklungsmöglichkeiten, die sich aus einem verstärkten Handel zwischen den Vertragsstaaten ergeben können, abgestellt, BARTHOLET, WTO und Steuern, 375.

861 Beispiel dazu bei BARTHOLET, WTO und Steuern, FN 179.

862 Art. XVII Abs. 1 GATS i.V.m. Art. XVI GATS.

863 Oder nur unter entsprechender Entschädigungsleistung, Art. XVII Abs. 3 GATS.

864 Bspw. mengenmässige Beschränkungen des Dienstleistungshandels (Art. XVI Abs. 2 lit. a-d GATS), das Vorschreiben von bestimmten Rechtsformen für Dienstleistungserbringer (Art. XVI Abs. 2 lit. e GATS), Beschränkungen der Beteiligung ausländischen Kapitals an inländischen Unternehmen (Art. XVII Abs. 2 GATS).

865 Vgl. Art. XIV lit. d GATS; dazu BARTHOLET, WTO und Steuern, 380 f.

e) Verbot steuerlicher Ausführsubventionen

In Zeiten der praktisch uneingeschränkten wirtschaftlichen Mobilität sind die Staaten oft in Versuchung, eigene Wirtschaftszweige zu schützen, indem sie inländischen Produzenten Steuervergünstigungen, finanzielle Beihilfen⁸⁶⁶, Einkommens- und Preisstützungsmassnahmen etc.⁸⁶⁷ gewähren.

Die Zulässigkeit solcher Subventionsmassnahmen *für den Warenhandel*⁸⁶⁸ wird in Art. XVI GATT und im WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen (nachfolgend «WTO-Subventionsübereinkommen») geregelt. Die WTO-Rechtsordnung unterscheidet zwischen *verbotenen*⁸⁶⁹, *anfechtbaren*⁸⁷⁰ und *zulässigen*⁸⁷¹ Subventionen.

Die staatlichen Exportsubventionen gelten als besonders schädlich für den freien Warenverkehr⁸⁷². Darunter fallen auch steuerlich motivierte Exportsubventionen wie Steuergutschriften und Ausnahmen von der ordentlichen Bemessungsgrundlage⁸⁷³. Ein WTO-Mitglied, das auf die Erhebung der geschuldeten Abgaben tatsächlich oder formell verzichtet, um Export zu fördern, geht gemäss dem WTO-Recht unrechtmässig vor.

866 Bspw. Zuschüsse, Kredite, Kapitalzufuhren, Kreditbürgschaften, unentgeltliche Zurverfügungstellung von staatlichen Waren oder Dienstleistungen, BARTHOLET, WTO und Steuern, 386.

867 Die Subventionen werden wie folgt kategorisiert: Exportsubventionen, Subventionen, deren Gewährung von der Bevorzugung inländischer gegenüber importierten Gütern abhängt, Subventionen zwecks Industrieförderung, Subventionen zur Strukturerhaltung, Subventionen zur Förderung der regionaleren Entwicklung, Forschungs- und Entwicklungssubventionen, Art. 1 WTO-Subventionsübereinkommen.

868 Jedoch nicht für den Dienstleistungshandel.

869 Dazu zählen Exportsubventionen (d.h. solche, welche für sich allein oder als eine von mehreren anderen Bedingungen von der Ausfuhrleistung abhängig sind), Subventionen, die davon abhängig sind, dass einheimische Waren Vorrang vor eingeführten Waren erhalten, und Subventionen, die vom Inlandverbrauch abhängig gemacht werden, Art. 3 Abs. 1 lit. a und b des WTO-Subventionsübereinkommens; BARTHOLET, WTO und Steuern, 387 f.

870 Diese können unter Nachweis einer ernsthaften Schädigung der Wirtschaftsinteressen durch einen Mitgliedstaat angefochten werden. Eine ernsthafte Schädigung liegt unter anderem vor, wenn die wertmässige Subventionierung einer Ware 5% überschreitet. Weiter ist vom Bestehen einer ernsthaften Schädigung auszugehen, wenn staatliche Beihilfen zur Deckung von Betriebsverlusten ausgerichtet werden, Art. 6 WTO-Subventionsübereinkommen; BARTHOLET, WTO und Steuern, 387 f.

871 Hierzu gehören unter anderem Forschungs- und Entwicklungssubventionen, Beihilfen zur Förderung benachteiligter Regionen sowie Subventionen zur Förderung der Anpassung bestehender Einrichtungen an neue Umweltschutzvorschriften, Art. 8 WTO-Subventionsübereinkommen; BARTHOLET, WTO und Steuern, 387 f.

872 BARTHOLET, WTO und Steuern, 387 f.

873 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a (ii) WTO-Subventionsübereinkommen.

Als steuerliche Exportsubventionen gelten gemäss dem WTO-Recht⁸⁷⁴ namentlich folgende:

- *vollständige oder teilweise Freistellung bzw. Erlass oder Stundung⁸⁷⁵ von direkten Steuern oder Sozialabgaben, die von gewerblichen Unternehmen gezahlt werden oder zu zahlen sind, soweit die Freistellung, der Erlass oder die Stundung spezifisch ausfuhrbezogen sind⁸⁷⁶;*
- *besondere Freibeträge in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Ausfuhrleistung bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für direkte Steuern, soweit diese Freibeträge zusätzlich zu den Freibeträgen für die für den inländischen Verbrauch bestimmte Produktion gewährt werden⁸⁷⁷;*
- *Freistellung oder Erlass von indirekten Steuern auf der Produktion und dem Vertrieb von Waren für die Ausfuhr in einem Umfang, der über das hinausgeht, was an indirekten Steuern auf der Produktion und dem Vertrieb gleichartiger, für den inländischen Verbrauch bestimmter Waren erhoben wird⁸⁷⁸;*
- *Freistellung, Erlass oder Stundung von kumulativen indirekten, auf einer Vorstufe erhobenen Steuern⁸⁷⁹ auf den bei der Produktion von Waren für die Ausfuhr verwendeten Waren oder Dienstleistungen, wenn sie über Freistellung, Erlass oder Stundung von gleichartigen kumulativen indirekten, auf einer Vorstufe erhobenen Steuern auf den bei der Produktion gleichartiger, für den inländischen Verbrauch bestimmter Waren verwendeten Waren oder Dienstleistungen hinausgehen⁸⁸⁰;*

874 Anhang 1 zum WTO-Subventionsübereinkommen.

875 Eine Stundung stellt keine Ausfuhrsubvention dar, wenn angemessene Zinsen bezahlt werden müssen.

876 Lit. e) Anhang 1 des WTO-Subventionsübereinkommens.

877 Lit. f) Anhang 1 des WTO-Subventionsübereinkommens. Diese Bestimmungen hindern einen Mitgliedstaat nicht daran, Massnahmen zu ergreifen, durch welche die Doppelbesteuerung von Einkommen aus «ausländischen Quellen», die von seinen Unternehmen oder den Unternehmen eines anderen Mitglieds erzielt werden, vermieden werden soll, BARTHOLET, WTO und Steuern, 391.

878 Lit. g) Anhang 1 des WTO-Subventionsübereinkommens. «*Beispielsweise die Einführung eines Rückerstattungssystems von Mehrwertsteuern bei Exportleistungen unabhängig von der tatsächlichen Vorbelastung*», BARTHOLET, WTO und Steuern, FN 249.

879 «*Von kumulativer Besteuerung wird gesprochen, wenn für Wirtschaftsverkehrs- oder Verbrauchssteuern, die in einem bestimmten Produktionsstadium auf Waren oder Dienstleistungen erhoben werden, kein Anrechnungsmechanismus bei deren Verwendung in einem nachgelagerten Produktionsstadium besteht*», BARTHOLET, WTO und Steuern, FN 252.

880 Lit. h) Anhang 1 des WTO-Subventionsübereinkommens. «*Eine gegenüber gleichartigen Inlandprodukten bevorzugte Rückerstattung von kumulativen indirekten, auf einer*

- *Erlass oder Rückerstattung von Einfuhrabgaben in einem Umfang, der über das hinausgeht, was an Einfuhrabgaben auf eingeführten Vorleistungen erhoben wird, die bei der Produktion von für die Ausfuhr bestimmten Waren verwendet werden*⁸⁸¹.

Das von einer verbotenen oder anfechtbaren Subventionsmassnahme betroffene WTO-Mitglied kann einen bindenden WTO-Urteilsspruch erwirken. Falls dieser vom unterlegenen Mitglied nicht fristgerecht umgesetzt wird, besteht gem. Art. 4 Abs. 10, Art. 11 und Art. 21 WTO-Subventionsübereinkommen die Möglichkeit, eine angemessene Ausgleichmassnahme anordnen zu lassen⁸⁸².

2.2.2. Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen

Zwei Jurisdiktionen schliessen ein Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel⁸⁸³ mit dem Ziel ab, Doppelbesteuerungen⁸⁸⁴ zu vermeiden. Für vier mögliche Doppelbesteuerungskonfliktfälle⁸⁸⁵ zwischen dem Sitz- und dem Quellenstaat präsentieren DBA unterschiedliche Lösungsansätze. Im Falle der *konkurrierenden unbeschränkten Steuerpflichten* müssen sich die Vertragsstaaten darüber einigen, welcher von ihnen als Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA gilt. Die weiteren möglichen Konfliktfälle sind konkurrierende *beschränkte Steuerpflichten* (bzw. konkurrierende objektive Steuerpflichten)⁸⁸⁶ und *konkurrierende objektive Steuerpflichten aufgrund von Gewinnaufrechnungen im Konzern*⁸⁸⁷. Die häufigsten Fälle, mit welchen sich die meisten Bestimmungen der DBA befassen, betreffen die Konkurrenz *zwischen unbeschränkter*

Vorstufe erhobenen Abgaben auf Waren, die für den Export bestimmt sind, kann jedoch ausnahmsweise gewährt werden, wenn diese Steuern Vorleistungen betreffen, die bei der Herstellung von Exportprodukten verbraucht werden, wobei entstehender Abfall in normalem Umfang berücksichtigt wird. Bei der Produktion verbrauchte Vorleistungen sind Leistungen, die materiell in der produzierten Ware enthalten sind, wie Energie, Brennstoffe und Öl, BARTHOLET, WTO und Steuern, FN 253.

881 Lit. i) Anhang 1 und ausführende Leitlinien im Anhang III des WTO-Subventionsübereinkommens.

882 M.w.H. BARTHOLET, WTO und Steuern, 388.

883 In der letzten Zeit steht jedoch vor allem der Informationsaustausch im Fokus, siehe Kapitel «... bei internationalen Sachverhalten», II.2.

884 Zur Doppelbesteuerung siehe Kapitel «... bei internationalen Sachverhalten», II.1.2.

885 Dazu ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 144 f.

886 Diese Konstellation (sog. «klassischer Dreiecksfall») wird in DBA meistens nicht oder schlecht geregelt, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 39.

887 Dieser Fall wird in Art. 9 OECD-MA behandelt.

und beschränkter bzw. die Konkurrenz zwischen unbeschränkter und hinzutretender objektiver Steuerpflicht. Dieser Konfliktfall wird mithilfe von Zuteilungsnormen⁸⁸⁸ i.V.m. einem Methodenartikel⁸⁸⁹ bereinigt.

Die ausschliesslichen Zuteilungsnormen sind selbst Doppelbesteuerungsvermeidungsnormen und bedürfen keiner Anwendung des Methodenartikels. Die nicht ausschliesslichen Zuteilungsnormen haben eine offene Rechtsfolge. In diesem Fall bedarf es der Anwendung einer Bestimmung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat (eines Methodenartikels). Das OECD-MA⁸⁹⁰ legt zwei Methoden der Vermeidung von Doppelbesteuerung vor: die *Freistellungsmethode/Befreiungsmethode* gem. Art. 23 A OECD-MA (mit oder ohne Progressionsvorbehalt)⁸⁹¹ oder die *Anrechnungsmethode* gem. Art. 23 B OECD-MA⁸⁹². Die Freistellungsmethode bewirkt, dass Einkünfte, die bereits im Ausland besteuert wurden, im Inland von der Besteuerung freigestellt werden, d.h. steuerfrei bleiben. Die Anrechnungsmethode, welche die Anrechnung der im Ausland bereits gezahlten Steuern vorsieht, wendet sich nur gegen die effektive, jedoch nicht gegen die virtuelle Doppelbesteuerung⁸⁹³.

Ausser den bereits erwähnten Zuteilungsnormen und des Methodenartikels beinhaltet das OECD-MA die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)⁸⁹⁴, den Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA)⁸⁹⁵

888 Die Zuteilungsnormen (Art. 6-8, 10-22 OECD-MA) erkennen einem Vertragsstaat die Besteuerungszuständigkeit (ausschliesslich oder nicht ausschliesslich) zu. Meistens wird das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats anerkannt, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 36 f., 363 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 169 ff.

889 Der Methodenartikel sieht (in der Regel für den Ansässigkeitsstaat) eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor.

890 OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 92, 133.

891 Die Freistellungsmethode nimmt Bezug auf das Steuerobjekt. Je nachdem, ob die Tatsache der Besteuerung im berechtigten Vertragsstaat eine Rolle spielt, wird zwischen der *bedingten* und der *unbedingten* Befreiung unterschieden, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 673; PFISTER, Besteuerung, 97 f.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 148, 205 ff.

892 Diese Methode nimmt Bezug auf den Steuerbetrag. Es ist zwischen der *uneingeschränkten* (Beschränkung der Anrechnung auf den Umfang der inländischen Steuern, die auf das Auslandseinkommen entfallen würden) und der *ingeschränkten* (Gesamtbetrag der ausländischen Steuer wird angerechnet) Anrechnung zu unterscheiden, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 674; PFISTER, Besteuerung, 98 f.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 148, 205 ff.

893 Zur virtuellen und effektiven Doppelbesteuerung siehe Kapitel «... bei internationalen Sachverhalten», II.1.2.

894 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 771 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 211.

895 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 783 ff.

sowie das Diskriminierungsverbot (Art. 24 OECD-MA)⁸⁹⁶. Zudem werden die DBA mithilfe der im OECD-MA enthaltenen Definitionen⁸⁹⁷ und des dazugehörigen Kommentars⁸⁹⁸ ausgelegt⁸⁹⁹. Falls eine DBA-Definition fehlt, wendet man grundsätzlich die Auslegungspraxis nach dem «Zusammenhang» an⁹⁰⁰.

Die DBA können (Ausnahmen vorbehalten) gem. Art. 1 OECD-MA nur von Personen (Art. 3 Abs. 1 lit. A OECD-MA)⁹⁰¹ beansprucht werden, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA)⁹⁰² und denen das uneingeschränkte Nutzungsrecht (*Beneficial Ownership*⁹⁰³) an den Vermögenswerten, welche die Einkünfte abwerfen, zusteht (*persönlicher Geltungsbereich von DBA*)⁹⁰⁴. Der *sachliche Geltungsbereich* der OECD-MA umfasst die darin bezeichneten Steuern⁹⁰⁵. Die DBA gelten grundsätzlich zwischen

896 D.h. ein Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, ein Verbot der Betriebsstättendiskriminierung, der Diskriminierung bzgl. des Abzugs bestimmter Entgelte oder Schulden und ein Verbot der Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen, m.w.H. OESTERHELT, Diskriminierungsverbote, 269 ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 731 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 210 f.

897 Die wichtigsten Definitionen sind bspw. die Definition der «Betriebsstätte», der «Zinsen», der «Lizenzgebühren». Solche wichtigen Begriffe wie «ansässige Person», «unbewegliches Vermögen», «Gesellschaft», «Dividende» werden hingegen nicht direkt im OECD-MA definiert, zum Ganzen LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, §3.

898 Dem OECD-MA-Kommentar kommt eine zentrale Bedeutung bei der Auslegung von DBA zu, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 70 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 103, 133; OPEL, Neuausrichtung, 70 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 153 f.

Da der OECD-Kommentar regelmässig geändert wird, stellt sich die Frage, in welcher Fassung er bei der Auslegung miteinbezogen werden kann, dazu Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

899 Die Methoden der Auslegung von DBA unterscheiden sich von den Auslegungsmethoden des nationalen Rechts, m.w.H. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 63 ff.; LOCHER, Die Auslegung, 107 ff.; OPEL, Neuausrichtung, 46 ff.

900 M.w.H. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 89 ff.

901 Der Begriff «Person» beinhaltet natürliche Personen, Gesellschaften (juristische Personen und Rechtsträger, die wie juristische Personen behandelt werden) und andere Personenvereinigungen.

902 Zum Begriff «ansässige Person» und den Ausnahmen von der DBA-Berechtigung (u.a. LOB-Klausel) siehe LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 109 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 163 ff.

903 Vgl. Art. 10 Abs. 2, 4, Art. 1 Abs. 2, 4, Art. 12 Abs. 1, 3, 4 OECD-MA. Die Regelungen haben zum Zweck, Abkommensmissbrauch (v.a. Treaty-Shopping) zu bekämpfen, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 202 ff.

904 Zur Geltendmachung und Prüfung der DBA-Berechtigung siehe LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 115 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 20 ff., 161 f.

905 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 330 ff.

den Vertragsstaaten, ihr *räumlicher Geltungsbereich* kann jedoch ausgedehnt oder eingeschränkt werden (Art. 30 OECD-MA)⁹⁰⁶.

Die Schweizer DBA stützen sich zu einem grossen Teil auf das OECD-MA⁹⁰⁷. Aufgrund der monistischen Rechtsordnung bedürfen die von der Bundesversammlung genehmigten DBA keiner Überführung ins Landesrecht, sondern werden vom Zeitpunkt des Inkrafttretens dessen Bestandteil⁹⁰⁸. Die DBA schränken die Steuerhoheit der Vertragsstaaten ein (sog. «*negative Wirkung*»⁹⁰⁹) und bilden niemals eine Grundlage für die Begründung oder Erhöhung einer Steuerforderung⁹¹⁰. «*Die DBA sind insofern der von einem Staat anerkannte Rahmen, in welchem die interne Gesetzgebung wirksam sein soll.*»⁹¹¹ In der Beratungspraxis muss zuerst abgeklärt werden, ob die Steuerpflicht nach internem Recht besteht, und danach die Vereinbarkeit einer allfälligen Besteuerung mit dem DBA geprüft werden⁹¹².

906 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 236 f., zum zeitlichen Geltungsbereich siehe ebd., 237 ff.

907 HINNY/KAISER/BELZERKIEWICZ, Das Verfahren, 615. Zum OECD-MA hat die Schweiz einige Vorbehalte und zum MA-Kommentar einige Bemerkungen angebracht; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 33 f.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 209.

908 Der Bundesrat darf die DBA abschliessen; mit dem Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von schweizerischen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) wurde vorher eine entsprechende Kompetenz des Bundesrates geschaffen. Wie ein DBA zustande kommt und m.w.H. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 42 ff.; 152.

Zum Verfahren bei Abschluss und Kündigung von DBA siehe HINNY/KAISER/BELZERKIEWICZ, Das Verfahren, 615 ff.

Dem DBA als einem Staatsvertrag wird grundsätzlich Vorrang vor dem Bundesrecht eingeräumt (sog. «Schubert-Praxis»), LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 43 f.; OPEL, Neuausrichtung, 101 ff.

DBA gehen dem BEPS-Übereinkommen vor, ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 143. Zum Verhältnis von DBA und anderem Völkerrecht siehe OPEL, Neuausrichtung, 95 ff.

Gemäss dem Bundesrat müssen nur solche DBA dem fakultativen Referendum unterstellt werden, deren Inhalt im Vergleich zum Inhalt früher geschlossener DBA erhebliche Neuerungen oder zusätzliche Verpflichtungen enthält (keine «Standardabkommen»). Der definitive Entscheid über die Unterstellung unter das fakultative Referendum obliegt dem National- und Ständerat, m.w.H. HINNY/KAISER/BELZERKIEWICZ, Das Verfahren, 618 f.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 238 f.; REICH, Steuerrecht, §3 Rn. 17; OPEL, Neuausrichtung, 31 ff.

909 LOCHER, Zur «negativen Wirkung», 83 ff.; OPEL, Neuausrichtung, 27 ff.

910 CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 51 ff. OPEL, Neuausrichtung, 23. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 49 ff., gehen zudem der Frage nach, ob DBA die Stellung der Steuerpflichtigen nur verbessern oder auch verschlechtern dürfen bzw. können; vgl. auch ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 144.

911 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 46.

912 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 46 f. Es ist offenbar auch nicht selten, dass aus Kostengründen eine umgekehrte Reihenfolge der Prüfung gewählt wird.

Derzeit verfügt die Schweiz über DBA mit ca. 100 Staaten und acht Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschafts- und Nachlasssteuern⁹¹³. Praktisch alle Schweizer DBA sehen die Freistellungs- methode vor⁹¹⁴. Die DBA-Bestimmungen sind keinesfalls in Stein gemeisselt und unterlagen in letzter Zeit zahlreichen Änderungen⁹¹⁵. Das BEPS-Projekt der OECD hatte ebenfalls Auswirkungen auf das DBA-Netz der Schweiz. Die in den Schlussberichten von 2015 enthaltenen Empfehlungen verlangten nach Anpassung bestehender DBA an die aktuellen OECD-Mindeststandards⁹¹⁶. Die bestehenden Schweizer DBA werden derzeit gestützt auf das BEPS-Überein- kommen oder bilateral entsprechend angepasst⁹¹⁷.

Im Jahre 2002 veröffentlichte die OECD ein *Musterabkommen über den steuerlichen Informationsaustausch* (*Tax Information Exchange-MA, TIE-MA*⁹¹⁸), dessen Ziel es war, den Standard für einen effektiven Informationsaustausch im Rahmen des Kampfes gegen die «harmful tax practices» festzulegen⁹¹⁹. Die *Tax Information Exchange* Agreements (TIEA oder «Steuerinformationsabkommen» genannt) beschränken sich im Unterschied zu Doppelbesteuerungsabkommen auf Informationsaustausch (Art. 5 TIEA-MA⁹²⁰); die Vermeidung der Doppel- besteuerung ist kein Gegenstand der TIEA⁹²¹. Vor allem aufgrund von Art. 5 TIEA-MA lehnte die Schweiz anfangs die TIEA ab, da demgemäss das Bankkun- dengeheimnis nicht mehr geschützt und die Identifikation der betroffenen

913 Das erste Doppelbesteuerungsabkommen, das von der Schweizerischen Eidgenossen- schaft abgeschlossen wurde, war das Abkommen mit den USA im Jahre 1951. Danach kamen die Abkommen mit Frankreich (1953) und Grossbritannien (1954).

Vgl. DBA-Übersicht bei SIF, Doppelbesteuerungsabkommen und Länderinforma- tionen sowie Abkommenstexte.

914 M.w.H. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 674.

915 Siehe Kapitel «...bei internationalen Sachverhalten», II.1.2.

916 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 23; Kapitel «BEPS-Übereinkommen», IV.2.2.3.

917 Siehe Kapitel «BEPS-Übereinkommen», IV.2.2.3.

918 Zu TIEA gab die OECD ebenfalls einen Kommentar heraus, dessen Bedeutung und Charakter vergleichbar mit dem OECD-MA-Kommentar sind, auch wenn der TIEA- Kommentar weniger ausführlich ist und nicht so oft überarbeitet wird, OSWALD, Ver- fahrensrechtliche Aspekte, Rn. 252 ff.

919 TIEA-MA, Einführung, Rn. 6.

920 OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, Rn. 256 ff.

Die Jurisdiktionen, welche keine DBA abschliessen wollen bzw. DBA nicht nötig haben, wurden von der OECD unter Druck gesetzt, die TIEA zu unterzeichnen und Informa- tionsaustausch nach dem OECD-Standard zu gewähren, OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, Rn. 304 f.

921 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 783.

Person nicht explizit notwendig wäre⁹²². Doch wie auch sonst auf Drängen der OECD hat der Bundesrat am 4. April 2012 beschlossen, den internationalen Amtshilfestandard auch in den Steuerinformationsabkommen zu vereinbaren. Die Schweiz bevorzugt seitdem den Abschluss von TIEA statt DBA in Fällen, in denen aus ihrer Sicht (bspw. aufgrund von sehr niedrigen Investitionsströmen) kein Bedarf besteht, mit dem betreffenden Partnerstaat doppelbesteuerungsrechtliche Fragen zu klären⁹²³. Die ersten drei Steuerinformationsabkommen der Schweiz sind am 14.10.2014 in Kraft getreten⁹²⁴. Derzeit existieren zehn von der Schweiz unterschriebene Steuerinformationsabkommen⁹²⁵.

2.2.3. BEPS-Übereinkommen

Die BEPS-Schlussresultate von Oktober 2015⁹²⁶ enthielten unter anderem Empfehlungen zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen an die OECD-Besteuerungsstandards. Angesichts dessen, dass weltweit ca. 3500 DBA existieren, war voraussehbar, dass die Anpassung aller DBA einzeln sehr komplex und zeitintensiv wäre⁹²⁷. Deswegen erarbeitete eine Gruppe von ca. 100 Jurisdiktionen⁹²⁸ im Auftrag der OECD ein *Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* («Multilateral Instrument», MLI; in der Schweiz als «BEPS-Übereinkommen» bezeichnet)⁹²⁹. Mit dessen Hilfe sollte die Massnahme 15 des BEPS-Aktionsplans⁹³⁰ umgesetzt werden, d.h., die bestehenden DBA sollten schnell und (kosten)effizient an die im Rahmen des BEPS-Projekts vereinbarten Mindeststandards⁹³¹ angepasst werden

922 Vgl. OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, Rn. 279, 257 ff.

923 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 34.

924 «Erste drei Steuerinformationsabkommen in Kraft», Medienmitteilung SIF vom 3.11.2014.

925 Vgl. Übersicht der TIEA der Schweiz.

926 OECD, BEPS 2015 Final Reports.

927 SCHMID/SCHWÄRZLER, Multilateral Instrument, 619 f.

928 Darunter auch die Schweiz, welche an der Ausarbeitung von MLI aktiv mitgewirkt hat, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5394 ff.

929 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 24, 91; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 9 ff.; MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen 2020, 376 ff.

930 Multilaterales Instrument, siehe Kapitel «Internationale Streitschlichtung und Multilaterales Instrument», III.2.4.4.

931 Vor allem solche wie Action Point 6 «Verhinderung von Abkommensmissbrauch» und Action Point 14 «Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen», siehe Kapitel «Verhinderung von Abkommensmissbrauch», III.2.3.1 und Kapitel «Internationale Streitschlichtung und Multilaterales Instrument», III.2.4.4. Es handelt sich um folgende MLI-Bestimmungen:

können⁹³². Es überrascht kaum, dass die steuerverschärfenden Massnahmen im MLI insgesamt die steuerentlastenden Massnahmen überwiegen, ganz im Geiste des BEPS-Aktionsplans⁹³³.

Die Schweiz unterzeichnete das BEPS-Übereinkommen am 7.6.2017⁹³⁴, zusammen mit 67 weiteren Staaten⁹³⁵. Das BEPS-Übereinkommen stellt einen völkerrechtlichen multilateralen Vertrag dar und musste von der Bundesversammlung genehmigt werden⁹³⁶, bevor es am 1. Dezember 2019 in Kraft getreten ist⁹³⁷.

Das MLI bewirkt keine direkte Anpassung der bestehenden DBA⁹³⁸. Vielmehr werden die in den Abkommen vorhandenen Regelungen durch das MLI konkretisiert⁹³⁹. Das BEPS-Übereinkommen kann seine Wirkung jedoch erst entfalten, wenn es unterzeichnet wurde, die *Covered Tax Agreements* (CTA)⁹⁴⁰ definiert wurden, der jeweilige Partnerstaat die MLI-Ausnahmeregelungen für CTAs (Vorbehalte)⁹⁴¹ festgelegt hat und eine Notifikation an den Depositar des BEPS-Übereinkommens erfolgt ist⁹⁴². Diese «MLI-Methode» bewirkt, dass die bestehenden DBA durch ein hochkomplexes System von Regelungs-

— *Neutralisierung von Effekten durch hybride Gestaltungen*, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5405 ff.; GROTHERR, *Das Multilaterale Instrument*, 477 ff.;

— *Verhinderung missbräuchlicher Abkommensverwendung*, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5407 ff.;

— *Umgehung des Betriebsstättenstatus*, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5414 f.; GROTHERR, *Das Multilaterale Instrument*, 485 ff.;

— *Verbesserung der Streitbeilegung*, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5416 f.; GROTHERR, *Das Multilaterale Instrument*, 481 ff.;

— *Schiedsverfahren*, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5417 ff.; GROTHERR, *Das Multilaterale Instrument*, 483 ff.

932 GROTHERR, *Das Multilaterale Instrument*, 489.

933 Art. 27 ff. BEPS-Übereinkommen, GROTHERR, *Das Multilaterale Instrument*, 490.

934 «Schweiz unterzeichnet das BEPS-Übereinkommen», Medienmitteilung SIF vom 7.6.2017.

935 Die USA haben bis jetzt das BEPS-Übereinkommen nicht unterzeichnet.

936 Das BEPS-Übereinkommen unterstand auch dem fakultativen Referendum, SCHMID/SCHWÄRZLER, *Multilateral Instrument*, 619.

937 «BEPS-Übereinkommen tritt in Kraft», Medienmitteilung SIF vom 29.11.2019.

938 Das MLI berührt keine nachträglichen Änderungen von unter das Übereinkommen fallenden DBA (Art. 30 BEPS-Übereinkommen).

939 Das BEPS-Übereinkommen und die darunter fallenden DBA existieren nebeneinander und sind nebeneinander zu lesen, wobei das BEPS-Übereinkommen den älteren DBA-Bestimmungen vorgeht, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5395.

940 Die CTA ist eine Liste mit DBA, auf welche das MLI Anwendung findet.

941 D.h., inwieweit sich der Vertragsstaat Abweichungen vorbehält, dazu siehe nachstehend.

942 Damit die Änderungen durch das BEPS-Übereinkommen wirksam werden können, bedarf es einer zusätzlichen Notifikation durch die Schweiz an den Depositar des BEPS-Übereinkommens, mit welcher der Abschluss der nötigen Verfahren angezeigt wird, BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5395.

vorbehalten und Abweichungen ergänzt werden und dadurch für Anwender zu einem unübersichtlichen Gesamtwerk werden⁹⁴³. Aus diesem Grund hat sich die Schweiz entschieden, die Doppelbesteuerungsabkommen vorwiegend mittels Vereinbarungen über den genauen Wortlaut der Änderungen (im Sinne einer bilateral abgestimmten Feststellung der textlichen Auswirkungen) zu ergänzen⁹⁴⁴. Ausserdem setzt die Schweiz die OECD-Mindeststandards auch im Rahmen der bilateralen Aushandlung von DBA um⁹⁴⁵. Denn der «*traditionelle*» Weg [kann sich] *als der scheinbar einfachere, schnellere und aus anderen Gründen vorzugswürdige Weg*»⁹⁴⁶ erweisen.

Bei einem Teil der im MLI enthaltenen Bestimmungen handelt es sich um Nicht-Mindeststandards. Die OECD lässt den Staaten in diesen Bereichen Spielraum bei der Umsetzung. Die Länder können Regelungsausnahmen für bestimmte Teile des MLI vorsehen und vor allem festlegen, auf welche Einkommen das MLI Anwendung finden wird. Die meisten Jurisdiktionen, darunter die Schweiz, übernehmen vorwiegend die «obligatorischen» Vorgaben der OECD und schliessen weitere Bestimmungen und MLI-Anwendungsbereiche mittels Vorbehalten aus⁹⁴⁷. Die Schweiz übernahm die Präambel⁹⁴⁸, Art. 5, 7, 16, 17 sowie Art. 18-26 (Schiedsverfahren⁹⁴⁹) und die Schlussbestimmungen aus dem MLI in das BEPS-Übereinkommen⁹⁵⁰.

943 Auch Rechtsunsicherheit ist eine der Folgen eines solch komplexen «Systems», vgl. GROTHERR, Das Multilaterale Instrument, 474.

944 BOTSCHAFT BEPS-ÜBEREINKOMMEN, 5395.
Die Schweiz beabsichtigte, mit dem BEPS-Übereinkommen die DBA mit Argentinien, Chile, Island, Italien, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Österreich, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei an die abkommensbezogenen BEPS-Mindeststandards anzupassen, «Bundesrat verabschiedet Botschaft zum BEPS-Übereinkommen», Medienmitteilung SIF vom 22.8.2018; SCHMID/SCHWÄRZLER, Multilateral Instrument, 619.

945 So hat die Schweiz diese Mindeststandards im Jahr 2018 in die DBA mit Brasilien, Lettland, Kosovo, Pakistan, Sambia, Saudi-Arabien und dem Vereinigten Königreich einfließen lassen, «Bundesrat verabschiedet Botschaft zum BEPS-Übereinkommen», Medienmitteilung SIF vom 22.8.2018. Vgl. auch SIF, die Übersicht über DBA.

946 GROTHERR, Das Multilaterale Instrument, 473. Für Deutschland ist das MLI scheinbar auch kein «Königsweg», GROTHERR, Das Multilaterale Instrument, 473 f.

947 BUNDESBESCHLUSS MLI, Anhang; SCHMID/SCHWÄRZLER, Multilateral Instrument, 621.

948 Das MLI sieht vor, dass die Präambel von DBA bezüglich deren Zweck so ergänzt werden muss, dass in die DBA eine Abkommensmissbrauchsklausel aufzunehmen ist und die Bestimmungen zur Streitbeilegung anzupassen sind, Art. 6 Abs. 1 MLI, SCHMID/SCHWÄRZLER, Multilateral Instrument, 621; m.w.H. GROTHERR, Das Multilaterale Instrument, 475.

949 Überblick über die abkommensrechtlichen Schiedsklauseln der Schweiz findet sich bei SIMONEK, Schiedsklauseln, 373 ff. Gem. SIMONEK wird das Schiedsverfahren angesichts des OECD-BEPS-Projekts in Zukunft an Bedeutung gewinnen, SIMONEK, Schiedsklauseln, 388.

950 Die Schweiz leistet bspw. keine steuerliche Inkassoamtshilfe, dazu KOCHER, Inkassoamtshilfe, 187 ff.

2.2.4. Amtshilfeübereinkommen

Das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen ist ein «*multilateraler Vertrag, der den Rechtsrahmen für eine internationale Kooperation in Steuerfragen setzt. Das Ziel besteht darin, den Unterzeichnerstaaten unter Berücksichtigung der Rechte der Steuerpflichtigen die Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung zu erlauben und eine bessere Anwendung der nationalen Gesetzgebung sicherzustellen*»⁹⁵¹. Das Übereinkommen entstand im Jahre 1988 aus einer Zusammenarbeit der OECD und des Europarats. Im Jahre 2009 wurde es revidiert. Seitdem können die Nichtmitgliedsstaaten des Europarats bzw. der OECD dem Amtshilfeübereinkommen beitreten⁹⁵².

Nachdem die G20-Staaten und die OECD alle Staaten mehrmals mit Nachdruck zum Beitritt angerufen haben, sah sich die Schweiz ebenfalls zum Beitritt veranlasst. Im Jahre 2013 verkündete der Bundesrat, im Sinne der Schweizer Strategie für einen wettbewerbsfähigen Finanzplatz Schweiz⁹⁵³ das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnen zu wollen. Dem monistischen System der Schweiz entsprechend musste das Amtshilfeübereinkommen nach dessen Unterzeichnung vom Parlament genehmigt und ins nationale Recht übernommen werden, bevor es am 1.1.2017 in Kraft treten konnte⁹⁵⁴.

Das Amtshilfeübereinkommen enthält die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Amtshilfe und sieht drei Formen des Informationsaustausches vor: Amtshilfe auf Ersuchen⁹⁵⁵, spontanen Informationsaustausch⁹⁵⁶ und automatischen Informationsaustausch⁹⁵⁷. Im Bereich «Amtshilfe auf Ersuchen» und «spontane Amtshilfe» ist das Amtshilfeübereinkommen direkt

951 «Fragen und Antworten zur Amtshilfekonvention der OECD und des Europarats», EFD, Oktober 2013, 3.

952 BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE, 5; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 150 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 431.

953 Vgl. DISKUSSIONSPAPIER. Die Strategie enthält ebenfalls die internationalen Standards im Steuerbereich, zsis) 2015, Aktuell Nr. 1e. Vgl. auch BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE, 7 ff.

954 BOTSCHAFT AMTSHILFEÜBEREINKOMMEN, 5590 ff.; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 749; «Internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich: Schweiz ratifiziert das multilaterale Übereinkommen über die Amtshilfe», Medienmitteilung SIF vom 26.9.2016. Siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.

955 Art. 5 Amtshilfeübereinkommen. Die Amtshilfe auf Ersuchen entspricht dem im Jahr 2009 übernommenen OECD-Standard. Sie kann sich ebenfalls auf eine bestimmbarere Gruppe von Personen erstrecken, d.h., Gruppenersuchen aufgrund von Verhaltensmustern sind zulässig. Allerdings besteht auch hier die Anforderung, dass die Informationen «foreseeably relevant» sein sollten. «Fishing expeditions» sind verboten.

956 Art. 7 Amtshilfeübereinkommen.

957 Art. 6 Amtshilfeübereinkommen.

anwendbar, im Bereich des automatischen Informationsaustausches hingegen nicht⁹⁵⁸. Zudem enthält das Amtshilfeübereinkommen die Bestimmungen über zeitlich abgestimmte Steuerprüfungen (Art. 8 Amtshilfeübereinkommen), Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland (Art. 9 Amtshilfeübereinkommen)⁹⁵⁹, gegenseitige Unterstützung bei der Vollstreckung von Steuerforderungen (Art. 11 und 12 Amtshilfeübereinkommen), Zustellung von amtlichen Schriftstücken (Art. 17 Amtshilfeübereinkommen) und eine für das Schweizer Recht höchst problematische Bestimmung betr. die Rückwirkung bei vorsätzlich begangenen Steuervergehen⁹⁶⁰. Im Amtshilfeübereinkommen sind zudem zwei weitere Arten der Amtshilfe vorgesehen: die Vollstreckungshilfe bei der Zustellung von Schriftstücken und die direkte Postzustellung von Schriftstücken ausländischer Behörden.

Der wesentliche Punkt, in dem sich das Amtshilfeübereinkommen von OECD-MA und TIEA-MA unterscheidet, ist der sachliche Geltungsbereich. Das Amtshilfeübereinkommen findet ohne Vorbehalt auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung Anwendung. Zudem bestimmt Art. 1 Abs. 3 Amtshilfeübereinkommen, dass Amtshilfe unabhängig davon geleistet wird, ob die betroffene Person in einer Vertragspartei oder in einem anderen Staat ansässig ist oder die Staatsangehörigkeit einer Vertragspartei oder eines anderen Staates besitzt. Diese Bestimmung könnte sich als kritisch erweisen, da die Staaten versucht sein könnten, ohne genügende Anhaltspunkte und nur aufgrund der Staatsangehörigkeit zu besteuern⁹⁶¹. Die Schweiz brachte gegenüber einigen Bestimmungen in den Amtshilfeübereinkommen Vorbehalte an. Diese betreffen die Einschränkungen in Bezug auf den Geltungsbereich⁹⁶² und die Vollstreckungshilfe⁹⁶³.

958 Siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.

959 Die Bestimmungen in Art. 8 und 9 Amtshilfeübereinkommen können freiwillig übernommen oder deren Anwendung mittels eines Vorbehalts ausgeschlossen werden, OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 431.

960 Art. 28 Abs. 8 Amtshilfeübereinkommen; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 434.

961 M.w.H. OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 151 ff.

962 Art. 1 bis 3 Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen vom 18.12.2015, BBl 2015, 9605 ff.; m.w.H. zsis) 2015, Aktuell Nr. 1e.

963 Den Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens schränkte die Schweiz auf Einkommens- und Vermögenssteuern, die vom Bund, Kantonen und Gemeinden erhoben werden, ein. Unter das Amtshilfeübereinkommen fallen auch keine Sozialversicherungsbeiträge oder Beiträge in die 2. Säule, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 249; Botschaft zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung vom 5. Juni 2015, BBl 2015, 5585 ff., 5467; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 751f.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 431.

2.2.5. Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch

Infolge der «Panama Papers» bzw. «Paradise Papers»-Enthüllungen⁹⁶⁴ intensivierte die OECD ihre Bemühungen auf dem Gebiet des automatischen Informationsaustausches: «*Die Paradise Papers nähren [...] unseren Appetit, weiter gegen diese aggressive Steuervermeidung zu kämpfen.*»⁹⁶⁵ Als Inspiration für den am 21.7.2014 publizierten neuen globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen⁹⁶⁶ diente der US-amerikanische *Foreign Account Tax Compliance Act*⁹⁶⁷. Das «AIA-Gesamtpaket» enthielt das Modellabkommen *Competent Authority Agreement (CAA)*, den *Common Reporting Standard (CRS)*⁹⁶⁸, ausführliche Kommentare zu beiden sowie Basisdaten einer Informatiklösung als Hilfestellung für die Behörden⁹⁶⁹.

964 «Paradise Papers – Druck auf Steuertrickser wächst – aber diese sind hellwach», SRF-online vom 7.11.2017; «Paradise Papers – Rechtlich legal, aber moralisch verwerflich», SRF-online vom 6.11.2017. Die Schweizer Regierung hat als einzige Regierung der Welt die Originaldaten der Panama Papers nicht angenommen, «Dank Panama Papers fliesen weltweit 1.2 Milliarden zurück in Staatskassen», Der Bund vom 3. April 2019, 11.

965 PASCAL SAINT-AMANS, in: «Hier war ich doch überrascht», TA-online vom 7.11.2017; siehe auch VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 745.

966 Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. Der Standard für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen wurde im September 2014 von den Finanzministern der G20-Länder verabschiedet, HUBER/BARTZ et al., *Blickpunkt International* 2014-1, 698f.

967 «Informationsaustausch: OECD von FATCA inspiriert», Swisinfo.ch vom 29.11.2013; HIDIEN, *Informationsquellen*, 275; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 753; OSWALD, *Verfahrensrechtliche Aspekte*, 126.

968 BERICHT ALBA-VEREINBARUNG UND ALBAG, 3.
Der CSR enthält Regelungen betr. den Datenschutz und das Spezialitätsprinzip (Art. 22 Amtshilfeübereinkommen i.V.m. Abschnitt 5 MCAA), die Garantie der Reziprozität sowie Regeln zur Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten bei allen Rechtsformen (Art. 22 Amtshilfeübereinkommen i.V.m. Abschnitt 2 MCAA). Er sieht vor, dass Finanzinstitute (Banken, Verwahrinstitute, Einlageinstitute, Investmentunternehmen, spezielle Versicherungsgesellschaften, Abschnitt VIII.A. CSR) Finanzinformationen (vor allem über Kontobestände und Kapitaleinkünfte sowie über die Identität der an ihnen nutzungsberechtigten Personen) über im Ausland steuerpflichtige Kundinnen und Kunden (natürliche und juristische Personen) sammeln und diese einmal im Jahr über eine lokale Behörde dem Steueramt des Kundenwohnsitzstaates melden. Zudem ist vorgesehen, dass Informationen über den wirtschaftlich Berechtigten («beneficial owner») festgehalten werden, BERICHT ALBA-VEREINBARUNG UND ALBAG, 8f.; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 745; HUBER/BARTZ et al., *Blickpunkt International* 2014-1, 698f.; BÜHLER, *Vom Bankgeheimnis*, 20; MICHEL, AIA-Registrierung, 654; OSWALD, *Verfahrensrechtliche Aspekte*, 128f.

Bei passiven juristischen Personen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, sondern Vermögen verwalten, sind die Personen zu identifizieren, welche die Organisation kontrollieren (beherrschende Personen), GREBE/KING/ROHRER, *Wegleitung*, 257ff.; BÜHLER, *Vom Bankgeheimnis*, 21.

Zur Bestimmung der Ansässigkeit im Kontext des AIA siehe MARANTELLI, *Ansässigkeit*, 1ff.

969 HUBER/BARTZ et al., *Blickpunkt International* 2014-1, 698.

Das CAA bildete eine Grundlage für die späteren bi- oder multilateralen Abkommen, legte die zu übermittelnden Informationen und die Modalitäten der Informationsübertragung sowie Kooperations-, Compliance- und Vollstreckungsregelungen fest⁹⁷⁰. Auf der Grundlage des CAA-Modells vereinbarte die Schweiz den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten mit Hongkong und Singapur⁹⁷¹.

Um den bestmöglichen einheitlichen AIA-Standard zu gewährleisten und sicherzustellen, dass die «richtigen» Informationen ausgetauscht werden (d.h. solche, die nach Vorschriften des von der OECD und der G20-Staaten ausgearbeiteten AIA-Standards gesammelt wurden⁹⁷²), entwickelte die OECD ein Modell für *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCAA)*⁹⁷³. Das OECD-Verzeichnis⁹⁷⁴ enthält (Stand 22.11.2022) 119 Jurisdiktionen, welche dem MCAA beigetreten sind. Es überrascht kaum, dass die USA sich nicht auf dieser Liste befinden. Dass sie die Amtshilfeübereinkommen in der revidierten Fassung von 2011 nicht unterzeichnet haben, hat zur Folge, «dass das amerikanische FATCA-System, als das eigentliche Ur-Mutter des AIA gilt, sich vom MCAA/CRS-Modell [lossagte] und seinen eigenen, vornehmlich nicht reziproken Weg»⁹⁷⁵ gegangen ist. Die «Panama»-Enthüllungen offenbarten (ebenfalls nicht überraschend), dass die USA die bedeutendste Steueroase der Welt sind. Nichtsdestotrotz präsentieren sich US-amerikanischen Steuerbehörden und Politik unbeeindruckt rechthaberisch und bestehen weiterhin auf dem Informationsaustausch nur in eine Richtung – Richtung USA. Doch der internationale Druck auf die USA erhöht sich stetig⁹⁷⁶.

Die Schweiz unterzeichnete das MCAA am 19.11.2014⁹⁷⁷, am 21.12.2015 wurde es vom Parlament verabschiedet⁹⁷⁸ und ist am 1.1.2017 in Kraft getreten. Anfänglich plante die Schweiz, die MCAA nur mit Staaten zu aktivieren, mit denen bereits enge wirtschaftliche und politische Beziehungen bestehen. Die

970 HUBER/BARTZ et al., *Blickpunkt International* 2014-1, 698; OSWALD, *Verfahrensrechtliche Aspekte*, 126 ff.

971 Aktuelle Liste der AIA-Partnerstaaten der Schweiz findet sich auf der Webseite des SIF.

972 M.w.H. VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 753 ff.

973 Das MCAA stützt sich auf Art. 6 Amtshilfeübereinkommen. Es wurde am 1.8.2014 vom Global Forum publiziert, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, *Der automatische Informationsaustausch*, 248. Das MCAA enthält ebenfalls den CRS als Anhang.

974 Siehe auch OECD, *Automatic Exchange Portal*.

975 VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 752 f.

976 VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 774.

977 «Die Schweiz unternimmt einen weiteren Schritt zur Einführung des automatischen Informationsaustauschs», *Medienmitteilung SIF vom 19.11.2014*.

978 Nicht alle MCAA-Bestimmungen sind direkt anwendbar, deshalb war die Ausführungsgesetzgebung (AIAG/AIAV) notwendig, siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.

letzten Entwicklungen zeigen jedoch in eine andere Richtung: Wahrscheinlich wird in der nächsten Zeit der Grossteil der den AIA umsetzenden Staaten vom MCAA-Abkommensnetz der Schweiz erfasst⁹⁷⁹.

Von nicht zu unterschätzender Bedeutung für die Schweiz ist das *bilaterale Abkommen mit der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten*. Dieses stützt sich offiziell auf keines der OECD-Modelle⁹⁸⁰ und ist genau genommen das totalrevidierte Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU. Die Totalrevision beinhaltet jedoch die vollständige Aufnahme des AIA-Standards der OECD in das neue Abkommen und folgt im Wesentlichen dem von MCAA/CRS vorgegebenen Ansatz. Das Abkommen Schweiz-EU gilt für alle EU-Mitgliedsstaaten, beruht auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit und umfasst nicht nur Zinserträge, sondern alle Arten von Kapitalerträgen (inkl. Trusts und Stiftungen). Einer der erheblichen Unterschiede zu den anderen AIA-Staatsverträgen besteht darin, dass im Abkommen Schweiz-EU keine spontane Amtshilfe vorgesehen ist. Dafür definiert das Abkommen einen viel weitreichenderen Anwendungsbereich (Art. 5 Abs. 1 Abkommen Schweiz-EU)⁹⁸¹. Das Zinsbesteuerungsabkommen wurde durch das AIA-Abkommen seit 2017/18 abgelöst⁹⁸², demnach erheben die Schweiz und die EU-Staaten seit 2017 Kontodaten und tauschen diese seit 2018 aus.

Die *multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (ALBA-Vereinbarung)* ist ein Ergebnis der Umsetzung von Action Point «*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*»⁹⁸³ des BEPS-Aktionsplans. Sie regelt den automatischen Informationsaustausch länderbezogener Berichte (*Country-by-Country Reporting, CbCR*) und bezweckt die Lieferung nützlicher Informationen über die Wertschöpfungskette der MNE an die Steuerbehörden⁹⁸⁴.

CbCR enthält Angaben über die weltweite Verteilung der wirtschaftlichen Umsätze und der entrichteten Steuern von MNE (in erster Linie der obersten

979 WEBER/KING/ROHRER, Finalisierung, 44.

980 Art. 27 Abs. 2 Amtshilfeübereinkommen enthält einen Vorbehalt, gemäss welchem sich die EU das Recht ausbedungen hat, den AIA gemäss ihrer eigenständigen gesetzlichen Grundlage zugänglich zu machen.

981 Zum Ganzen VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 776 ff.

982 Es wurde am 27.5.2015 unterzeichnet und ist am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, zsis) 2015, Aktuell Nr. 3f. Jurius, Automatischer Informationsaustausch in Steuersachen Schweiz-EU, in: Jusletter 1. Juni 2015.

983 Zum Aktionspunkt 13 siehe Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

984 KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise, 5; GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch, 2; BERTSCHINGER, Risikomanagement, 96f.; MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686; zsis) 2017, Aktuell Nr. 6e.

Muttergesellschaft)⁹⁸⁵ und informiert über ihre wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten in den einzelnen Ländern⁹⁸⁶. Die länderbezogenen Berichte werden jährlich automatisch an alle Steuerbehörden⁹⁸⁷ der Staaten übermittelt⁹⁸⁸, in welchen die besagten MNE über Geschäftseinheiten (Betriebsstätten, welche Geschäftstätigkeiten ausüben⁹⁸⁹) verfügen. Schweizer Geschäftseinheiten von im Ausland ansässigen Konzernen können unter bestimmten Voraussetzungen⁹⁹⁰ auch zur Einreichung des CbCR verpflichtet werden.

Die Schweiz hat bei der Ausarbeitung des OECD-Berichts zu Massnahme 13⁹⁹¹ aktiv mitgewirkt⁹⁹². Die ALBA-Vereinbarung wurde von ihr am 27.1.2016 unterzeichnet und ist am 1.12.2017 in Kraft getreten. Die multinationalen Unternehmen, welche zur Erstellung von CbCR von Gesetzes wegen verpflichtet wurden, mussten diesen erstmals für das Steuerjahr 2018 erstellen. Der erste (freiwillige) Austausch zur Steuerperiode 2016 erfolgte auf Antrag von 109 Unternehmen bereits Ende Juni 2018⁹⁹³. Die Voraussetzungen für den CbCR-Austausch sind, dass eine staatsvertragliche Grundlage⁹⁹⁴ besteht und

985 Die Bericht-Pflicht trifft multinationale Unternehmen mit einem jährlichen konsolidierten Umsatz per 1. Januar 2015 von über 750 Millionen Euro (bzw. 900 Millionen Schweizer Franken). Dies trifft auf ca. 200 Konzerne zu, die in der Schweiz ansässig sind, *BERICHT ALBA-VEREINBARUNG UND ALBAG*, 5; *Länderbezogene Berichte SIF*.

986 *KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise*, 4; *GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch*, 5 ff.; «Austausch der länderbezogenen Berichterstattung: Bundesrat eröffnet Vernehmlassung», *Medienmitteilung SIF vom 13.4.2016*.

987 Die Daten werden nicht veröffentlicht, nur die Steuerbehörden sollen darauf Zugriff haben, *BOTSCHAFT ALBAG*, 34; *MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln*, 684.

988 *BERTSCHINGER, Risikomanagement*, 96; *OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, 2015, 9.

989 Siehe Definition im Abschnitt 1 Ziff. 1 lit. d *ALBA-Vereinbarung*.

990 Die Voraussetzungen werden im Mustergesetz, welches zusammen mit dem Bericht zur BEPS-Massnahme 13 publiziert wurde, festgelegt; *OECD (2015), MASSNAHME 13 – VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION UND LÄNDERBEZOGENE BERICHTERSTATTUNG*.

991 *OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*.

992 *BOTSCHAFT ALBAG*, 47.

993 Unter Umständen waren einige MNE bereits vor dem Steuerjahr 2018 im Ausland verpflichtet, CbCR einzureichen. Deswegen sind sie der Berichtspflicht in der Schweiz freiwillig nachgekommen, «Erster Austausch länderbezogener Berichte von grossen multinationalen Unternehmen», *Medienmitteilung ESTV vom 18.6.2018*. Siehe *STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch*, 734.

994 Das Amtshilfeübereinkommen muss in beiden Vertragsstaaten in Kraft sein, beide Staaten müssen die *ALBA-Vereinbarung* unterzeichnet und die notwendige innerstaatliche Umsetzung vorgenommen haben. Zudem muss von beiden Partnerstaaten eine

der Austausch länderbezogener Berichte bilateral aktiviert ist⁹⁹⁵. Landesintern regelte die Schweiz die Umsetzung der ALBA-Vereinbarung im ALBAG und der dazugehörigen Verordnung (ALBAV)⁹⁹⁶.

2.3. Landesrecht

2.3.1. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung

a) Gleichbehandlungs- und Differenzierungsgebot

«Die Garantie der Gleichheit spielt bei der Frage nach einer gerechten Ordnung so eine wesentliche Rolle, dass Gleichheit als Kern der Gerechtigkeit überhaupt erscheint. Als Grundrecht wird Gleichheit dann relevant, wenn der Einzelne persönlich durch eine Ungleichbehandlung berührt wird, wo Gleichbehandlung gefordert wäre, oder durch Gleichbehandlung, wo sich eine Differenzierung aufdrängen würde»⁹⁹⁷. Das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV garantiert Gleichbehandlung der natürlichen und juristischen Personen durch alle staatlichen Organe im Rahmen der Rechtsdurchsetzung und Rechtsanwendung. Die in den juristischen Kreisen berühmte «Formel» des Bundesgerichts definiert das allgemeine Gleichheitssatz wie folgt: «*Gleiches [...] [soll] nach Massgabe seiner Gleichheit gleich [Gleichbehandlungsgebot] und Ungleiches [...] [soll] nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich [Differenzierungsgebot] behandelt*»⁹⁹⁸ werden. Jede Gleich- oder Ungleichbehandlung muss sachlich begründet werden⁹⁹⁹.

Mitteilung an das koordinierte OECD-Sekretariat gemacht worden sein, dass beide Staaten CbCR automatisch austauschen wollen, BERICHT ALBA-VEREINBARUNG UND ALBAG, 10; STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch, 733.

995 BOTSCHAFT ALBAG, 48f.

996 Zum ALBAG und zur ALBAV siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.

997 MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 651; m.w.H. LOCHER, Praktikabilität, 233f.

998 BGE 131 I 1 E 4.2, 6f.

999 MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 655. Dies bedeutet, dass Gleichbehandlungen oder Differenzierungen «*stets im Hinblick auf den Sachbereich zu beurteilen [sind], auf den die rechtliche Regelung Anwendung findet*», MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 656. Ausserdem ist die jeweilige Begründung von Wertungen abhängig und enthält Aspekte der Verhältnismässigkeit, MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 656ff.

Um einen bestimmten Sachverhalt rechtlich zu regeln, hat der Gesetzgeber normalerweise ein weites Feld möglicher Lösungen zur Verfügung. Beispielsweise könnte die Gleichbehandlung des Mieters und des Wohneigentümers im Steuerrecht durch Festsetzung angemessener Eigenmietwerte für Eigentümer oder durch einen Abzug für Mieter sichergestellt werden. Welche konkreten Lösungsansätze der Gesetzgeber in einem bestimmten Fall anzuwenden hat, schreibt der Gleichheitssatz nicht vor, MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 669f.

Werden Gesetzesbestimmungen während einer gewissen Zeitdauer vom Gericht und den Steuerbehörden einheitlich angewendet, bildet sich eine Gerichts- bzw. eine Behördenpraxis. Das Abweichen von dieser Praxis *im Einzelfall*¹⁰⁰⁰ verstösst gegen das Gleichbehandlungsgebot und kann unter keinen Umständen gerechtfertigt werden¹⁰⁰¹.

Ob ein Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen. So hat das Bundesgericht bereits festgestellt, dass Kantone nicht dagegen verstossen, wenn sie gleiche Sachverhalte steuerlich unterschiedlich regeln¹⁰⁰². Unbestritten ist auch, dass Behörden bei Kann-Vorschriften nach sachgerechten Kriterien bei allen in gleicher Weise betroffenen Individuen gleich entscheiden müssen und einen steuerrelevanten Sachverhalt stets nach den gleichen Wertungsgesichtspunkten zu definieren haben¹⁰⁰³.

Ausser dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz gilt im Steuerrecht auch das besondere Diskriminierungsverbot von Art. 8 Abs. 2 BV¹⁰⁰⁴. Dieses gewährleistet Mitgliedern gewisser gesellschaftlichen Gruppen unmittelbaren Schutz vor Ausgrenzung und Herabwürdigung. Im Steuerrecht widerspiegelt es sich in Art. 127 Abs. 2 BV, welcher die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit postuliert¹⁰⁰⁵. Doch können sich begüterte Steuerpflichtigen und wirtschaftlich erfolgreiche Unternehmen nicht auf Art. 8 BV berufen, um sich gegen die Entscheide der Mehrheit zu wehren, welche sich für sie nachteilig auswirken¹⁰⁰⁶. In diesem Fall stehen den Betroffenen die Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV zur Verfügung.

1000 Dagegen sind generelle Praxisänderungen der Gerichts- und Verwaltungspraxis zulässig, vgl. REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 113 und die dort zitierte Rechtsprechung.

1001 Eine Praxisänderung ist unverzüglich und auf alle noch nicht rechtskräftig erledigten Fälle anzuwenden (das Legalitätsprinzip). «Die neue Praxis ist [...] so zur Anwendung zu bringen, dass das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung geltende feste Praxis nicht enttäuscht wird», REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 116.

1002 Die Eigenständigkeit der Kantone geht wegen des föderalistischen Staatsaufbaus dem Rechtsgleichheitsgebot vor, REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 41.

1003 REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 42 f.

1004 MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 687 ff.

1005 Siehe Kapitel «Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV», IV.2.3.1.i.

1006 REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 48.

b) Willkürverbot

Das Willkürverbot von Art. 9 BV gilt sowohl für die Rechtsetzung als auch für die Rechtsanwendung¹⁰⁰⁷. Ein Erlass ist gemäss dem Bundesgericht u.a. willkürlich, wenn er nicht sachlich begründbar ist¹⁰⁰⁸ oder als sinn- oder zwecklos erscheint¹⁰⁰⁹. In der Rechtsanwendung liegt Willkür vor, wenn ein Entscheid von einer tatsächlichen Situation ausgeht, die mit der Wirklichkeit in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft¹⁰¹⁰. Ein Verstoss gegen das Willkürverbot wird vom Bundesgericht erfahrungsgemäss mit grosser Zurückhaltung angenommen.

c) Eigentumsgarantie

Die ordentliche Steuererhebung greift normalerweise nicht in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein¹⁰¹¹. Sowohl *die Bestandes-* als auch *die Wertgarantie* als Teilgehalte¹⁰¹² der Eigentumsgarantie¹⁰¹³ kommen im Bereich des Steuerrechts nicht zum Tragen¹⁰¹⁴.

Der Kerngehalt der *Institutsgarantie*¹⁰¹⁵ dagegen ist im Schweizer Steuerrecht anwendbar und widerspiegelt sich bei der Steuerrechtsetzung und -rechtsanwendung als Verbot der konfiskatorisch wirkenden Besteuerung. Eine solche Besteuerung bewirkt per Definition, dass die Substanz des beste-

1007 BGE 6 I 171 E1, 172.

1008 BGE 95 I 130 E6, 134 ff.

1009 Vgl. BGE 133 I 259 E4.3, 265; m.w.H. MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 8 ff.

1010 M.w.H. MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 11 ff.

1011 Die Eigentumsgarantie «*kann nur dort Schutz gewähren, wo letztlich konkret spezifizierbare Rechte des Eigentümers betroffen sind*», MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1017. Sie schützt gemäss dem Bundesgericht keine Befugnisse ohne vermögensrechtlichen Gehalt, BGE 131 I 333 E3.1; m.w.H. MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1016 ff.

1012 Die Eigentumsgarantie wird von der Lehre und Praxis in drei Teilgehalte unterteilt. *Die Bestandesgarantie* schützt einzelne Vermögenswerte vor staatlichen Eingriffen. *Die Wertgarantie* gewährleistet volle Entschädigung bei Enteignungen und Eigentumsbeschränkungen, die solchen gleichkommen. *Die Institutsgarantie* schützt das Privateigentum als fundamentale Einrichtung der Schweizer Rechtsordnung, MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1020 ff.

1013 Der verfassungsrechtliche Schutz der Eigentumsgarantie umfasst sowohl das Eigentum im sachenrechtlichen Sinne als auch andere Rechte wie beschränkte dingliche und obligatorische Rechte, den Besitz etc., MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1013 ff.

1014 Diese kommen nicht zum Tragen, da es im Steuerrecht um Geldforderungen und nicht um Vermögenswerte geht (Schutzbereich der Bestandesgarantie). Die Wertgarantie ist im Enteignungsverfahren relevant, MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1041.

1015 MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1039 ff.

henden Vermögens ausgehöhlt oder die Neubildung von Vermögen verunmöglicht wird¹⁰¹⁶.

Die Verfassungskonformität der Besteuerung ist jedoch längst vor dem Erreichen dieser Schranke zu hinterfragen, und zwar im Rahmen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁰¹⁷.

d) Wirtschaftsfreiheit

Jede gewerbsmässig ausgeübte privatwirtschaftliche Tätigkeit, die der Erzielung eines Gewinns oder Erwerbseinkommens dient¹⁰¹⁸, wird vom Grundrecht auf Wirtschaftsfreiheit von Art. 27 BV¹⁰¹⁹ geschützt. Dieses Grundrecht gewährleistet jedoch keinen Schutz gegen die Steuererhebung im Allgemeinen. Im Bereich des Steuerrechts bietet das Grundrecht der Wirtschaftsfreiheit gemäss der höchstrichterlichen Rechtsprechung einzig Schutz gegen besondere Gewerbesteuern und Lenkungsabgaben, soweit diese prohibitiv wirken oder protektionistische Ziele haben¹⁰²⁰.

Aus dem Recht auf Wirtschaftsfreiheit wird der *Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung* abgeleitet. «Danach sind alle Unternehmen hinsichtlich der Besteuerung auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen und dürfen durch die Besteuerung in ihrer gesunden Entfaltung nicht übermässig behindert werden. [...] Gleiche Wettbewerbschancen bestehen nur, wenn die wirtschaftliche Potenz vergleichbarer Wirtschaftssubjekte durch die Steuer in vergleichbarer Weise gekürzt wird.»¹⁰²¹

1016 Vgl. BGE 105 Ia 134 E 3a: «Die Gewährleistung des Eigentums verpflichtet [...] den Steuergesetzgeber, die bestehenden Vermögen in ihrer Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten. Es ist dem Gesetzgeber versagt, das Eigentum als jedermann zugängliches Rechtsinstitut in Frage zu stellen oder das Vermögen fortlaufend auszuhöhlen.»

1017 Siehe Kapitel «Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV», IV.2.3.1.i.

1018 MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 1053.

1019 In Art. 27 BV wurde nur die individualrechtliche Funktion des Grundrechts verankert; seine ordnungspolitischen, demokratischen und bundesstaatlichen Funktionen finden sich dagegen in Art. 94 bis 107 BV.

1020 Diese Auffassung wird in der Lehre kritisiert, denn auch andere Abgaben können zu einer masslosen Belastung führen, zum Ganzen REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 74.

1021 REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 75.

e) Legalitätsprinzip

Die Ausprägungen des Legalitätsprinzips¹⁰²² – *der Vorrang und der Vorbehalt des Gesetzes*¹⁰²³, *das Erfordernis des Rechtssatzes* und *der Gesetzesform*¹⁰²⁴ – widerspiegeln sich für das Gebiet der allgemeinen Besteuerung in Art. 164 I lit. d BV im Erfordernis der Gesetzesform für das Abgaberecht.

Art. 127 Abs. 1 BV schreibt vor, dass alle wesentlichen Anforderungen an Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuermass und zur Steuerbemessungsgrundlage in einem Gesetz im formellen Sinne enthalten sein müssen. Ebenfalls ist der Umfang der Steuererhebung in einem formellen Gesetz klar zu bestimmen und zu beschränken. Unzulässig wäre es demnach, den Steueranspruch in einer Verordnung auszudehnen bzw. die bereits erwähnten Aspekte der Steuererhebung per Gesetzesdelegation festzulegen. Die vollziehende Behörde darf höchstens die absolute Höhe der Steuer nach den im Gesetz hinreichend festgelegten Kriterien bestimmen, dies jedoch auch nur unter strengen Voraussetzungen¹⁰²⁵.

f) Verhältnismässigkeitsprinzip und Grundsatz des öffentlichen Interesses

Das *Verhältnismässigkeitsprinzip* besagt, dass das Verwaltungshandeln zum Erreichen eines im öffentlichen Interesse liegenden Zieles *geeignet* und *erforderlich* sein muss. Das angestrebte Ziel muss ausserdem *in einem vernünftigen Verhältnis* zu den Freiheitsbeschränkungen stehen, welche den Betroffenen auferlegt werden (sog. *Zumutbarkeit des Verwaltungshandelns*)¹⁰²⁶.

Die Steuerbehörden haben dieses Prinzip vor allem bei der Sachverhaltsermittlung zu beachten, und zwar unter folgenden Aspekten. Die Tatsachen,

1022 Auch «Grundsatz der Gesetzmässigkeit» genannt, HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 325 ff.; LOCHER, Praktikabilität, 234 ff.; BAUMBERGER, Die Grenzen, 903 ff.

1023 Der Vorrang des Gesetzes verlangt, dass Normen der höheren Gesetzesstufe den Normen der tieferen Gesetzesstufe vorgehen und dass sie richtig angewendet werden müssen. Der Vorbehalt des Gesetzes besagt, dass jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage bedarf, REICH, Steuerrecht, § 4 Rn. 86.

1024 Gemäss dem Ersteren muss sich jegliche Verwaltungstätigkeit auf eine generell-abstrakte Rechtsnorm stützen, die genügend bestimmt ist. Das Erfordernis des Gesetzesform verlangt, dass jede folgenschwere Verwaltungstätigkeit in einem Gesetz im formellen Sinn verankert sein muss, REICH, Steuerrecht, § 4 Rn. 86; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 338 ff.
Im Steuerrecht gilt das Legalitätsprinzip im Unterschied zum Kausalabgaberecht ausnahmslos, LÖTSCHER, Äquivalenzprinzip, 477.

1025 Die Voraussetzungen dafür sind das Nichtvorhandensein des verfassungsrechtlichen Delegationsverbots und dass die Delegationsnorm in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist. Zur Gesetzesdelegation siehe HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 364 ff.

1026 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 514.

welche für die Feststellung des Sachverhalts nicht von Relevanz sind, dürfen nicht ermittelt werden. Es dürfen ausserdem keine Mitwirkungshandlungen verlangt werden, welche die Steuerpflichtigen nicht ausführen können, in die Intimsphäre des Steuerpflichtigen zu stark eingreifen würden und nur mit einem Verstoss gegen die Rechtsvorschriften ausgeführt werden können¹⁰²⁷. Nicht erforderlich sind im Weiteren Verfahrenshandlungen, wenn der Sachverhalt auch durch ein weniger eingreifendes Mittel abgeklärt werden kann¹⁰²⁸. Dass das öffentliche Interesse eine unabdingbare Voraussetzung für jegliche Staatstätigkeit ist, vermittelt Art. 5 Abs. 2 BV. Eine strikte Anwendung *des Grundsatzes des öffentlichen Interesses* auf die Steuererhebung würde bedeuten, dass dem Fiskus dabei keine Grenzen gesetzt werden könnten, da die fiskalische Tätigkeit des Staates unbestreitbar im öffentlichen Interesse liegt. Aus diesem Grund vermag das öffentliche Interesse allein den Grundrechtseingriff im Steuerrechtsbereich nicht zu rechtfertigen¹⁰²⁹.

g) Treu und Glauben

Im Unterschied zum *Prinzip von Treu und Glauben* des Art. 5 Abs. 3 BV, welches für die gesamte Schweizer Rechtsordnung und sämtliche Rechtssubjekte gilt, sichert Art. 9 BV den Bürgerinnen und Bürgern zu, dass sie *seitens des Staates* nach Treu und Glauben behandelt werden.

*Das Verbot des Rechtsmissbrauchs*¹⁰³⁰ als ein Teilgehalt des Grundsatzes ermöglicht der Steuerbehörde, entsprechend zu handeln, falls sie eine Steuerumgehung vermutet. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn *«die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich oder den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, diese Wahl in der Absicht einer Steuereinsparung getroffen wurde und die Duldung dieses Vorgehens auch tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde»*¹⁰³¹.

1027 Bzw. wenn für die Ausführung der Mitwirkungsmassnahmen eine zu knappe Frist gesetzt ist.

1028 REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 93.

1029 REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 91; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 620 ff.

1030 Der Rechtsmissbrauch ist gemäss dem Bundesgericht eine *«zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstitutes zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will»*, BGE 110 Ib 332 E3a.; m.w.H. MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 27 ff. Auf das Rechtsmissbrauchsverbot bzw. die – veraltete – Steuerumgehungs doktrin wird vorliegend nicht vertieft eingegangen, es sei etwa verwiesen auf LOCHER, Kommentar DBG, Rn. 182 ff. zu Vorbemerkungen.

1031 BAUMBERGER, Die Grenzen, 912. Gem. dem Bundesgerichtsentscheid BGER 2C_1114/2018 vom 7.6.2019 könne sich ein Steuerpflichtiger nicht auf einen Steuervorbescheid berufen, wenn ggf. ein Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt ist. Das Urteil wurde in der

Auch wenn das Verfahren durch das Verschulden einer Steuerbehörde verzögert wurde, können sich die Steuerpflichtigen ebenfalls auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Sie können auch auf die Anwendung der für sie vorteilhaften formellen und materiellen Normen bestehen, wenn in der Zwischenzeit für sie nachteilige neue Steuerbestimmungen in Kraft getreten sind. Der besagte Grundsatz bietet den Steuerpflichtigen ebenfalls einen entsprechenden Schutz, falls eine Behörde sie mit unlauteren Mitteln (wie Berufung auf eine nicht bestehende Praxis etc.) von der Ergreifung eines Rechtsmittels abzubringen versucht oder den Sachverhalt widersprüchlich beurteilt¹⁰³². Die Steuerbehörde ist gemäss dem Grundsatz von Treu und Glauben zur einheitlichen Beurteilung der gleichen Sachverhalte aus steuerrechtlicher Sicht verpflichtet. Es ist ihr untersagt, an den gleichen Sachverhalt unterschiedliche Rechtsfolgen anzuknüpfen¹⁰³³.

Das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens, welches mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Rechtssicherheitsgebot¹⁰³⁴ eng verknüpft ist, bindet die Steuerbehörde an die mit den Steuerpflichtigen getroffenen Verständigungen und Einigungen¹⁰³⁵. Eine besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang den Verständigungen über die der Veranlagung zugrundeliegenden Tatsachen – *den Steuervorbescheiden* – zu. Steuervorbescheide sind die von einer Steuerbehörde zu einem genauen Sachverhalt erteilten Auskünfte bzw. Zusagen, die nicht einer Verfügung gleichgesetzt werden können¹⁰³⁶. Sie haben in der Schweiz eine hohe praktische Bedeutung und dienen dem Rechtsfrieden, der Verfahrensökonomie und der Rechtssicherheit¹⁰³⁷.

Lehre kritisiert, da ein Steuervorbescheid auch Schutz vor dem Vorwurf der Steuerumgehung bieten soll, m.w.H. OESTERHELT, *Steuerrulings*, 439f.

1032 REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn 98.

1033 REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 96f.

1034 Siehe Kapitel «Grundsatz der Rechtssicherheit», IV.2.3.1.h.

1035 Auch die Steuerpflichtigen sind an die von ihnen im Steuerverfahren abgegebenen Erklärungen prinzipiell gebunden.

1036 Steuervorbescheide stützen sich nicht auf eine gesetzliche Grundlage im formellen Sinne und können nicht wie bspw. eine ordentliche Veranlagung angefochten werden, vgl. VORPE, *Spontaner Informationsaustausch*, 1232f.

1037 SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 293; OESTERHELT, *Steuerrulings*, 431. Der Steuerpflichtige ist berechtigt, um eine vorgängige Auskunft zu ersuchen. Erteilt eine Steuerbehörde diese Auskunft, handelt es sich um einen Realakt (tatsächliches Verwaltungshandeln), zum Ganzen VORPE, *Spontaner Informationsaustausch*, 1232ff.; JÄGGI/MALLA, *Informationsaustausch*, 266f.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, *Spontaner Austausch*, 259; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, *Austausch von Steuerrulings*, 42; MARGRAF, *Rulings*, 200f.; SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 304f.

Das individuelle Vertrauen der Steuerpflichtigen in behördliche Auskünfte und Zusagen wird gemäss dem *Grundsatz des Vertrauensschutzes* gestützt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind¹⁰³⁸:

- die Auskunft wurde für einen konkreten, den Steuerpflichtigen betreffenden Fall aufgrund einer vollständigen und richtigen Darstellung des Sachverhaltes vorbehaltlos¹⁰³⁹ erteilt¹⁰⁴⁰;
- die Amtsstelle war zuständig, die Auskunft zu erteilen oder durfte sich gutgläubig als zuständig erachten¹⁰⁴¹;
- die Unrichtigkeit der Auskunft war bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennbar (fehlende qualifizierte Unrichtigkeit)¹⁰⁴²;
- Dispositionen, welche im Vertrauen auf die unrichtige Auskunft getätigt wurden, können nicht ohne Nachteil für den Steuerpflichtigen rückgängig gemacht werden (Vertrauensbetätigung);
- die gesetzliche Ordnung hat seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren, es sei denn, die Auskunft erfolgte im Hinblick auf die Änderung¹⁰⁴³.

Die oben genannten Voraussetzungen gelten für die Auskünfte im Rahmen aller Rechtsbereiche. Im Bereich des Steuerrechts verlangt das Bundesgericht zusätzlich, dass einem Steuerpflichtigen wegen einer falschen Auskunft kein

1038 Zum Ganzen REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 99 ff.; OESTERHELT, Steuerrulings, 433; BETSCHART/OESTERHELT, Vertrauen, 614 ff.; SCHREIBER/EICHENBERGER, Spontaner Informationsaustausch, 587.

1039 OESTERHELT, Steuerrulings, 438.

1040 Der Inhalt des Steuerrulings muss eine zulässige Subsumtion des dargelegten Sachverhalts unter die geltenden materiell-rechtlichen Steuernormen darstellen, zum Ganzen SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 309 ff. Die Auskunft darf jedoch gemäss SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 323, sowohl von der publizierten Praxis der ESTV und kantonaler Verwaltungen als auch von der Rechtsprechung abweichen.

1041 Berechtigt für die Erteilung von Rulings im Bereich der direkten Steuern ist ausschliesslich die zuständige kantonale Behörde, m.w.H. OESTERHELT, Steuerrulings, 433 ff. Die Zustimmung der ESTV ist nicht erforderlich. Auskünfte der ESTV begründen keinen Vertrauensschutz, wenn die ESTV nicht für die Veranlagung zuständig ist, m.w.H. und der dazugehörigen Rechtsprechung OESTERHELT, Zuständige Behörde, 828 ff.; siehe auch OESTERHELT, Spontaner Austausch, 280; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 38 f.

Dass auch bei der direkten Bundessteuer nicht die ESTV zuständig ist, hat erhebliche Auswirkungen in der Praxis. Einerseits war die Ruling-Praxis des Bundes strenger und einheitlicher als die der Kantone. Und zweitens können die Unternehmen mit Standorten in mehreren Kantonen keine Steuervorbescheide mehr «zentral» bei der ESTV einholen, vgl. «Ruling-Praxis des Bundes ist tot», NZZ-online vom 17.9.2015.

1042 OESTERHELT, Steuerrulings, 435 f.

1043 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 278 ff.; VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1233 ff.; OESTERHELT, Steuerrulings, 437.

Vorteil erwachsen darf, der zu seiner massiven Besserstellung gegenüber der anderen Steuerpflichtigen führen würde.

Sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt, geniesst der Steuerpflichtige *Vertrauensschutz gem. Art. 9 BV*: Er darf sich auf die behördliche Auskunft oder Zusage verlassen, d.h., ein materiell unrichtiges Ruling ist für die Steuerbehörden bindend¹⁰⁴⁴.

Zusammenfassend kann es in der Praxis zu folgenden drei Fällen kommen:

- Die erteilte Auskunft war *materiell richtig*. Hier ist keine Berufung auf Vertrauensschutz nötig, da der Steuerpflichtige bereits durch das materielle Recht geschützt wird¹⁰⁴⁵;
- Die erteilte Auskunft war materiell *unrichtig*: Sind die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben, ist die Steuerbehörde an die unrichtige Auskunft gebunden¹⁰⁴⁶;
- Die erteilte Auskunft war *offensichtlich unrichtig*. Der Vorbescheid wird in ein Steuerabkommen umqualifiziert. Im Unterschied zu Steuervorbescheiden¹⁰⁴⁷ sind Steuerabkommen zwischen der Steuerbehörde und dem Steuerpflichtigen, welche eine vom Gesetz abweichende Abmachung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht vorsehen, aufgrund des Legalitätsprinzips gesetzeswidrig¹⁰⁴⁸.

Steuervorbescheide sind von Feststellungsverfügungen, allgemeinen Auskünften (wie bspw. Kreisschreiben), Verwaltungsanweisungen oder der bisherigen Veranlagungspraxis abzugrenzen. Diese begründen in der Regel keinen Vertrauensschutz gegenüber den Steuerpflichtigen¹⁰⁴⁹.

1044 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §1 Rn. 8 ff.; MARGRAF, *Rulings*, 201. Ausführlich zur Bundesgerichtspraxis in Bezug auf Bindungswirkung von Steuerrulings siehe SANER/KOBIERSKI, *Bindungswirkung*, 2 ff.; SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 307 ff. Eine Übersicht über die Auskunftspraxis in der Schweiz (Anfrage, Antwort, Form, Verbindlichkeit) ist zu finden bei EISENRING, *Vorgängige Auskünfte*, 101 ff.

Zur Bindungswirkung des Steuerrulings für andere Behörden siehe SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 330 ff.

1045 BETSCHAT/OESTERHELT, *Vertrauen*, 617.

1046 Und zwar in Bezug auf Subsumptions- und Auslegungsfragen. Die Zusagen (Vorbescheide) haben also einen Versprechenscharakter: Eine Behörde verspricht, einen geplanten oder einen bereits verwirklichten Sachverhalt in einer bestimmten Weise zu würdigen. Die Zusage im Bereich der Sachverhaltswürdigung (bspw. Schätzungsfragen) wird «Einigung» bzw. «Verständigung» genannt, vgl. etwa Locher, *Steuerruling*, 266.

1047 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §1 Rn. 7 ff.

1048 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §1 Rn. 6; m.w.H. OESTERHELT, *Ruling*, 846 ff.

1049 OESTERHELT, *Steuerrulings*, 433; BETSCHAT/OESTERHELT, *Vertrauen*, 616 f.; OESTERHELT/SCHENK, *Herausforderungen*, 39 f.

Seit Neuestem wird der Begriff «(Steuer-)Vorbescheid» zunehmend durch den Begriff «(Steuer-)Ruling» verdrängt. Dieser stammt aus dem englischsprachigen Raum. Letzterer wird immer öfter als Synonym zum «Steuervorbescheid» verwendet, obwohl «Ruling» nirgendwo präzise definiert ist. Unter einem «Ruling» können Handlungen ohne Verfügungscharakter, individuell-konkrete Verfügungen und gar generell-abstrakte Erlasse verstanden werden¹⁰⁵⁰. LOCHER plädiert aus diesem Grund dafür, auf den Ausdruck «Ruling» in der Schweiz zu verzichten bzw. diesen nur im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden¹⁰⁵¹ Transaktionen und Sachverhalten als sog. «Advance (Tax) Rulings» (also wohl i.S.v. Art. 8 StAhiV¹⁰⁵²) zu verwenden¹⁰⁵³. Diesem Vorgehen ist zuzustimmen, jedoch wird es in der Praxis kaum umgesetzt werden können. Denn der Begriff «Ruling» erfreut sich bereits grosser Beliebtheit sowohl in der Schweizer Lehre als auch beim Bundesgericht¹⁰⁵⁴.

h) Grundsatz der Rechtssicherheit

*Der Grundsatz der Rechtssicherheit*¹⁰⁵⁵ weist in Bezug auf das Steuerrecht folgende Aspekte auf. Der Tatbestand, an welchen die Steuerfolge geknüpft ist, muss dem Inhalt, dem Gegenstand und dem Ausmass nach so *bestimmt* sein, dass für den Steuerpflichtigen die Steuerfolge voraussehbar ist.

Indem die Steuerverwaltung für eine einheitliche Anwendung und Auslegung des Steuerrechts sorgt und ihre Ermessens- und Beurteilungsspielräume regelbildend ausführt, wahrt sie den Grundsatz der Rechtssicherheit in seinem *Stabilitäts- bzw. Kontinuitätsaspekt*¹⁰⁵⁶.

Der Grundsatz der Rechtssicherheit postuliert ausserdem das *Verbot der rückwirkenden Anwendung der Gesetze bzw. der gefestigten Behördenpraxis*¹⁰⁵⁷.

1050 Der Begriff «Ruling» kann unter anderem Vorentscheide, Steuerabkommen, Verständigungen, Feststellungsverfügungen etc. miteinschliessen, m.w.H. LOCHER, *Steuerruling*, 255 ff.

1051 Rechtliche Grundlage für den internationalen Austausch von Tax Rulings bildet das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und Art. 22a-22e StAhiG sowie Art. 5 ff. StAhiV, siehe dazu Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1052 Siehe Kapitel «Transparenz», IV.3.3.2.

1053 LOCHER, *Steuerruling*, 273.

1054 M.w.H. LOCHER, *Steuerruling*, 256, FN 5.

1055 Der Grundsatz der Rechtsgleichheit gilt sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung und ist aus Art. 5 Abs. 3 BV abgeleitet.

1056 REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 104 ff.

1057 Ausgenommen sind Änderungen, die die Steuerpflichtigen begünstigen, und wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
— die Rückwirkung muss im neuen Gesetz entweder ausdrücklich angeordnet sein oder sich klar daraus ergeben;

«Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch darauf, die Steuerfolgen bereits bei der Sachverhaltsgestaltung zuverlässig abschätzen zu können und darf nicht mit Steuerfolgen konfrontiert werden, mit denen er zur Zeit der Verwirklichung des Sachverhalts nicht rechnen musste»¹⁰⁵⁸. Prinzipiell ausgeschlossen ist ebenfalls die Vorwirkung der Steuergesetze¹⁰⁵⁹.

i) Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung als einer der Grundgehalte von Art. 127 Abs. 2 BV¹⁰⁶⁰ enthält eine zweifache Ausprägung: Zum einen wirkt er als *Privilegierungsverbot*, zum anderen als *Diskriminierungsverbot*¹⁰⁶¹.

Ersteres verlangt die steuerrechtliche Erfassung aller Personen und Personengruppen (unabhängig von ihren persönlichen Merkmalen wie Stand, Religion oder Abstammung) nach der gleichen gesetzlichen Ordnung und verbietet sachlich unbegründete Ausnahmen¹⁰⁶², welche dazu führen, dass einzelne Personen oder Personengruppen von der Besteuerung ausgenommen werden¹⁰⁶³. Gemäss dem *Privilegierungsverbot* sind beispielsweise keine individuellen Steuervereinbarungen zulässig, welche Steuervorteile einräumen, ausser wenn sich der zu regelnde Tatbestand «aufgrund seiner besonderen tatsächlichen Ausgestaltung wesentlich von den anderen, der allgemeinen gesetzlichen Regelung unterstehenden Fällen unterscheidet»¹⁰⁶⁴.

-
- sie muss in zeitlicher Hinsicht mässig sein;
 - sie muss durch triftige Gründe gerechtfertigt sein und
 - sie darf keine stossenden Rechtsunsicherheiten bewirken, REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 110.
-

1058 REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 107.

1059 REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 90.

1060 Danach sind bei der Steuererhebung, soweit es die Art der Steuer zulässt, «insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten», Art. 127 Abs. 2 BV.

1061 Insbesondere zum Differenzierungsgebot ist die Rechtsprechung des Bundesgerichts umfangreich. Das Bundesgericht prüft regelmässig, ob die gleiche Besteuerung von Personen in unterschiedlicher wirtschaftlicher Situation mit dem allgemeinen Gleichheitssatz übereinstimmt, vgl. MÜLLER/SCHEFER, *Grundrechte*, 654 f. und die dort zitierte Rechtsprechung.

1062 «Sachlich begründet sind Ausnahmen, wenn sie entweder auf wesentlichen Unterschieden in den wirtschaftlichen Verhältnissen basieren oder wenn die Steuerbefreiung mit der Art der Zweckverfolgung (öffentliche oder soziale Funktion im Dienst der Allgemeinheit) oder mit fundierten steuersystematischen Überlegungen (Mehrfachbelastung des gleichen wirtschaftlichen Substrates bei Holdinggesellschaften) gerechtfertigt [...] [oder] mit der besonderen Regelungsaufgabe einer Steuer motiviert [werden kann]», REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 130.

1063 BGer 9.12.1986; BGE 112 Ia 240 E. 4b.

1064 REICH, *Steuerrecht*, §4 Rn. 131.

Das *Diskriminierungsverbot* untersagt gemäss dem Bundesgericht, «*einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen als der Masse der übrigen Steuerpflichtigen [...]. In diesem Sinn enthält der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung auch einen verfassungsmässigen Minderheitenschutz.*»¹⁰⁶⁵ Damit schützt er auch die wohlhabenden Steuerpflichtigen¹⁰⁶⁶.

«*Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung führen.*»¹⁰⁶⁷

Der Grundsatz ist zwar ausdrücklich in Art. 127 Abs. 2 BV erwähnt, jedoch ist sein Inhalt gemäss der herrschenden Lehre mit dem allgemeinen Gleichheitssatz deckungsgleich und könnte demnach aus der Bundesverfassung ersatzlos gestrichen werden¹⁰⁶⁸.

Einer der ältesten¹⁰⁶⁹ und in der Praxis wohl am schwierigsten umsetzbaren Besteuerungsgrundsätze ist der *Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*¹⁰⁷⁰. Der Grundsatz verlangt, dass jeder Steuerpflichtige «*im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll*»¹⁰⁷¹. Diese Anforderung enthält mehrere auslegungsbedürftige Begriffe. Wann die *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* zweier Steuersubjekte (zumindest annähernd) gleich ist, kann in der Praxis aufgrund der Vielfalt der Lebenssachverhalte kaum eindeutig,

1065 BGer 20.6.1973; BGE 99 Ia 638 E. 9; kritisch in Bezug auf Sondersteuern und Kostenanlastungssteuern REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 134.

1066 Gegen Art. 127 Abs. 2 BV wird z.B. verstossen, wenn die Freibeiträge einer Steuer allzu hoch angesetzt werden, REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 133.

1067 BGE 114 Ia 221 E. 2c.

1068 REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 136 ff.; a.M. HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 24 und MATTEOTTI, Fairness, 55: Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfülle eine Auffangfunktion und «*verbietet willkürliche Privilegierungen oder Diskriminierungen eines Steuersubjekts, wenn der Gesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Praktikabilitätsgründen oder wegen ausserfiskalischer Zielsetzungen einschränkt*».

1069 Die Steuergerechtigkeit wird im Jahre 1926 in der Basellandschaftlichen Zeitung so umschrieben: «*Jeder Bürger soll grundsätzlich steuerpflichtig sein; die Steuern sind jedoch nach der Leistungsfähigkeit abzustufen*», KELLER, Visionen, 17.

1070 Dazu LOCHER, Degressive Tarife, 120 ff.; REICH, Steuerrecht, §4 Rn. 139 ff. Der Grundsatz ist auf alle Steuern anwendbar, besondere Bedeutung hat er in Bezug auf Einkommens- und Vermögenssteuern. Übersicht der Lehrmeinungen bei HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 6 ff.

1071 BGE 114 Ia 221, 225; oder anders gesagt: «*Leute mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich viel Steuern bezahlen*», BGE 110 Ia 7 E. 2b.

verbindlich und einheitlich festgestellt werden¹⁰⁷². Die Lehre bedient sich dabei der Begriffe «*horizontale*» und «*vertikale Steuergerechtigkeit*»¹⁰⁷³. Wenn Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern belastet sind, d.h. gleiche Steuern den Personen der gleichen Einkommensklasse auferlegt werden, erfolge die Besteuerung *horizontal* gerecht¹⁰⁷⁴.

Um einiges schwieriger ist es, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit *vertikal* zu vergleichen¹⁰⁷⁵. Die Steuerpflichtigen mit einer höheren Leistungsfähigkeit müssen stärker und solche mit einer niedrigeren schwächer besteuert werden. Jedoch geht «*[a]us dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit [...] nicht direkt hervor, um wie viel die Steuer zunehmen muss, [...] um unter dem Gesichtswinkel der Leistungsfähigkeit gleichwertige Verhältnisse herzustellen. Die Vergleichbarkeit ist daher in vertikaler Richtung erheblich geringer, und dem Gesetzgeber steht ein grosser Gestaltungsspielraum zu.*»¹⁰⁷⁶

Zurzeit gilt der *progressive Tarifverlauf* als gerecht, da er sicherstellen könne, dass jeder durch die Steuerlast gleich schwer getroffen sei. Aus dem Gleichheitssatz lässt sich jedoch nicht ohne Weiteres ableiten, wie steil und wie hoch der progressive Tarif ansteigen muss und darf, um dem Grundsatz

1072 MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 52 ff., schlägt vor, die Besteuerung auf den «*messbaren monetären Nutzen*» zu beschränken, d.h. einige Faktoren (wie steuerliche Erfassung der Freizeit etc.) bei der Bestimmung der Leistungsfähigkeit ausser Acht zu lassen. Gem. der Reinvermögenszugangstheorie müsste auch der Freizeitnutzen erfasst werden, wie bspw. «*wertschöpfende Hobbys*» und Wertschöpfung einer Hausfrau; jedoch sei dies kaum praktisch möglich. Um Ungleichbehandlungen zu vermeiden, wird die Reinvermögenszugangstheorie durch das Markteinkommens- und Realisationsprinzip ergänzt, wonach Einkommen durch die entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt realisiert und dadurch vergleichbar wird.

1073 KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 79 ff.

1074 Kritisch dazu HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn 28 ff.; siehe Kapitel «*Last but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit*», IV.1.4.

1075 «*Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips in vertikaler Hinsicht wird [...] durch Lastverteilungsgerechtigkeit gerechtfertigt*», HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 27.

1076 BGE 133 I 206 E 7.2.

«*Ein gewisser Gestaltungsspielraum kommt den rechtsetzenden Behörden dort zu, wo ein Rechtsbereich durch fein austarierte, komplexe Regelungen geprägt ist, die zueinander in einem engen Verhältnis stehen. In solchen Situationen besteht die Gefahr, dass das Gericht die Folgen eines Entscheids nicht genügend zu überblicken vermag und unter Umständen neue Ungleichbehandlungen schafft. [...] Im Steuerrecht [...] können Gleichheitsfragen regelmässig nicht isoliert mit Bezug auf zwei Gruppen beurteilt werden. Vielmehr ist das Steuersystem als Ganzes zu berücksichtigen*», MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte 670 f.

der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden¹⁰⁷⁷.

Ein Teil der Lehre befürwortet auch den *proportionalen Steuertarif (flat rate tax)*¹⁰⁷⁸.

Der degressive Steuertarif ist hingegen verfassungswidrig, weil er gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstösst¹⁰⁷⁹.

j) Verfahrensgarantien

Die verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien wie der *Anspruch auf das rechtliche Gehör*¹⁰⁸⁰ (Art. 29 Abs. 2 BV), *das allgemeine Gebot eines fairen Verfahrens*¹⁰⁸¹ (Art. 29 Abs. 1 BV) und der *Anspruch auf Zugang zu einem Gericht* (Art. 29a BV)¹⁰⁸² gelten im Steuerrecht grundsätzlich uneingeschränkt.

1077 LOCHER, Degressive Tarife, 117 ff.; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Steuerrecht, 176 ff.; REICH, Steuerrecht, § 5 Rn. 57 ff.

1078 Die Übersicht der Lehrmeinungen bei LOCHER, Degressive Tarife, 117 ff.

1079 BGE 133 I 206; LOCHER, Degressive Tarife, 268 ff.; BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif, 2 ff.; HONGLER, Leistungsfähigkeitsprinzip, Rn. 5. Dazu auch MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 661 f.: «*Rechtliche Differenzierungen können auch gerechtfertigt sein, wenn diese nicht primär tatsächlichen Ungleichheiten Rechnung tragen, sondern weitere, externe Ziele verfolgen.*» Jedoch «*vermag das externe Ziel, möglichst viele gute Steuerzahler zu erlangen, nicht zu rechtfertigen, Personen mit besonders hohem Einkommen prozentual niedriger zu besteuern als Personen mit geringem Einkommen (degressiver Steuertarif). [...] Externe Ziele können nur dann zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung herangezogen werden, wenn sie selber legitim sind.*»

1080 Die Teilgehalte des Anspruchs auf das rechtliche Gehör sind Recht auf Äusserung, Recht auf Stellungnahme zu Eingaben der Gegenpartei und Dritten, Recht auf Mitwirkung an der Beweiserhebung und am Verfahren, Recht auf Orientierung und auf Akteneinsicht, Recht auf Eröffnung und Begründung eines Entscheids, Recht auf Vertretung und Verbeiständung, WALDMANN, in: Basler BV-Kommentar, Art. 29 Rn. 40 ff.; siehe auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, § 5 Rn. 18 ff.; MÜLLER/SCHEFER, Grundrechte, 817 ff.

1081 Teilgehalte des allgemeinen Gebots eines fairen Verfahrens sind Anspruch auf gleiche Behandlung im Verfahren, Verbot der Rechtsverweigerung, der Rechtsverzögerung und des überspitzten Formalismus, rechtmässige Zusammensetzung und Unparteilichkeit der Behörde, Verwertungsverbot für rechtswidrig erlangte Beweise, prozessuale Treue- und Aufklärungspflicht, WALDMANN, in: Basler BV-Kommentar, Art. 29 Rn. 16 ff.; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, § 5 Rn. 25 ff.

1082 WALDMANN, in: Basler BV-Kommentar, Art. 29a Rn. 8 ff.
Die Bestimmung des Art. 30 BV (Anspruch auf ein auf dem Gesetz beruhendes, zuständiges, unabhängiges und unparteiisches Gericht) findet hingegen ausschliesslich auf gerichtliche Verfahren Anwendung, nicht jedoch auf Verfahren vor Verwaltungsbehörden, siehe WALDMANN, in: Basler BV-Kommentar, Art. 30 Rn. 1 ff.; REICH, Steuerrecht § 4 Rn. 80.

2.3.2. Gesetzesrecht und Verordnungsrecht des Bundes

a) Zivilrecht

Die Bestimmungen des Zivilrechts und vor allem die gewählte Rechtsform¹⁰⁸³ des Unternehmens sind für die Besteuerung von erheblicher Bedeutung¹⁰⁸⁴. Während Personenunternehmen¹⁰⁸⁵ *transparent*¹⁰⁸⁶ besteuert werden, sind Kapitalunternehmen¹⁰⁸⁷ *eigenständige* Steuersubjekte und werden *getrennt* von ihren Anteilsinhabern besteuert (sog. *Trennungsprinzip*¹⁰⁸⁸). Die von Kapitalunternehmen erwirtschafteten Gewinne dürfen grundsätzlich nicht den Anteilsinhabern zugerechnet werden (sog. *Abschirmwirkung*¹⁰⁸⁹).

1083 Bei den Unternehmensformen gibt es in der Schweiz einen *Numerus clausus*, SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 6. Vgl. SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §1 Rn. 6 ff.; HANDSCHIN, Gesellschaftsrecht, 9 ff. Zu gesellschaftsrechtlichen Aspekten der Rechtsformwahl siehe SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 23 ff.

1084 Die Unterscheidung zwischen Kapitalunternehmen und Personenunternehmen ist in Bezug auf unterschiedliche Steuerarten, welchen die beiden Gruppen unterliegen, relevant, SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 125.

Der Bundesrat verfolgt seinen eigenen Angaben nach bereits seit 1999 das Ziel, die Entscheidungsneutralität der Besteuerung für Unternehmen zu ermöglichen, Bundesrat, Finanzleitbild vom 4.10.1999, 19. «*Entscheidungsneutralität bedeutet, dass die Wirtschaftssubjekte nicht aufgrund des Steuersystems veranlasst werden sollen, etwas anderes zu tun als das, wovon sie sich unter Marktbedingungen den grössten Vorteil versprechen*», ESTV, Wesentliche Züge der schweizerischen Steuerordnung, Bern 2020, 3.4.1. Idealerweise müssen die steuerrechtlichen Auswirkungen der Entscheidung über die Rechtsform des Unternehmens, Investitionen, Finanzierungsmethoden etc. nicht ausschlaggebend sein, EFD, Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 (SV17), Erläuternder Bericht vom 6.9.2017, 3.2.1. Auch die Revision des Rechnungslegungsrechts im Jahre 2013 sollte dazu beitragen, die Steuerneutralität und das Prinzip «*fair presentation*» zu verwirklichen, was jedoch nicht geglückt ist, m.w.H. Vischer, Steuer Update 2013, 3f. Die Fortschritte im Bereich «*rechtsformneutrale Besteuerung*» sind zurzeit als marginal einzustufen, m.w.H. SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §2 Rn. 41 ff.; REICH, Steuerrecht, §18 Rn. 20 ff.

1085 Einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR), Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR), Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR).

1086 D.h., das Einkommen bzw. Vermögen des Unternehmens wird direkt den hinter ihm stehenden Personen zugerechnet und bei diesen besteuert. Zur «*transparenten*» Besteuerung siehe HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 2; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §2 Rn. 5 ff.

1087 Aktiengesellschaft (Art. 620 ff. OR), Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 ff. OR), Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772 ff. OR), Genossenschaft (Art. 828 ff. OR), Genossenschaften und die Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (Art. 36 ff. KAG), wenn sie Direktinvestitionen in Grundbesitz tätigen (Art. 49 Abs. 2 DBG; Art. 20 Abs. 1 StHG).

1088 Die Gewinnermittlung auf Stufe des Kapitalunternehmens muss von gesellschaftlichen Beziehungen und Einflüssen entflochten werden, HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 7; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §2 Rn. 19 ff.; REICH, Steuerrecht, §18 Rn. 7.

1089 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 7. Die Abschirmwirkung kann *gestützt auf eine gesetzliche Grundlage oder aufgrund des Steuerumgehungsvorbehalts*

Zudem bildet der handelsrechtliche Jahresabschluss¹⁰⁹⁰ aufgrund des sog. *Massgeblichkeitsprinzips*¹⁰⁹¹ die Berechnungsgrundlage¹⁰⁹² für die steuerrechtliche Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft¹⁰⁹³. Die Voraussetzung dafür ist, dass die Jahresrechnung¹⁰⁹⁴ der geltenden Zivilgesetzgebung (den zwingenden Rechnungslegungsgrundsätzen¹⁰⁹⁵) entspricht. Neben den OR-Vorschriften bestehen auch privat entwickelte Regelwerke, wie Swiss GAAP

durchbrochen werden, HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 7; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §2 Rn. 37 ff.; REICH, Steuerrecht, §18 Rn. 10 ff.

1090 Im Schweizer Steuerverfahrensrecht gelten Geschäftsbücher als Zeugnisurkunden. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips wird ihnen erhöhte Beweiskraft zugeschrieben. Für die formell ordnungsgemäss geführte Buchhaltung spricht die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit, m.w.H. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, 164 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, 667 ff.

1091 Das Prinzip ist aus Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG abgeleitet. Der Grundsatz der *materiellen Massgeblichkeit* besagt, dass die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns massgebend sind, wenn keine Gewinnermittlungsvorschrift eine Korrektur der handelsrechtskonformen Buchung verlangt. *Formell* gilt das Verbuchungsprinzip: Nur die tatsächlichen handelsrechtlichen Buchungen sind für die steuerrechtliche Gewinnermittlung relevant. Dazu und zur Schutzwirkung des Massgeblichkeitsprinzips siehe HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 27 ff.; BEHNISCH/OPEL, Massgeblichkeit, 20 ff.; ALTORFER/DUSS/FELBER, Die steuerliche Gewinnermittlung, 523 ff.; REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 488; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §6 Rn. 1 ff.; REICH, Steuerrecht, §20 Rn. 2.

1092 Zu Bewertungsgrundsätzen in Bezug auf Umlauf- und Anlagevermögen, Abschreibungen und Wertberichtigungen, Rückstellungen, Fremdkapital, Eigenkapital, stille Reserven etc. siehe HANDSCHIN, Rechnungslegung, 77 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §7 Rn. 67 ff.; HANDSCHIN, Gesellschaftsrecht, 38 ff.

1093 In Konzernverhältnissen kommt es oft zu Gewinnverschiebungen infolge nicht drittvergleichskonformer Geschäftstätigkeiten. Insbesondere bei nicht gewinnstrebenden Gesellschaften können sich Schwierigkeiten bei der Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips ergeben, Näheres dazu bei BEHNISCH/OPEL, Massgeblichkeit, 25 ff.

1094 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §6 Rn. 20 ff. Bestandteile des Jahresabschlusses sind Bilanz, Erfolgsrechnung, Cash-Flow-Rechnung, Anhang und Jahresbericht, HANDSCHIN, Rechnungslegung, 41 ff.

1095 Es gibt folgende Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung:

- *Unternehmensfortführung* (Art. 958a OR);
- *Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Bedeutsamkeit* (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2, 3 OR);
- *Verlässlichkeit, glaubwürdige Darstellung und Klarheit* (Art. 957 Abs. 1, Abs. 2 Ziff. 1; Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1, 3 OR);
- *Vergleichbarkeit* (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6; Art. 958d Abs. 2 OR);
- *Vorsichtsprinzip* (Art. 960 Abs. 2, Abs. 3; Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR);
- *Imparitätsprinzip* (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5; Art. 960 Abs. 2, Abs. 3 OR);
- *Bruttoprinzip, Verrechnungsverbot und Saldierungsverbot* (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1, 5; Art. 958 Abs. 1; Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR);
- *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* (Art. 958 Abs. 1 OR), HANDSCHIN, Rechnungslegung, 24 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §7 Rn. 8 ff.

FER¹⁰⁹⁶ und IFRS¹⁰⁹⁷. Während die OR-Rechnungslegungsbestimmungen dem Anwender einen grossen Beurteilungsspielraum lassen¹⁰⁹⁸, haben die privaten Rechnungslegungsstandards eine grössere Regelungsdichte und zielen auf eine aussagekräftigere finanzielle Berichterstattung¹⁰⁹⁹. Beide Normen können zwar parallel angewendet werden¹¹⁰⁰, die Vorschriften des Schweizer Obligationenrechts sind jedoch für das Steuerrecht allein massgebend.

Im Steuerrecht sind punktuell vom Zivilrecht *abweichende Gewinnermittlungsgrundsätze* vorgesehen. Bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung wird im *ersten Schritt* überprüft, ob die bei der Steuerbehörde eingereichte Jahresrechnung den Vorschriften von *Art. 957-963b OR* entspricht. Basierend auf dem handelsrechtskonformen¹¹⁰¹ Ergebnis wird im *zweiten Schritt* der Unternehmensgewinn nach den *steuerrechtlichen Vorschriften*¹¹⁰² ermittelt.

Das Zivilrecht¹¹⁰³ und die Rechnungslegung im Einzelnen als *«ein zentraler Teil der Unternehmensstruktur»*¹¹⁰⁴ haben also einen grossen Einfluss auf das Steuerrecht. Im Gegenzug wirken sich die steuerrechtlichen

1096 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 11 ff.; FELLER, SWISS GAAP FER, 416 ff.

1097 KÜMPEL/POLLMANN, Grundzüge der IFRS, 5 ff.; GROSSFELD, Globale Unternehmen, 12 ff.; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 14 ff.

1098 Im Zivilrecht ist Gläubigerschutz ein zentraler Aspekt. Es gilt das Vorsichtsprinzip des Art. 958a Abs. 1 Ziff. 5 OR. Das Steuerrecht strebt die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an, REICH, Steuerrecht, §18 Rn. 2 ff.

1099 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 9. Die Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung *«sind im OR als Prinzipien formuliert, die oft unbestimmt sind, sich teilweise auch widersprechen und in vielen Fällen dem Ersteller der Jahresrechnung einen grossen Ermessensspielraum belassen»*, HANDSCHIN, Rechnungslegung, 23. Bspw. besteht ein Spannungsverhältnis zwischen dem Grundsatz der Vorsicht und dem Grundsatz der Wahrheit, HANDSCHIN, Rechnungslegung, 24.

1100 Da sie mit wenigen Ausnahmen nicht zueinander im Widerspruch stehen, HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 88 ff.

1101 Nach einer allfälligen Bilanzberichtigung.

1102 Siehe Kapitel «Materielles Steuerrecht», IV.2.3.2.b.

1103 Es können auch weitere spannende Fragestellungen betr. das «Zusammenspiel» beider Rechtsgebiete aufkommen. Bspw. gehen EMMENEGGER/DÖBELI/FRITSCHI, Bankverträge, 2 ff., in ihrem Aufsatz der Frage nach, ob Bankverträge über unversteuerte Vermögenswerte gültig sind.

1104 GROSSFELD, Globale Unternehmen, 9. Die Rechnungslegung wird auch im BEPS-Projekt der OECD als Hilfsmittel der Zweckerreichung verstanden und gebraucht, ebd., 19 f.

Vorschriften erheblich auf die Buchführungspraxis aus (sog. *umgekehrte Massgeblichkeit*¹¹⁰⁵).

b) Materielles Steuerrecht (Besteuerung von Kapitalunternehmen)

Kapitalunternehmen können in der Schweiz aufgrund der persönlichen¹¹⁰⁶ Zugehörigkeit unbeschränkt¹¹⁰⁷ oder aufgrund der wirtschaftlichen¹¹⁰⁸ Zugehörigkeit beschränkt¹¹⁰⁹ steuerpflichtig¹¹¹⁰ sein.

Bei *unbeschränkter* Steuerpflicht unterliegen der gesamte weltweite Gewinn und das gesamte Kapital des Kapitalunternehmens der Gewinn- bzw. Kapitalsteuer (sog. «*Welteinkommens- bzw. Universalitätsprinzip*»), mit Ausnahme von Steuerfaktoren, die auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten¹¹¹¹ und Grundstücke in einem anderen Kanton und/oder Land entfallen¹¹¹². Diese Steuerfaktoren werden von der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschlossen (sog. *unbedingte Freistellung unter Progressionsvorbehalt*¹¹¹³).

Wirtschaftliche Zugehörigkeit zieht eine *beschränkte* Steuerpflicht des Unternehmens nach sich, d.h. die Besteuerung derjenigen Steuerfaktoren mit Bezug zur Schweiz, welche im Gesetz abschliessend festgehalten sind¹¹¹⁴. Kapitalunternehmen entrichten nicht nur direkte Steuern auf Gewinn und

1105 Zur Rückkopplung des Steuerrechts an das Handelsrecht siehe REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 492, FN 1279; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 27 ff.

1106 Art. 50 DBG, Art. 20 Abs. 1 StHG. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt gem. Bundesgericht dort, «*wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird*», BGer 2C_483/2016, E. 3. Siehe auch REICH, Steuerrecht, §19 Rn. 2 ff.; JUNG, Hauptsteuerdomizil, 169 ff.; JUNG, Hauptsteuerdomizil 2, 251 ff.

1107 Art. 51 Abs. 1 DBG; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 16 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §3 Rn. 6 ff.

1108 Art. 51 DBG, Art. 21 StHG; REICH, Steuerrecht, §19 Rn. 9 ff.

1109 Art. 51 Abs. 2 DBG; REICH, Steuerrecht, §19 Rn. 7 f.

1110 Zum Beginn und zum Ende der Steuerpflicht (Art. 54 DBG) siehe REICH, Steuerrecht, §19 Rn. 24 f.; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 19 f. Zur zeitlichen Bemessung siehe REICH, Steuerrecht, §21 Rn. 1 ff.

1111 Zum Begriff der Betriebsstätte im Schweizer Steuerrecht siehe HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 7; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §3 Rn. 34 ff.

1112 Art. 52 Abs. 1 DBG.

1113 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 16; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §3 Rn. 22 ff.; Kapitel «... bei internationalen Sachverhalten», II.1.2.

1114 Zu Steuererleichterungen und Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht siehe HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 22 f.; REICH, Steuerrecht, §19 Rn. 14 ff.

Kapital, sondern auch unter bestimmten Voraussetzungen Verrechnungssteuer¹¹¹⁵, Stempelabgaben¹¹¹⁶, Mehrwertsteuer¹¹¹⁷ usw.¹¹¹⁸.

Der steuerrechtliche Gewinn des Kapitalunternehmens wird in zwei Schritten ermittelt¹¹¹⁹. Nach der Überprüfung der Handelsrechtskonformität der Jahresrechnung erfolgt eine allfällige Bilanzberichtigung gemäss speziellen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften¹¹²⁰. Eine Korrektur eines handelsrechtswidrigen Gewinnausweises wird namentlich auf Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen¹¹²¹ vorgenommen. Verluste¹¹²², Ersatzbeschaffungen¹¹²³, Kapitaleinlagen und -entnahmen¹¹²⁴, Steuern als Geschäftsaufwand¹¹²⁵ werden auch bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung berücksichtigt. Im Rahmen der STAF wurden weitere Abzüge bzw. Gewinnermittlungsvorschriften im Gesetz verankert: Forschungs-

1115 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 140 ff.; REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 489.

1116 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 171 ff.

1117 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 187 ff.

1118 Die Auflistung der Steuern des Bundes und der Kantone für Konzerne findet sich bei REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 177 ff. Siehe auch SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 137 f.; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 5.

Zur Besteuerung von Grundstückgewinnen SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §5 Rn. 1 ff.; REICH, Steuerrecht, §24 Rn. 1 ff., §25 Rn. 1 ff.

Zur Kapitalbesteuerung siehe HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 91 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §5 Rn. 26 ff.

1119 Siehe Kapitel «Zivilrecht», IV.2.3.2.a und REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 486 ff.

1120 Die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften für Kapitalunternehmen sind in Art. 59–67 DBG und Art. 24–26a StHG festgelegt; zum Ganzen SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §8 Rn. 1 ff.; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 30 ff.

Zum Massgeblichkeitsprinzip siehe BEHNISCH/OPEL, Massgeblichkeit, 19 ff.

1121 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 30 f.; ALTORFER/DUSS/FELBER, Die steuerliche Gewinnermittlung, 532 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §8 Rn. 137 ff.; FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung, 216 ff.

1122 FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung, 220 f.; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 97 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §11 Rn. 13 ff.

1123 FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung, 221 f.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §10.

1124 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 56 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §16 Rn. 1 ff., §17 Rn. 1 ff.; REICH, Steuerrecht, §20 Rn. 6 ff.; SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 138 ff.

1125 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 52 f.; REICH, Steuerrecht, §20 Rn. 4; FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung, 218 ff.

und-Entwicklungs-Aufwand-Überabzug, Abzug auf Eigenfinanzierung, die ermässigte Besteuerung der Patentboxen¹¹²⁶.

Das schweizerische Steuerrecht kennt kein Konzernbesteuerungsrecht¹¹²⁷. Jede Konzerngesellschaft wird gesondert besteuert¹¹²⁸. Zuerst wird der Gewinn beim Kapitalunternehmen besteuert. Der aus den Beteiligungsrechten erzielte Vermögensertrag wird sodann (in der Regel erst nach einer Dividendenausschüttung¹¹²⁹) beim Beteiligungsinhaber mit der Einkommenssteuer erfasst. Dabei handelt es sich um die mehrfache Besteuerung ein und desselben Steuersubstrats, d.h. um eine sog. *wirtschaftliche Doppelbelastung*¹¹³⁰. Diese wird bei Anteilinhabern unter bestimmten Voraussetzungen durch einen *Beteiligungsabzug*¹¹³¹ gemildert.

Das materielle Steuerrecht der Schweiz enthält zahlreiche weitere steuerliche Vorschriften, bspw. zur Finanzierung der Kapitalgesellschaften mit Eigen- und Fremdkapital¹¹³², zu Unternehmensumstrukturierungen¹¹³³, zu

1126 REICH, Steuerrecht, §20 Rn. 5a ff.; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 32 ff. Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

1127 REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 1 ff.; BEHNISCH/OPEL, Massgeblichkeit, 25. Von einem «Konzern» spricht man, wenn mehrere Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden oder einheitlicher Kontrolle (Art. 963 OR) bzw. Leitung unterliegen, HANDSCHIN, Rechnungslegung, 109 ff.; m.w.H. REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 3 ff.; REICH, Steuerrecht, §18 Rn. 13; HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 193 ff.

Hingegen kennt Zivilrecht eine Konsolidierungspflicht gem. Art. 963 Abs. 1 OR. Die wirtschaftliche Einheit muss durch die konsolidierte Kostenrechnung dargestellt werden. Diese stellt eine Informationsquelle für Stakeholder oder Dritte dar, ist jedoch kein Instrument des Gläubigerschutzes. Zum Ganzen HANDSCHIN, Rechnungslegung, 109 ff. Die konsolidierte Konzernrechnung kann vollkonsolidiert, quotenkonsolidiert oder als *equity accounting* erfolgen. Ausser der Konsolidierung der Konzernrechnung wird die Bilanz-, Erfolgsrechnungs- und Konzern-Cash-Flow-Rechnungs-Konsolidierung vorgenommen, zum Ganzen HANDSCHIN, Rechnungslegung, 115 ff.

1128 Zu Gewinnsteuerfolgen der Kooperation im Konzern vgl. REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 498 ff.3

1129 Zur sog. «Dividendenausschüttungsfiktion» im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung siehe Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

1130 Vgl. bspw. SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 138.

1131 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 61 f.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §12 Rn. 1 ff.; FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung, 228 ff.

1132 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 125 ff.; SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 314 ff.

1133 HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 93 ff.; zu steuerrechtlichen Aspekten der Umstrukturierungen siehe SIMONEK/EITEL/MÜLLER, Unternehmensrecht II, 330 ff.; REICH, Steuerrecht, §20 Rn. 32 ff.

Sanierungen¹¹³⁴ etc. Zu beachten ist zudem, dass Vorgänge wie die Gründung eines Unternehmens¹¹³⁵, Kapitaleinlagen- und -entnahmen¹¹³⁶, Realisation stiller Reserven¹¹³⁷, verdeckte Gewinnausschüttungen¹¹³⁸ und Sitzverlegungen¹¹³⁹ ebenfalls Steuerfolgen haben.

c) Steuerverfahrensrecht

Das Steuerverfahrensrecht bildet die Gesamtheit aller Rechtssätze und Rechtsquellen¹¹⁴⁰, welche die Steuererhebung, das heisst vor allem *die Feststellung der individuell-konkreten Steuerschuld*¹¹⁴¹, den *Rechtsschutz* und *die Durchsetzung der Steuerentrichtung*¹¹⁴², regeln¹¹⁴³.

Die Feststellung der individuell-konkreten Steuerschuld für die Gewinn-, Kapital- und Grundstückgewinnsteuer juristischer Personen erfolgt im ordentlichen Veranlagungsverfahren¹¹⁴⁴. In diesem gelten der *Offizialgrund-*

1134 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §18 Rn. 1 ff.; SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 409 ff.

1135 SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 167.

1136 SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 139 f.

1137 SIMONEK/MÜLLER/OPEL, Unternehmensrecht I, 138 f.

1138 LOCHER, Die verdeckte Gewinnausschüttung, 301 ff.; FREI/SPÜHLER, Unternehmensführung, 224 ff.

1139 REICH, Steuerrecht, §20 Rn. 5b f.

1140 Die Rechtsquellen des Steuerverfahrensrechts finden sich hauptsächlich in den 26 kantonalen Steuergesetzen, in allfälligen anderen kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetzen, im DBG und im StHG, aber auch in der Bundesverfassung, in den Kantonsverfassungen, im Völkerrecht, in der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis der Steuerbehörden, ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §2 Rn. 3 ff.; siehe auch Kapitel «Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung», IV.2.3.1.

1141 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §13 Rn.4.

1142 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §29.

1143 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §1 Rn. 1. Zu weiteren in diesem Kapitel nicht angesprochenen Themen des Steuerverfahrensrechts siehe ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §4 (zu Rechtsmittel), §6 (zu Parteien des Steuerverfahrens), §7 (zu Vertretung im Steuerverfahren), §8 (zu Fristenregelungen), §9 (zu Ausstand), §26 (zu Abänderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide), §29 bis 31 (zu Bezug, Sicherung und Erlass der Steuer). Vgl. auch MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, Steuerrecht, 321.

1144 Dieses besteht aus der amtlichen Veranlagung und der Selbstveranlagung. Zu Definition der amtlichen Veranlagung und Selbstveranlagung siehe ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §13 Rn. 1 ff., §19. Zu Verfahrensstadien (nichtstreitigem erstinstanzlichem Verwaltungsverfahren bzw. streitigem Verwaltungsverfahren) siehe HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 967 ff. Zur Erhebung der Quellensteuer siehe ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 438 f.

*satz*¹¹⁴⁵ und *die Untersuchungsmaxime*¹¹⁴⁶. Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen zu ermitteln und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat¹¹⁴⁷. Der *Grundsatz der freien Beweiswürdigung* verpflichtet und ermächtigt die Steuerbehörde aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung, darüber zu befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht zu betrachten ist¹¹⁴⁸. Die Steuerbehörde ist ausserdem gehalten, auf den festgestellten Sachverhalt den Rechtssatz anzuwenden, welchen sie als zutreffend betrachtet und diesen auch ihrer Überzeugung entsprechend auszulegen (*Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen*)¹¹⁴⁹.

Im Wesentlichen stehen den Steuerpflichtigen im Steuerverfahren zudem das *Recht auf Orientierung*¹¹⁵⁰, *auf Mitwirkung an der Untersuchung*¹¹⁵¹, *auf Äusserung*, das *Recht auf Beurteilung durch eine unparteiische, unvoreingenommene und gehörig zusammengesetzte Behörde*¹¹⁵² sowie *auf Eröffnung und Begründung von Verfügungen und Entscheiden*¹¹⁵³ zu¹¹⁵⁴.

1145 Danach ist die Steuerbehörde berechtigt und verpflichtet, das Steuerverfahren einzuleiten und zu beenden, HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 983 ff.

1146 Da im Steuerveranlagungsverfahren als einem nichtstreitigen «Einparteienverfahren» die Verhandlungsmaxime ausser Betracht fällt, wird dieses gemäss der Untersuchungsmaxime geführt, vgl. Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 46 Abs. 1 StHG; ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 432 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, 661 f.; ALTENBURGER, Schutz geheimhaltungsbedürftiger Informationen, 51; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §14. Die Untersuchungsmaxime gilt ebenfalls in Rechtsmittelverfahren vor einer kantonalen Rechtsmittelinstanz, dazu ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 8.

1147 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 7; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 998 ff.

1148 Eine Ausnahme besteht für die öffentlichen Urkunden und Register, vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 13 ff.

1149 M.w.H. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 15 ff.

1150 Das Akteneinsichtsrecht ermöglicht dem Steuerpflichtigen eine Orientierung über alle für das Verfahren wesentliche Unterlagen. Es wird im hängigen Verfahren nach Ermittlung des Sachverhalts gewährt. Die Behörde ist aktenführungspflichtig. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf Herausgabe der Akten, sondern nur auf Einblick am Sitz der Amtsstelle, m.w.H. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §15 Rn. 15 ff.

1151 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §15 Rn. 28 ff.

1152 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §15 Rn. 10.

1153 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §15 Rn. 36 ff.

1154 Dazu ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 424 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht Rn. 976 ff.; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §15 Rn. 10 ff.

Im Steuerverfahrensrecht nimmt die Verpflichtung der mit dem Vollzug der Steuergesetze vertrauten Personen¹¹⁵⁵ zur Geheimhaltung der Tatsachen, welche ihnen in ihrer amtlichen Tätigkeit bekannt werden (sog. *Steuergeheimnis*), eine besondere Stellung¹¹⁵⁶ ein¹¹⁵⁷. Weil der Wirkungsbereich *des Steuergeheimnisses* als «qualifizierten Amtsgeheimnisses» weit über jenen eines «gewöhnlichen» Amtsgeheimnisses hinausgeht¹¹⁵⁸, bedürfen Ausnahmen vom Steuergeheimnis einer gesetzlichen Grundlage¹¹⁵⁹ und müssen den Grundsätzen des überwiegenden öffentlichen Interesses sowie der Verhältnismässigkeit entsprechen¹¹⁶⁰.

Das Steuergeheimnis steht zudem in einem gewissen Spannungsverhältnis zum *Öffentlichkeitsprinzip*¹¹⁶¹ und zu den Prinzipien der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Art. 127 Abs. 2 BV¹¹⁶². Sowohl das Steuer-

1155 Zum Kreis der zur Verschwiegenheit verpflichteten Personen siehe ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §10 Rn. 3 ff.

1156 Die Behörden haben grundsätzlich bei der Bearbeitung und Weitergabe personenbezogener Daten das DSG sowie kantonale Datenschutzgesetzgebung zu beachten (Schutz der Persönlichkeit und personenbezogener Daten). Diese kann jedoch kaum der Austausch der Steuerinformationen unter Steuerbehörden etc. verhindern: im nationalen Verhältnis gilt die Amtshilfepflicht (Art. 122 DBG), im internationalen Verhältnis gelten die entsprechenden Amtshilfeverpflichtungen gemäss Doppelbesteuerungsabkommen bzw. Staatsverträgen. Daten über die persönlichen finanziellen Verhältnisse zählen gem. dem Bundesgericht nicht zu den besonders schützenswerten Daten, BGE 124 I 176 E. 2. Zu den Wirkungen des Datenschutzgesetzes bei der Steuererhebung siehe HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des DBG, 698 ff.

1157 Art. 110 Abs. 1 DBG und Art. 39 Abs. 1 Satz 1 StHG. Vgl. dazu auch Art. 320 StGB und ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §10 Rn. 1 ff.; HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des DBG, 690 f.; ALTENBURGER, Schutz geheimhaltungsbedürftiger Informationen, 60; ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 419 f.

1158 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §10 Rn. 1.

1159 Zweifel, Verfahrensgrundsätze, 421; HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des DBG, 692 f.; OMAREN/VOLLENWEIDER, Gläserne Steuerpflichtige, 803.

1160 Siehe dazu und zu Ausnahmen allgemein ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §10 Rn. 6 ff.; HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des DBG, 698 f.

1161 Das Öffentlichkeitsprinzip kann auf Verfassungs- oder Gesetzesstufe geregelt werden (im Bund siehe Bundesgesetz über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (BGÖ); im Kanton Zürich siehe Art. 17 der Kantonsverfassung Zürich etc.).

1162 «Aus der Sicht der Öffentlichkeit kommt dem Interesse an der Transparenz und Kontrolle der Steuerpraxis einerseits schon deshalb ein hohes Gewicht zu, weil die Steuergerechtigkeit im schweizerischen Recht grosse Bedeutung hat», HÄNER, Öffentlichkeitsprinzip, 451. Da die Steuerzahler jedoch gegenüber dem Staat gezwungen sind, ihre finanziellen Verhältnisse darzulegen, müssen sie davor geschützt werden, dass diese Daten allgemein bekannt werden, HÄNER, Öffentlichkeitsprinzip, 453 f.
Zur Öffentlichkeit des Steuerregisters siehe ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 422.

geheimnis als auch das Öffentlichkeitsprinzip sind mindestens auf der Gesetzesstufe geregelt und können beim Vorliegen einer anderen gesetzlichen Grundlage durchbrochen werden¹¹⁶³. Deswegen wird in der behördlichen und gerichtlichen Praxis eine Interessenabwägung vorgenommen zwischen dem Schutz der Personendaten einerseits und dem Interesse an der Transparenz und Kontrolle der Verwaltung durch die Öffentlichkeit andererseits¹¹⁶⁴.

Inwiefern die Verfahrensgrundsätze ihre Geltung im Steuerveranlagungsverfahren entfalten, hängt vom positiven Recht ab¹¹⁶⁵. Die verfassungsrechtlichen Minimalgarantien¹¹⁶⁶ müssen dennoch jederzeit gewährleistet sein. Ebenfalls uneingeschränkt gelten im Steuerrecht die verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien von Art. 29 ff. BV¹¹⁶⁷.

Die Steuerpflichtigen haben im Steuerverfahren nicht nur umfassende Rechte, sondern auch Pflichten¹¹⁶⁸. Wie in anderen Bereichen des Verfahrensrechts besteht auch im Steuerverfahren eine Pflicht der Beteiligten zur Mitwirkung an der amtlichen Untersuchung¹¹⁶⁹. *«Die Mitwirkungspflicht im Steuerveranlagungsverfahren ist demgegenüber stets eine umfassende. Sie trifft jeden Steuerpflichtigen sowohl in Bezug auf die Sammlung des Tatsachenmaterials als auch im Hinblick auf die Beweiserhebung, und zwar unbekümmert darum, ob er hierbei die objektive Beweislast trägt oder nicht»*¹¹⁷⁰. Wird die Mitwirkungspflicht in Fällen, in welchen der oder die Steuerpflichtige beweispflichtig ist, verletzt, kann dies zu Nachteilen für ihn oder sie führen¹¹⁷¹.

1163 HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des DBG, 692 f.; ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 421 f.

1164 HÄNER, Öffentlichkeitsprinzip, 453 ff.

1165 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 1, §15 Rn.1 ff.

1166 Siehe Kapitel «Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung», IV.2.3.1.

1167 Siehe Kapitel «Verfahrensgarantien», IV.2.3.1.j.

1168 ALTENBURGER, Schutz geheimhaltungsbedürftiger Informationen, 51 ff.

1169 Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG. Als Teil der Mitwirkungspflicht gelten die Steuererklärungspflicht (Art. 124 DBG), die Pflicht zur Einreichung von Beilagen zur Steuererklärung (Art. 124 und 127 DBG bzw. Art. 43 und 45 StHG), die Auskunftspflicht und die Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln (Art. 126 Abs. 2 DBG bzw. Art. 42 Abs. 2 StHG) etc.; ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 426 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, 661 f.

1170 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 9.

1171 Wie bspw. Nichtberücksichtigung des Abzugs etc., vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §5 Rn. 12. Erfüllt der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten nicht und können deswegen die Steuerfaktoren nicht zuverlässig ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde eine Ermessensveranlagung vor, ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 434 f.

Zudem ist das Zusammenspiel von natürlichen Vermutungen, der Beweislastverteilung und der Beweislast von grosser praktischer Bedeutung¹¹⁷².

Verstösst eine Veranlagungsverfügung aus Sicht der betroffenen (natürlichen oder juristischen) Person aus diesem oder anderem Grund gegen das geltende Recht, kann sie die Verfügung mittels einer Einsprache anfechten¹¹⁷³. Tritt die Einsprachebehörde auf die Einsprache ein und erlässt einen Entscheid in der Sache selbst, so ersetzt der Einspracheentscheid die angefochtene Verfügung in seiner Gesamtheit in Form einer neuen Verfügung¹¹⁷⁴. Nach der Durchführung eines Einspracheverfahrens können die Steuerpflichtigen in der Regel den weiteren Rechtsweg¹¹⁷⁵ mittels einer Beschwerde oder

1172 ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, 659, 670 ff. Siehe auch Kapitel «Zivilrecht», IV.2.3.2.a.

1173 Vgl. Art. 48 StHG und Art. 132 DBG (Einsprache und Sprungbeschwerde). Im Rahmen des Einspracheverfahrens erfolgt eine umfassende Rechts- und Ermessenskontrolle, alle Mängel können gerügt werden. Die Einsprache hat in der Regel eine aufschiebende Wirkung, bei späterer Vollstreckung sind jedoch Verzugszinsen zu bezahlen. Die Betroffenen haben in einem Einspracheverfahren gleiche Rechte und Pflichten wie im Veranlagungsverfahren. Es gilt Untersuchungsgrundsatz, Begründungspflicht und Rechtsmittelbelehrungspflicht. Nicht erforderlich ist, dass sich die Einsprachebehörde mit allen Vorbringen der Steuerpflichtigen auseinandersetzt und diese im Einzelnen widerlegt. Zur Einspracheerhebung (Einspracherecht, Anfechtungsobjekt, -form, -frist) und weiteren prozessualen Fragen siehe ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §20 Rn. 3 ff.; ZWEIFEL, Verfahrensgrundsätze, 435 ff.

Verletzt ein Entscheid Verfahrensrechte eines Steuerpflichtigen, ist er in der Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar (BGE 120 V 357), ausser es handelt sich um besonders schwerwiegende Verstösse gegen grundlegende Parteirechte, dazu ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §15 Rn. 8. Ausserdem können die Gehörmängel geheilt werden, wenn die Kognition der Rechtsmittelinstanz gegenüber der Vorinstanz nicht eingeschränkt ist und dem Betroffenen kein Nachteil erwächst, bspw. BGE 129 I 129 E.2.2.3; BGE 126 I 68 E. 2; BGE 125 I 209 E. 9.

1174 Dabei gilt die *Offizialmaxime*: Das Recht muss von Amtes wegen angewendet werden, der Entscheid kann auch zum Nachteil der Steuerpflichtigen geändert werden, dann ist jedoch eine vorherige Anhörung notwendig. Das Verfahren ist für die Steuerpflichtigen kostenlos (ausser bei schuldhafter Verletzung von Verfahrenspflichten), es besteht kein Anspruch auf Parteientschädigung, zum Ganzen ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §21.

1175 Es ist dem kantonalen Recht überlassen, ob die Veranlagung der direkten Bundessteuer und die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern im Kanton an zwei oder nur an eine Instanz weitergezogen werden können. Zu beachten ist allerdings die Rechtsprechung des Bundesgerichts, gemäss welcher die Kantone dieselben Instanzenzüge für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuer vorzusehen haben. Es handelt sich dabei zwar um zwei unabhängige Verfahren und es werden zwei Entscheide gefällt, jedoch werden sie meistens wegen der Gleichartigkeit der zu entscheidenden Fragen prozessual vereinigt.

eines Rekurses an eine kantonale Justizbehörde beschreiten¹¹⁷⁶ sowie anschliessend Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht¹¹⁷⁷ erheben.

Die Einsprache-, Rekurs- und bzw. Beschwerdeverfahren richten sich grundsätzlich nach der *Dispositionsmaxime*¹¹⁷⁸, gemäss welcher allein die Verfahrensparteien das Recht haben, das Verfahren einzuleiten, dessen Gegenstand zu bestimmen und ggf. das Verfahren zu beenden¹¹⁷⁹. Für die Bestimmung des Sachverhalts und die Beendigung des Verfahrens gilt jedoch die *Offizialmaxime*¹¹⁸⁰.

d) Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen

Die Schweiz leistet internationale Amtshilfe in Steuersachen auf drei Arten: auf Ersuchen, spontan und automatisch. Dass die Schweiz Amtshilfe auf Ersuchen¹¹⁸¹ erheblich erweiterte¹¹⁸² und neuerdings auch den spontanen und

1176 Vgl. Art. 50 Abs. 1 StHG (Rekurs), Art. 50 Abs. 3 StHG (fakultative Beschwerde). Zu Rekurs- und Beschwerdeverfahren siehe ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §24 Rn. 5 ff.

1177 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht richtet sich insbesondere gegen auf Bundesrecht oder auf kantonales Recht gestützte Entscheide sowie gegen kantonale Erlasse (Art. 82 ff. BGG), dazu ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §25 Rn. 4 ff. Vgl. auch Art. 113 ff. BGG für die subsidiäre Verfassungsbeschwerde und Art. 147 DBG, Art. 51 StHG und Art. 121 ff. BGG für eine Revision.

1178 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, Rn. 988 ff.

1179 Bspw. durch Rückzug, Verzicht, Anerkennung oder Vergleich.

1180 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §5 Rn. 2 ff.

1181 Informationen können auch gestützt auf Rechtshilfebestimmungen ausgetauscht werden. Der Abgrenzung zwischen der Amts- und der Rechtshilfe kam vor 2009 noch eine grosse rechtliche Bedeutung zu, m.w.H. OPEL, *Neuausrichtung*, 124 f.; OSWALD, *Verfahrensrechtliche Aspekte*, 11 ff.; BÜHLER, *Vom Bankgeheimnis*, 14 f.; OPEL, *Informationsaustausch*, 439 ff. Heutzutage dürfte die Wahl auf ein Rechtshilfegesuch fallen, wenn eine Auslieferung oder Vollstreckung bezweckt wird oder wenn keine Amtshilfevereinbarung mit dem ersuchenden Staat besteht, OPEL, *Neuausrichtung*, 125; m.w.H. BEHNISCH, *Rechtsschutzdefizite*, 124 f.

1182 Seit 2009 leistet die Schweiz «grosse» Amtshilfe, d.h. nicht nur bei Betrug, sondern auch bei Steuerhinterziehung und Steuerveranlagung. Seit der Übernahme der OECD-Amtshilfestandards wurde die Schweizer Amtshilfepraxis erheblich geändert: Ausser der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts inkl. Steuerstrafbereich stehen gewisse Zwangsmassnahmen (Art. 13 StAhiG) und der Zugang zum Bundesgericht zur Verfügung. Der Austausch ist auf Informationen begrenzt, die Herausgabe von Gegenständen und Schriftstücken ist nicht vorgesehen, m.w.H. OPEL, *Neuausrichtung*, 123 ff.

Zu Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik siehe OPEL, *Neuausrichtung*, 164 ff.; NOBEL, *Schweizerisches Finanzmarktrecht*, §16 Rn. 7 ff.; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 747 f.; BÜHLER, *Vom Bankgeheimnis*, 13 ff.; Kapitel «Die Schweiz: Vom Bankgeheimnis zum automatischen Informationsaustausch», II.3.3.

den automatischen Informationsaustausch gewährt, ist vor allem das Ergebnis «*der ständige[n] Angriffe von Seiten der vom G20 instrumentalisierten internationalen Gemeinschaft*»¹¹⁸³.

Materiell-rechtliche Grundlagen *der Amtshilfe auf Ersuchen*¹¹⁸⁴ finden sich in Art. 26 DBA¹¹⁸⁵, in den entsprechenden Bestimmungen der Steuerinformationsabkommen (SIA)¹¹⁸⁶, des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen)¹¹⁸⁷, des AIA-Abkommens mit der EU¹¹⁸⁸ und weiterer Abkommen¹¹⁸⁹.

Falls dem ersuchenden Staat verschiedene Anspruchsgrundlagen für Amtshilfe auf Ersuchen zur Verfügung stehen, kann er sich auf jenes Abkommen berufen, welches für ihn am vorteilhaftesten ist (sog. *Günstigkeits-*

1183 VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 747.

Die rasanten Entwicklungen in der automatischen Amtshilfe sind vor allem den Bestrebungen der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts (vorwiegend Aktionspunkt 13) und des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes im Bereich der Steuertransparenz und des internationalen Informationsaustausches zu verdanken, siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich Informationsaustausch», II.3.2.

1184 Zu Begriff, Funktionen, materiellen und formellen Anforderungen, Ausführung, Grenzen etc. der Amtshilfe auf Ersuchen siehe OPEL, Neuausrichtung, 115 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 11 ff.; OPEL, Treu und Glauben, 260 ff.

1185 Die Amtshilfeklausel der von der Schweiz abgeschlossenen DBA ist auf Amtshilfe auf Ersuchen beschränkt. Artikel 26 OECD-MA lässt zwar den automatischen Informationsaustausch zu, die Schweiz hat diese Bestimmung jedoch nicht in ihre DBA übernommen, BOTSCHAFT ALBAG, 50. Siehe auch Kapitel «Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen», IV.2.2.2.

1186 Zu Steuerinformationsabkommen siehe Kapitel «Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen», IV.2.2.2 und SIF, Informationsaustausch auf Ersuchen.

1187 Siehe Kapitel «Amtshilfeübereinkommen», IV.2.2.4.

1188 Siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1189 Bspw. das FATCA-ABKOMMEN. Die Umsetzung erfolgte in einem selbständigen Bundesgesetz über die Umsetzung des FATCA-Abkommens (FATCA-Gesetz, SR 672.933.6), OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 419 ff. Das FATCA-Gesetz beinhaltet keinen AIA, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 250.

Am 8.10.2014 hat der Bundesrat ein Verhandlungsmandat verabschiedet, wonach mit den USA über ein FATCA-Abkommen gem. Modell 1 verhandelt werden soll. Dies würde sicherstellen, dass der Datenaustausch reziprok und nicht wie zurzeit nur Richtung USA erfolgen würde, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 250. In dieser Angelegenheit konnte der Bundesrat jedoch bis dato keine Erfolge verzeichnen.

Zum Quellensteuerabkommen mit Amtshilfebestimmung zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich (IQA) siehe ESTV, Internationale Amts- und Rechts-hilfe im Steuerbereich.

Zu weiteren Abkommen, welche die Schweiz nach dem CAA-Modell abgeschlossen hat, siehe hinten.

prinzip)¹¹⁹⁰. Landesintern wird das Verfahren und die Ausführung¹¹⁹¹ der Amtshilfe auf Ersuchen im *Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen* (StAhiG) und in der *Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen* (StAhiV) geregelt¹¹⁹². Das StAhiG ist am 1.2.2013 in Kraft getreten¹¹⁹³ und erfuhr bereits innert kürzester Zeit mehrere Revisionen¹¹⁹⁴. Die StAhiV ist seit 23.11.2016 in Kraft und regelt u. a. die Modalitäten der Amtshilfegewährung für Doppelbesteuerungsabkommen. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen sind zudem die die Verfahrensgrundsätze, welche für internationale Rechtshilfe gelten¹¹⁹⁵, zu beachten.

Nicht unerwähnt bleiben darf die Totalrevision *des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich* (StADG)¹¹⁹⁶. Das Gesetz soll sicherstellen, dass Abkommen (v. a. Doppelbesteuerungsabkommen) rechtssicher und einfach angewendet werden können¹¹⁹⁷. Darin wird insbesondere festgelegt, «*wie Verständigungsverfahren innerstaatlich durchgeführt werden, sofern das anwendbare Abkommen keine abweichenden*

1190 M.w.H. OPEL, Treu und Glauben, 260 f.

1191 Das StAhiG ist ein reines Durchführungsgesetz, m.w.H. OESTERHELT, Zulässigkeit, 565 f.

1192 Subsidiär findet das Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren Anwendung (Art. 5 StAhiG), FLEISCHER/PLIGER/BUCHER, Informationsaustausch, 483.

1193 Zur Entstehungsgeschichte des StAhiG siehe OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 156.

1194 Am 1.8.2014 ist eine Änderung in Kraft getreten, gemäss welcher Personen, die Gegenstand eines Amtshilfesuches sind, in Ausnahmefällen erst nach einer Datenlieferung ins Ausland darüber informiert werden können, wenn eine vorgängige Information eine Untersuchung gefährden würde (Art. 21a StAhiG), zsis) 2015, Aktuell Nr. 3f.; kritisch dazu OPEL, Amtshilfe, 265 ff. und NAEF, Amtshilfe, 2 ff.

Seit 1.11.2019 kann Amtshilfe betreffend verstorbene Personen über deren Rechtsnachfolger geleistet werden (Art. 18a StAhiG). Zudem müssen Rechtseinheiten mit Hauptsitz im Ausland, die ihre Tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, am Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung ein Verzeichnis ihrer Inhaber führen (Art. 22^{bis} StAhiG).

1195 Da die Amtshilfe in Steuersachen häufig auch zugunsten von ausländischen Strafverfahren geleistet wird, kann man sie als «Rechtshilfe im Kleide der Amtshilfe» betrachten. Deswegen gelten für die Amtshilfe grundsätzlich die Verfahrensgrundsätze der Rechtshilfe: das Legalitätsprinzip, das Erhältlichkeitsprinzip, der Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit, das Gegenrechtsprinzip, das Individualschutzprinzip, das Verhältnismässigkeitsprinzip, das Spezialitätsprinzip, die Garantie des rechtsstaatlichen Verfahrens, das Recht auf Akteneinsicht, m.w.H. OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 35 ff. Zu Verweigerungsgründen und Amtshilfeverfahren siehe OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 66 ff. bzw. 71 ff.

1196 In Kraft seit 1.1.2022. Siehe «Bundesrat setzt neue rechtliche Grundlagen zur Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich in Kraft», Medienmitteilung SIF vom 10.11.2021.

1197 BOTSCHAFT StADG, 9220.

Bestimmungen dazu enthält»¹¹⁹⁸. Das StADG regelt zudem die Entlastung von der Verrechnungssteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. b StADG)¹¹⁹⁹ und die Bestrafung von Widerhandlungen im Zusammenhang mit Quellensteuern auf Kapitalerträgen (Art. 1 Abs. 2 lit. c StADG)¹²⁰⁰. Zeitgleich mit dem Inkrafttreten des StADG wurden einige dazugehörigen Verordnungen aufgehoben oder angepasst¹²⁰¹.

Beim *automatischen Informationsaustausch* werden Informationen routinemässig und in regelmässigen Zeitabständen an berechnigte Partnerstaaten übermittelt¹²⁰². Die Rechtsgrundlage dafür ist Art. 6 des Amtshilfeübereinkommens, welcher jedoch nicht unmittelbar anwendbar ist und deswegen zusätzlicher bi- oder multilateraler Vereinbarungen bedarf¹²⁰³. Automatisch ausgetauscht werden mit Schweizer Partnerstaaten derzeit nur *länderbezogene Berichte multinationaler Konzerne (CbCR)* und Informationen über *Finanzkonten*.

Der vom Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) am 21.7.2014 publizierte Standard zum *automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA)* zielte auf Erhöhung von Steuertransparenz und Verhinderung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung ab. Im Oktober 2014 verpflichteten sich 58 Länder zu dessen Umsetzung ab 2017, weitere 35 Länder (darunter die Schweiz) setzen den AIA seit 2018 um¹²⁰⁴.

1198 «Bundesrat verabschiedet Botschaft zum Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich», Mitteilung SIF vom 4.11.2020.

1199 Dazu BELLWALD, Verständigungsverfahren, 72.

1200 Bis 1.1.2022 existierte im Schweizer Recht keine gesetzliche Grundlage, um eine unge-rechtfertigte Entlastung etc. unter Inanspruchnahme von DBA zu bestrafen, BELLWALD, Verständigungsverfahren, 72.

1201 Wie bspw. die Verordnung vom 10. November 2021 über die Anpassung des Bundesrechts im Bereich der Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich, m.w.H. BELLWALD, Verständigungsverfahren, 72.

1202 Zur Funktionsweise von AIA siehe Informationsblatt ESTV, Steueridentifikationsnummer beim Automatischen Informationsaustausch.

1203 BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE, 6, 8.

1204 Der erste AIA-Austausch erfolgte am 5.10.2018, siehe «Erstmaliger Informationsaustausch zu rund 2 Millionen Finanzkonten», Medienmitteilung ESTV vom 5.10.2018; OBERSON, Rulings, 527 ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 230 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 435; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 784 ff.; Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

Der AIA kann nach zwei Modellen aktiviert werden¹²⁰⁵. Das Modell 1 basiert auf einem direkten bilateralen Staatsvertrag nach CAA-Modell¹²⁰⁶. Gemäss dem Modell 2 können Vertragsparteien, sofern sie die AIA-Vereinbarung (MCAA¹²⁰⁷) unterzeichnet haben, durch Notifikation an das Sekretariat des Koordinierungsgremiums den AIA bilateral aktivieren¹²⁰⁸.

Die Schweiz gewährt den automatischen Austausch über Finanzkonten sowohl im Rahmen des MCAA als auch der bilateralen Vereinbarungen¹²⁰⁹. Die Einführung des AIA durchlief in der Schweiz mehrere «Etappen», von der Unterzeichnung des Amtshilfeübereinkommens¹²¹⁰ und des MCAA¹²¹¹ bis zu deren Genehmigung durch das Parlament¹²¹² im Jahre 2015 und dem Inkrafttreten der Ausführungsgesetzgebung¹²¹³ am 1.1.2017¹²¹⁴. Die bilateralen Verträge und das MCAA werden im nationalen Recht im *Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG)* umgesetzt. Das AIAG enthält Bestimmungen über die Organisation, das Verfahren, die Rechtswege und die anwendbaren Strafbestimmungen¹²¹⁵. Für Ein-

1205 Siehe SIF, *Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten*; BÜHLER, *Vom Bankgeheimnis*, 21.

Bei Modell 2 werden die Änderungen des MCAA automatisch übernommen. Die Staatsverträge des Modells 1 benötigen eine Änderung bzw. die Aufnahme von Verhandlungen, falls sich der AIA-Standard ändert, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, *Der automatische Informationsaustausch*, 248f.

1206 Modell *Competent Authority Agreement*, dazu siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1207 *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*; dazu siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1208 Die Voraussetzungen für den AIA (ausser die zwei erwähnten) sind folgende: das Amtshilfeübereinkommen wurde durch beide Parteien in Kraft gesetzt, beide Parteien haben das MCAA innerstaatlich umgesetzt, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, *Der automatische Informationsaustausch*, 248f.; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 775f.

1209 Siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1210 Am 15.10.2013.

1211 Am 19.11.2014.

1212 Der Staatsvertrag gem. dem Modell 1 und die bilaterale Aktivierung gem. dem Modell 2 müssen in der Schweiz vom Parlament genehmigt werden (Art. 166 Abs. 2 BV), m.w.H. und Kritik an der Nichtunterstellung dieser Parlamentsbeschlüsse unter das fakultative Referendum VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 776.

1213 Da gewisse Bestimmungen im MCAA *non self-executing* sind, wurde das AIAG erlassen, Botschaft zur Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und zu ihrer Umsetzung vom 5.6.2015, BBl 2015, 5437 Ziff. 4.1; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 768ff.

1214 M.w.H. VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 749.

1215 M.w.H. VORPE/MOLO/ALTENBURGER, *AIA*, 768ff.

sichts- und Verfahrensrechte der Betroffenen verweist das AIAG auf das DSGVO¹²¹⁶. Die aus dem Ausland automatisch erhaltenen Informationen können zur Anwendung und Durchsetzung des Schweizer Steuerrechts verwendet werden¹²¹⁷. Die *Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAV)* enthält die Ausführungsbestimmungen des AIAG und wurde zur gleichen Zeit in Kraft gesetzt¹²¹⁸. Im Verhältnis zum Vernehmlassungsentwurf wurden die Ordnungsbestimmungen zur sog. «white list», d.h. zu den nicht teilnehmenden Finanzinstituten und den ausgenommenen Konten, abgeändert¹²¹⁹.

Ergänzend zu den bereits erwähnten AIA-Rechtsgrundlagen hat die ESTV eine ausführliche AIA-Wegleitung publiziert¹²²⁰. Diese beschreibt und konkretisiert die Pflichten¹²²¹, die sich bei den schweizerischen Finanzinstituten¹²²² und anderen Beteiligten aus den schweizerischen Rechtsgrundlagen zur Umsetzung des AIA-Standards ergeben. Zudem wurde am 1.12.2016 das Schweizer AIA-Qualifikationsgremium ins Leben gerufen, welches der Zusammenarbeit der beteiligten Interessenvertreter dient und Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung AIA-Standards behandelt¹²²³.

1216 Art. 6, 19 AIAG; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 767.

1217 Art. 21 Abs. 1 AIAG; m.w.H. TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 249 ff.

1218 Beide Erlasse sind seit 1.1.2017 in Kraft und wurden bereits einige Male revidiert. Das Global Forum warf der Schweiz einige Verfehlungen vor, welche Anlass zur Änderung des AIAG per 1.1.2021 waren. Die Änderungen betrafen u.a. die Aufhebung der Ausnahmebestimmungen für Stockwerkeigentümergeinschaften und die Anpassung der geltenden Sorgfaltspflichten sowie die Einführung der Dokumentenaufbewahrungspflicht für meldende Schweizer Institute, BOTSCHAFT AIAG, 8135 ff. Mit dem Bundesratsentscheid vom 11.11.2020 wurde auch die AIAV an das geänderte AIAG angepasst, «Internationaler automatischer Informationsaustausch in Steuersachen: Bundesrat setzt Gesetz und Verordnung in Kraft», Medienmitteilung SIF vom 11.11.2020. Zudem wurde in der AIAV die Übergangsbestimmung betreffend den Begriff «teilnehmende Staaten» aufgehoben, «Bundesrat hebt die Übergangsbestimmung in der Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen auf», Medienmitteilung Bundesrat vom 7.11.2018.

1219 M.w.H. WEBER/KING/ROHRER, Finalisierung, 44 ff. Im Unterschied zur Vernehmlassungsvorlagen befinden sich auch die USA nicht mehr auf der Schweizer «white list» und sind demnach nicht als teilnehmender Staat zu behandeln.

1220 Dazu WEBER/KING/ROHRER, Finalisierung, 43 ff.; GREBE/KING/ROHRER, Wegleitung, 255 ff.; LINDEMANN/TAKHTAROVA, Rechtsschutz, 178 ff.

1221 Den sachlichen, örtlichen und zeitlichen Geltungsbereich des AIA-Standards, meldepflichtige Konten, Organisation, Verfahren etc.

1222 Zum Begriff des schweizerischen Finanzinstituts siehe VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 756 ff.

1223 Siehe Webseite des SIF. Die vom Qualifikationsgremium genehmigten Stellungnahmen «Fragen und Antworten zum AIA» sind auf der Webseite der ESTV abrufbar.

Länderbezogene Berichte multinationaler Konzerne (CbCR¹²²⁴) tauscht die Schweiz mit Partnerstaaten ebenfalls *automatisch* und gestützt auf die ALBA-Vereinbarung¹²²⁵ aus. Das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) ist an das Mustergesetz der OECD¹²²⁶ und das AIAG¹²²⁷ angelehnt¹²²⁸. Das ALBAG und die Verordnung über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAV), welche Ausführungsbestimmungen¹²²⁹ zum ALBAG enthält, sind am 1.12.2017 in Kraft getreten. Die Schweiz tauscht seit 2020 mit Partnerstaaten¹²³⁰ regulär länderbezogene Berichte aus.

Der inhaltliche Anwendungsbereich des internationalen *spontanen Informationsaustauschs* ist in Art. 7 Amtshilfeübereinkommen festgelegt¹²³¹. Dabei werden Informationen¹²³² unaufgefordert an eine andere Vertragspartei übermittelt, wenn die informierende Vertragspartei ein mögliches Interesse der anderen Partei an Informationen¹²³³ vermutet. Der spontane Informationsaustausch unterscheidet sich vom Austausch auf Ersuchen dadurch, dass die Übermittlung der Informationen ohne vorgängiges Auskunftsersuchen erfolgt. Im Unterschied zum AIA erfolgt die Informationsübermittlung nicht nach im Voraus festgelegten Modalitäten (wie Informationsart, Zeitabstände

1224 Dazu siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1225 Siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1226 Der Bericht zur BEPS-Massnahme 13 enthält ein Mustergesetz zum länderbezogenen Bericht; OECD (2015), MASSNAHME 13 – VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION UND LÄNDERBEZOGENE BERICHTERSTATTUNG.

1227 Dazu vorne.

1228 BOTSCHAFT ALBAG, 35.

1229 Die ALBAV legt den Inhalt des länderbezogenen Berichts und den Schwellenwert fest, ab dem Unternehmen länderbezogene Berichte erstellen müssen. Sie enthält auch weitere Bestimmungen, wie die Aufzählung der ESTV-Aufgaben.

1230 Vgl. Übersicht über die Partnerstaaten der Schweiz. Siehe Kapitel «Multilaterale und bilaterale Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch», IV.2.2.5.

1231 Art. 7 Abs. 1 Amtshilfeübereinkommen zählt Fälle auf, in denen eine Vertragspartei der anderen Informationen spontan übermitteln muss. Diese sind die materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch.

1232 Bei diesen Informationen handelt es sich um Daten, die bei den Steuerbehörden bereits vorhanden sind. Es besteht keine Verpflichtung bzw. keine rechtliche Grundlage dafür, die Daten zum Zwecke des spontanen IA erst zu beschaffen. Es können grundsätzlich alle Arten von Informationen ausgetauscht werden, BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE, 16; OPEL, Spontane Amtshilfe, 389.

1233 D.h., die Informationen müssen für die andere Vertragspartei als relevant eingestuft werden, vgl. Art. 7 Abs. 2 Amtshilfeübereinkommen.

etc.)¹²³⁴. Falls jedoch ein Interesse der anderen Vertragspartei vermutet wird, werden die Informationen wohl «automatisiert» übermittelt werden müssen, damit der wirksame spontane Informationsaustausch gewährleistet werden kann¹²³⁵. Der spontane Informationsaustausch wurde erstmals im Rahmen der Massnahme 5 des BEPS-Projekts im Bereich der Steuervorbescheide vereinheitlicht¹²³⁶ und durchgeführt¹²³⁷. In der BEPS-Vorlage ist jedoch ein nicht so weitgehender Informationsaustausch vorgesehen: Steuervorbescheide sind nur mit ausgewählten Staaten auszutauschen¹²³⁸. Auch in der Form der Übermittlung unterscheiden sich beide Vorlagen¹²³⁹.

Die Schweiz tauscht mit Partnerstaaten¹²⁴⁰ seit 2018 spontan Informationen aus. Der Vollzug¹²⁴¹ der spontanen Amtshilfe wird seit 1.1.2017 in Art. 22a-22e StAhiG geregelt¹²⁴². Die StAhiV wurde auf den 1. Januar 2017 totalrevidiert¹²⁴³. Sie definiert den Rahmen und das Verfahren für den spontanen Informationsaustausch inkl. Steuervorbescheide.

Im Gegensatz zur Amtshilfe auf Ersuchen sind sowohl der AIA als auch der spontane Informationsaustausch «*brisantes Novum*»¹²⁴⁴, «*ein rechtliches Neuland in den Beziehungen der Schweiz zu ausländischen Behörden*»¹²⁴⁵.

Laut der Botschaft des Bundesrats ergänzen sich¹²⁴⁶ alle drei Arten des Informationsaustauschs. Ihre Bedeutung ist allerdings nicht die gleiche. Seit die Schweiz Amtshilfe auch zur Durchsetzung von ausländischem Steuerrecht

1234 Zu den weiteren Unterschieden siehe OPEL, Spontane Amtshilfe, 380 f.

1235 BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE, 15. Siehe auch OPEL, Spontane Amtshilfe, 380, 386.

1236 Das Global Forum hat ein Handbuch veröffentlicht, welches für Steuerbehörden eine praktische Hilfe beim Amtshilfenvollzug sein soll. Vgl. die aktuelle Version des «Model Manual on Exchange of Information for Tax Purposes» von 2021.

1237 Siehe Kapitel «Aktionspunkt 5 als Mindeststandard», III.3.2.

1238 OECD (2015), MASSNAHME 13 – VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION UND LÄNDER-BEZOGENE BERICHTERSTATTUNG, 52; OPEL, Spontane Amtshilfe, 389.

1239 M.w.H. OPEL, Spontane Amtshilfe, 390.

1240 «ESTV übermittelt erstmals Informationen über Steuervorbescheide an Partnerstaaten», Medienmitteilung SIF vom 5.8.2018.

1241 Das StAhiG hat einen rein ausführenden Charakter, es enthält keine materiell-rechtliche Bestimmungen. Zum Verfahrensablauf gem. StAhiG siehe OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 157 f.

1242 Die Revision von 1.1.2017 erfolgte zeitgleich mit dem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens und der Revision des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EU, TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 248.

1243 «Spontaner Informationsaustausch: Bundesrat verabschiedet neue Steueramtshilfeverordnung», Medienmitteilung SIF vom 23.11.2016.

1244 VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 750.

1245 STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch, 726; OPEL, Spontane Amtshilfe, 382 f.

1246 BOTSCHAFT AIA, 5605.

gewährt, ist die Anzahl der Ersuche massiv gestiegen¹²⁴⁷. Die Zukunft gehört wohl eher dem spontanen¹²⁴⁸ und automatischen¹²⁴⁹ Informationsaustausch.

2.3.3. Weitere Grundsätze und Rechtsquellen

Zu den weiteren bedeutenden Rechtsquellen des Steuerrechts zählt vor allem die *Rechtsprechung*, insbesondere die sog. *gesetzesvertretende Rechtsprechung* des Bundesgerichts¹²⁵⁰. Aufgrund der Gewaltenteilung ist hier jedoch Zurückhaltung der Richter geboten¹²⁵¹.

Eine weitere Rechtsquelle, welche nicht nur im internationalen¹²⁵², sondern auch im nationalen Steuerrecht eine immer grössere Bedeutung erlangt, ist das *Soft Law*¹²⁵³. Ein Beispiel dafür sind die *Verwaltungsverordnungen* (Kreis schreiben, Rundschreiben, Wegleitungen, Merkblätter, Weisungen etc.¹²⁵⁴), welche nicht als Rechtsnormen gelten und für Gerichte rechtlich unverbindlich

1247 FLEISCHER/PLIGER/BUCHER, Informationsaustausch, 482.

1248 Siehe Kapitel «Aktionspunkt 5 als Mindeststandard», III.3.2 und Kapitel «Umsetzung von Massnahme 5», IV.3.3.

1249 Das sog. Reziprozitätsprinzip macht es möglich, dass die Schweiz auch «in Genuss» der Informationen aus dem Ausland (CbCR, AIA) kommt. Was früher als verpönt galt, ist derzeit Alltag. Dank der AIA-Einführung hat die Anzahl der Selbstanzeigen bzw. haben die Zusatzeinnahmen aufgrund der vom Ausland zur Verfügung gestellten Informationen stark zugenommen, «Automatischer Informationsaustausch: 150'000 Meldungen eingegangen – 300 Verfahren eröffnet», AZ-online vom 30.3.2020; «Steuerbehörden kämpfen mit Datenflut», NZZ vom 9.10.2019, 27. Ob angesichts dessen das Bankgeheimnis auch im Inland bald «gekippt» wird?

1250 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, §2 Rn. 5 f. Insbesondere im Bereich der Amtshilfe ergingen zahlreiche Urteile, siehe bspw. MATTEOTTI/WINGEIER, Rechtsprechung, 527 ff. Vgl. auch zu «status updates» BGer 2C_201/2016 vom 3. November 2017; Jurius, Internationale Amtshilfe in Steuersachen: «status updates»-Praxis zulässig, in: Jusletter 6. November 2017; Zu «Listenersuchen» BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018; Jurius, Keine Amtshilfe in Steuersachen an Frankreich, in: Jusletter 13. August 2018 und BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019; Jurius, Amtshilfe an Frankreich zur Identität von UBS-Kunden, in: Jusletter 13. August 2019; zu Amtshilfe trotz gestohlener Daten BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018; Jurius, Steuern: Amtshilfe an Indien trotz gestohlener Daten zulässig, in: Jusletter 13. August 2018; zu Auslegung der Amtshilfeersuchen nach Treu und Glauben BGer 2C_287/219 vom 13. Juli 2020 und BGer 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020; zur Datenberichtigung nach Art. 19 Abs. 2 AIAG BGer 2C_780/2020 vom 10. März 2021 etc.

1251 M.w.H. SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 323.

1252 Seine Wurzeln hat Soft Law im internationalen Recht, THURNHERR, Rechtsschutz, Rn. 3; siehe Kapitel «Allgemeines», IV.2.1 und Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1253 THURNHERR, Rechtsschutz, Rn. 27 ff.

1254 Die kantonalen Verwaltungen und die ESTV publizieren Kreisschreiben bzw. Merkblätter, um die einheitliche Anwendung des Steuerrechts sicherzustellen und Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu schaffen, SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 322.

sind. Sie sind von einer grossen praktischen Bedeutung im Steuerverfahrensrecht¹²⁵⁵ und entstehen unter anderem (nebst Verfügungen, verwaltungsrechtlichen Verträgen¹²⁵⁶ etc.) im Rahmen der Verwaltungspraxis¹²⁵⁷. Trotz fehlender Rechtsnormqualität kann sich das staatliche Soft Law¹²⁵⁸ belastend auf die Rechtsadressaten oder Dritte auswirken, deswegen ist das Bedürfnis nach Rechtsschutz gross¹²⁵⁹.

Bei einer weiteren Rechtsquelle des Steuerverfahrensrechts, dem Institut der Verjährung, handelt es sich um einen allgemein anerkannten Rechtsgrundsatz¹²⁶⁰. Die Verjährung einer zivilrechtlichen Forderung führt zum Wegfall der Durchsetzbarkeit einer Forderung, muss jedoch im Bereich des Steuerrechts (im Unterschied zum Zivilrecht) von Amtes wegen geprüft werden¹²⁶¹. Die gesetzlichen Bestimmungen zur Verjährung steuerrechtlicher Forderungen des Staates gegenüber den Steuerpflichtigen und zu Rückforderungen der Steuerpflichtigen gegenüber dem Gemeinwesen sind unübersichtlich, lückenhaft und widersprüchlich¹²⁶². Bspw. enthält die Gesetzgebung keine absolute Verjährung für die Verrechnungssteuerforderungen¹²⁶³, Stempelabgaben¹²⁶⁴ und Forderungen aus dem Tabaksteuergesetz¹²⁶⁵.

Die Frist der Veranlagungs- und Bezugsverjährung für Gewinnsteuern beträgt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (relative Verjährungsfrist)¹²⁶⁶, die unterbrochen werden kann. Die absolute Veranlagungsverjährungsfrist beträgt 15 Jahre¹²⁶⁷, die absolute Bezugsverjährung tritt nach 10 Jahren ein¹²⁶⁸.

1255 ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht*, §2 Rn. 7;

1256 Dazu SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 317 f.

1257 SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 304 ff.

1258 Fünf Begriffsmerkmale des staatlichen Soft Law siehe bei THURNHERR, *Rechtsschutz*, Rn. 6.

1259 THURNHERR, *Rechtsschutz*, Rn. 1, 11 ff.; siehe auch Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1260 OESTERHELT, *Verjährung*, 851 ff.; BGE 126 II 1; siehe auch REICH, *Steuerrecht*, §26, Rn. 137; MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, *Steuerrecht*, 334, 361.

1261 OESTERHELT, *Verjährung*, 851; BGer vom 29.10.1987. Zur steuerstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung siehe BETSCHART, *Verfolgungsverjährung*, 101 ff.

1262 Einige Widersprüche konnten vom Bundesgericht jedoch behoben werden, OESTERHELT, *Verjährung*, 817 ff. Zu übergangsrechtlichen Aspekten siehe OESTERHELT, *Verjährung*, 852 f.

1263 Zu Verjährung der Verrechnungssteuerforderungen siehe OESTERHELT, *Verjährung*, 819 ff.

1264 Zu Verjährung der Forderungen gem. Stempelgesetz (Emissionsabgabe, Umsatzabgabe, Versicherungsstempel) siehe OESTERHELT, *Verjährung*, 822 f.

1265 OESTERHELT, *Verjährung*, 821.

1266 Art. 120 Abs. 1 DBG; Art. 47 Abs. 1 StHG bzw. Art. 121 Abs. 1 DBG; Art. 47 Abs. 2 StHG.

1267 Art. 120 Abs. 4 DBG; Art. 47 Abs. 1 StHG.

1268 Art. 121 Abs. 3 DBG; Art. 47 Abs. 2 StHG.

Die Verjährungsfrist für die Rückforderungen zu Unrecht bezahlter Steuern richtet sich nach Art. 168 Abs. 3 DBG, Art. 137 und 138 DBG (Gewinnsteuern), Art. 12 Abs. 3 und 4 VStV (für Verrechnungssteuer), Art. 8 Abs. 4 StV (für Stempelabgaben).

3. Umsetzungsvorschläge der Schweizer Regierung

3.1. Allgemeines

Im FINAL REPORT ACTION 5 führte die OECD insgesamt 43 vom Forum on Harmful Tax Practices ermittelte «präferentielle schädliche» Steuerregimes auf¹²⁶⁹. Darunter befanden sich auch die Schweizer Steuerregimes: die Spezialgesellschaften¹²⁷⁰, die von der ESTV publizierte Praxis zur Besteuerung von Prinzipalgesellschaften¹²⁷¹, die nicht publizierte Praxis zur Besteuerung der Swiss Finance Branches¹²⁷² und die Lizenzbox des Kantons Nidwalden¹²⁷³.

Nachdem die Schweiz sich entschieden hatte, dass es besser sei, «*ein Teil dessen zu sein, was ohnehin passiert, statt sich dagegen zu wehren*»¹²⁷⁴, bemühte sie sich, die OECD-Standards schnellstmöglich zu übernehmen. In Bezug auf die seitens der OECD angeprangerten Steuerregimes bedeutete dies, deren Abschaffung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III anzustreben¹²⁷⁵.

Die Unternehmenssteuerreform III bezweckte zudem die Erhöhung der Standortattraktivität Schweiz¹²⁷⁶ und beinhaltete Massnahmen wie die Einführung einer Patentbox, erhöhte Abzüge für Forschung und Entwicklung¹²⁷⁷,

1269 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 147.

1270 Holdinggesellschaften i.S.v. Art. 28 Abs. 2. alt-StHG, Domizilgesellschaften i.S.v. Art. 28 Abs. 3 alt-StHG und gemischte Gesellschaften i.S.v. Art. 28 Abs. 4 alt-StHG.

1271 Vgl. Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 18.12.2001.

1272 Die Swiss Finance Branches betrachtete die OECD als einen Fall von «schädlichem» Ring Fencing. Vom «Ring Fencing» spricht man, wenn die Steuerprivilegien vorwiegend an Gebietsfremde oder für im Ausland entfaltete Geschäftsaktivitäten – bei Abschottung der inländischen Wirtschaft – gewährt werden. Damit will sich der Staat vor schädlichen Auswirkungen auf das eigene Steuersubstrat und vor zusätzlichen Infrastrukturkosten und Sozialleistungen schützen, MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 699.

1273 VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1236; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 281f.

1274 PASCAL SAINT-AMMANS, in: «Hier war ich doch überrascht», TA-online vom 7.11.2017.

1275 BOTSCHAFT USR III, 5084 ff.; SCHREIBER/DIEFENBACHER, USR III, 104 ff.

1276 BOTSCHAFT USR III, 5071.

1277 Dazu BERTSCHINGER/ZWEIFEL, Besteuerung mobiler Erträge, 91 ff.

die zinsbereinigte Gewinnsteuer aus überdurchschnittlich hohem Eigenkapital¹²⁷⁸ etc.¹²⁷⁹. Dieser Reformversuch scheiterte jedoch am 12. Februar 2017 an der Urne¹²⁸⁰.

Die OECD reagierte darauf verhalten. «*Die Schweiz ist souverän in ihrer Entscheidung, aber auch andere Länder haben das Recht, ihr Steuersubstrat zu verteidigen*», gab PASCAL SAINT-AMANS, damaliger Leiter der Steuerabteilung der OECD, in einem Interview zu verstehen¹²⁸¹. Die Schweiz müsse vorerst keine neuen schwarzen Listen befürchten, wohl aber Retorsionsmassnahmen anderer Länder¹²⁸².

Nach dem Scheitern der USR III führte das Eidgenössische Finanzdepartement die Reform unter dem neuen Titel «Steuervorlage 17 (SV17)» weiter¹²⁸³. Das Schweizer Parlament verabschiedete am 29.9.2018 die SV17 in einer angepassten Version¹²⁸⁴. Den neuen Namen «STAF» verdankte die Vorlage dem Umstand, dass die ursprüngliche Steuerreform mit einer Sozialabgabe zugunsten der AHV verknüpft wurde. Im zweiten Anlauf wurden die Steuerreform und die AHV-Finanzierung vom Volk angenommen¹²⁸⁵. Die präferenziellen Steuerregimes konnten abgeschafft¹²⁸⁶ und die «*internationale Akzeptanz der Schweizer Unternehmensbesteuerung wiederhergestellt*»¹²⁸⁷ werden.

Im Rahmen der STAF wurde in der Schweiz u.a. auch der Mindeststandard von BEPS-Massnahme 5 (Schädliche Steuerpraktiken) umgesetzt¹²⁸⁸. Die Umsetzung weiterer BEPS-Mindeststandards¹²⁸⁹ wie die länderbezogene Berichterstattung (Aktionspunkt 13)¹²⁹⁰, die Verbesserung der Wirksamkeit

1278 Dazu STAUBLI/KÜTTEL/RÖLLIN, Zinsbereinigte Gewinnsteuer, 728 ff.

1279 Zum Ganzen BOTSCHAFT USR III, 5071 ff.; MATTEOTTI/ROTH, Unternehmenssteuerreform III, 681 ff.; zsis) 2015, Aktuell Nr. 10b; MATTEOTTI, Entwicklungen Steuerrecht 2016, 274 f.

1280 NOBEL, Schweizerisches Finanzmarktrecht, §16 Rn. 27.

1281 «Die Schweiz sollte sich rasch bewegen», NZZ-online vom 10.2.2017.

1282 «Die schwarze Liste droht nicht per sofort», TA-online vom 24.1.2017.

1283 Vgl. dazu BOTSCHAFT SV17; Geschäft des Bundesrates 18.031; zsis) 2017, Aktuell Nr. 3c.

1284 Zu den Unterschieden zwischen der USR III und der STAF siehe KÜTTEL/NEUHAUS, STAF, 60 f.

1285 Siehe auch Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2.

1286 ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 44; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 41.

1287 Bundesrat, Unternehmenssteuerreformgesetz III.

1288 Zur Umsetzung der Massnahme 5 in der Schweiz siehe Kapitel «Umsetzung von Massnahme 5», IV.3.3.

1289 Zu den Mindeststandards gehören Aktionspunkte 5, 6, 13 und 14, siehe Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

1290 Zur Umsetzung von Massnahme 13 in der Schweiz siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d; GROTHERR, Automatischer Informations-

von Streitbeilegungsmechanismen (Aktionspunkt 14)¹²⁹¹ und die Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6)¹²⁹² ist ebenfalls im Gange.

Seitdem die Schweiz die Anpassung ihres Unternehmenssteuerrechts im Sinne der OECD aktiv anstrebt, erhält sie gute «Noten»¹²⁹³ im Rahmen der Peer Reviews¹²⁹⁴.

austausch, 1ff.; FROSS/LEDERGERBER, Verrechnungspreisdokumentation, 726ff.; KUHN, Cost of transparency, 793ff.; KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise, 4ff.; MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 684ff.; BERTSCHINGER, Risikomanagement, 85ff.; ANDRESEN, Country-by-Country Reporting, 87ff.

1291 *«Die Schweiz hat sich im Rahmen der Massnahme 14 verpflichtet, die 17 Elemente des Mindeststandards zur Verbesserung der Wirksamkeit der Streitbeilegungsmechanismen einzuhalten. Der Mindeststandard verfolgt drei Stossrichtungen: 1) sicherstellen, dass die in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verankerten Pflichten hinsichtlich des Verständigungsverfahrens in gutem Glauben erfüllt und die Rechtsstreitigkeiten, die zu einem Verständigungsverfahren führen, zu gegebener Zeit gelöst werden können; 2) sicherstellen, dass die der Prävention dienenden administrativen Prozesse und die zu gegebener Zeit vorgenommene Beilegung von Differenzen zu DBA tatsächlich umgesetzt werden; und 3) sicherstellen, dass die dazu befugten Steuerpflichtigen das Verständigungsverfahren tatsächlich in Anspruch nehmen können»*, SIF, BEPS Mindeststandards; siehe auch BELLWALD, Verständigungsverfahren, 67ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 211ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 771ff.

1292 Die Umsetzung der Massnahme 6 erfolgt entweder unter Inanspruchnahme von MLI oder im Rahmen der Aushandlung von DBA, SIF, BEPS Mindeststandards; SIF, Missbrauch; LUTZ, Abkommensmissbrauch, 50ff.; JUNG, Hauptsteuerdomizil, 169ff.; ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 12, 193, 200ff.; BRÜLISAUER, Swiss perspective, 831ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 113ff.

1293 STÄHLIN, Die Schweiz, 797; OECD (2022), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022.

Vgl. Ergebnisse der Überprüfung der Umsetzung von Aktionspunkten 6, 13, 14 und 5; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt BEPS 2018-1, 111ff.

1294 Das Forum on Harmful Tax Practices prüft in regelmässigen Abständen Steuerregimes auf ihre «Schädlichkeit» durch und publiziert die Ergebnisse in Fortschrittsberichten, OECD, New results show progress continues in combatting harmful tax practices.

Das Inclusive Framework on BEPS prüft jährlich die Umsetzung des Mindeststandards.

Mit sog. Peer Reviews beurteilt das Global Forum die Anwendung des internationalen Standards zum Informationsaustausch, was Jurisdiktionen *heutzutage* unter Druck setzt, die Standards umsetzen zu müssen, Dokumentation SIF vom 18.2.2021 «Global Forum – Länderüberprüfung Schweiz».

Im Jahre 2016 und 2020 beurteilte das Global Forum die Gewährung der Amtshilfe auf Ersuchen durch die Schweiz als «weitgehend konform», «Global Forum: Schweiz erhält gute Noten», Mitteilung SIF vom 26.1.2016. Bei der AIA-Überprüfung im Jahre 2020 erhielt die Schweiz die Bewertung «in place but needs improvement», einige im Schweizer Recht vorgesehene Ausnahmen von der Meldepflicht wurden beanstandet. Bei der letzten Überprüfung der Wirksamkeit des AIA in der Praxis bekam die Schweiz die bestmögliche Beurteilung «on track». Die zweite AIA-Wirksamkeits-Prüfung steht 2023-2025 an, «Global Forum: gute Noten für die Schweiz», Medienmitteilung SIF vom 6.4.2020; «Bundesrat setzt Bundesgesetz zur Umsetzung von Empfehlungen des Global Forum in Kraft», Medienmitteilung SIF vom 27.9.2019.

Da die Umsetzung von Best Practices¹²⁹⁵ freiwillig ist, werden darüber keine Peer Reviews durchgeführt. Die Schweiz strebt derzeit keine Umsetzung der Nicht-Mindeststandards an. Einige Best Practices bedürfen jedoch einer angemessenen Reaktion, d.h. unilateraler (Abwehr)-Massnahmen, weil die Umsetzung dieser Standards durch Drittstaaten für den Schweizer Steuerstandort nachteilig sein könnte. So bezwecken andere Länder mit der Implementierung von CFC-Rules im Rahmen des Aktionspunkts 3 eine Hinzurechnungsbesteuerung¹²⁹⁶. «Von CFC können alle Konzerngesellschaften, die nicht ihre Konzernspitze in der Schweiz haben, betroffen sein.»¹²⁹⁷ Schweizer Kantone¹²⁹⁸ erarbeiteten einige «Abwehrmassnahmen» gegen die CFC-Rules anderer Länder¹²⁹⁹. Gemäss MATTEOTTI wären grundsätzlich vier Optionen für deren Umsetzung möglich¹³⁰⁰. MATTEOTTI analysiert die Optionen unter dem Gesichtspunkt ihrer internationalen Akzeptanz¹³⁰¹, der Steuerharmonisierungskonformität, der Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip und dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung und empfiehlt den Kantonen letztlich die Option 1. Diese Option sieht vor, dass «[b]ei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts, insbesondere bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die zu einem internationalen Konzern gehören, [...] der Steuersatz unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer auf den vom ausländischen Staat akzeptierten minimalen Steuersatz [automatisch] erhöht» wird¹³⁰². Die von MATTEOTTI vorgeschlagene Option 2 sah eine derartige Erhöhung des Steuersatzes auf Antrag vor, was einen «verfassungsrechtlich zweifelhafte[n] Eingriff in das Gleichmässigkeits- und das Leistungsfähigkeitsprinzip»¹³⁰³ darstellen würde. OPEL kommt hingegen zum Schluss, dass die Steuersatzerhöhungen auf Antrag unter dem Gesichtspunkt der Verfassungskonformität zulässig, automatisch durchgeführte Steuersatzerhöhungen jedoch rechtlich

1295 Dazu gehören die Aktionspunkte 2, 3, 7, 8-10, 11, 12, 15.

1296 Dazu Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

1297 HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 4.

1298 Aufgrund der Tarifautonomie (Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 127 Abs. 2 BV) obliegt die Ausarbeitung und Implementierung der unilateralen Massnahmen den Kantonen, OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 260 f.

1299 Der Zweck dieser unilateralen Massnahme ist das Anheben des kantonalen Steuerniveaus bis zu der Grenze, ab der eine CFC-Rule des anderen Staates nicht mehr ausgelöst wird, damit die Einkünfte der Schweizer Gesellschaft keiner ausländischen Nachbesteuerung unterliegen, siehe Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

1300 MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 764 f.

1301 Vgl. dazu OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 264 f.

1302 MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 764.

1303 MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 781.

problematisch seien¹³⁰⁴. Derzeit existieren in den Kantonen zwei solche Systeme zur «Abwehr» des Zugriffs ausländischer Steuerbehörden auf inländisches Steuersubstrat. Ein System sieht eine Steuererhöhung auf Antrag und das andere eine automatische Steuererhöhung vor¹³⁰⁵. Die Umsetzung in den Kantonen unterscheidet sich zudem im Bestimmtheitsgrad, im sachlichen und subjektiven Anwendungsbereich etc.¹³⁰⁶.

Der Aktionspunkt 1 (Digital Economy), welcher am Anfang der BEPS-Initiative noch kein Mindeststandard war, hat sich inzwischen zu einer neuen BEPS-Version (BEPS 2.0) weiterentwickelt und zieht bereits noch vor seiner Umsetzung weltweit weitreichende Konsequenzen für die Steuersysteme nach sich. Die Schweizer Steuerordnung ist ebenfalls betroffen, weswegen die Säule 2 von BEPS 2.0¹³⁰⁷ derzeit hierzulande auch umgesetzt wird¹³⁰⁸.

3.2. Mindestbesteuerung

Die Schweiz ist weder politisch noch rechtlich verpflichtet, die Massnahmen im Rahmen der Two-Pillar Solution¹³⁰⁹ zu übernehmen. Der Verzicht auf deren Umsetzung wäre jedoch mit grossen Nachteilen verbunden¹³¹⁰. Aus diesem Grund hat sich die Schweiz den OECD-Eckwerten¹³¹¹ zur internationalen Unternehmensbesteuerung unter Bedingungen¹³¹² angeschlossen. Die Schweiz befürwortet langfristige, breit getragene Lösungsansätze statt einer Vielzahl von unübersichtlichen nationalen Massnahmen. Sie fordert jedoch eindringlich, dass bei der Umsetzung der Massnahmen die Interessen (bspw. die Besonderheiten der nationalen Gesetzgebungsverfahren) kleiner, wirtschaftsstarker Länder berücksichtigt werden¹³¹³.

1304 OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 262 f.

1305 Dazu OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 258 ff.

1306 OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 259 f.

1307 Die Umsetzung der Säule 1 ist derzeit auf Stand-by, siehe Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2.

1308 Siehe das nachfolgende Kapitel.

1309 Siehe Kapitel «BEPS 2.0», III.3.3.

1310 Dazu nachfolgend.

1311 Vgl. STATEMENT TWO PILLAR SOLUTION.

1312 Die Schweiz fordert die Vermeidung von Doppel- und Überbesteuerungen. Der faire Steuerwettbewerb soll ausserdem erhalten bleiben, die Innovationen nicht behindert oder verdrängt werden, sowie sollen die Steuern wettbewerbs- und technologieutral bleiben, siehe Aktualisierte Position des SIF zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft vom 15. Januar 2019.

1313 «Die Schweiz schliesst sich den Eckwerten zur internationalen Unternehmensbesteuerung unter Bedingungen an», Medienmitteilung EFD vom 1.7.2021.

Die Zwei-Säulen-Lösung der OECD beinhaltet unter gewissen Voraussetzungen einerseits die Marktstaatbesteuerung (Pillar One) und andererseits die Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung (Pillar Two)¹³¹⁴. Die Massnahmen von Pillar One werden (trotz geringer Anzahl betroffener Schweizer Unternehmen¹³¹⁵) höchstwahrscheinlich längerfristig weitreichende Konsequenzen für die Schweizer Steuerlandschaft haben¹³¹⁶. Wie die Umsetzung ins nationale Recht erfolgte, ist derzeit unklar¹³¹⁷.

Anders sieht es bei der Umsetzung von Pillar Two aus. Von der Einführung der von der OECD und den G20-Staaten vereinbarten Mindeststeuer sind gem. der Einschätzung des Bundes ca. 200 Unternehmen und bis zu 3000 Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne in der Schweiz betroffen¹³¹⁸. Die Schweizer Regierung hat beschlossen, die Mindeststeuer mit einer Verfassungsänderung umzusetzen¹³¹⁹. Es ist vorgesehen, die Mindestbesteuerung nur für Unternehmen im Anwendungsbereich der neuen Regeln¹³²⁰ in Form einer Ergänzungssteuer einzuführen¹³²¹. Die Ergänzungssteuer soll auf Basis einer vom schweizerischen Gewinnsteuerrecht abweichenden verein-

1314 Siehe Kapitel «BEPS 2.0», III.3.3.

1315 Vgl. EFD, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz.

1316 Siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft», IV.5.2.

1317 Die Kompetenz des Bundes zum Erlass von Vorschriften über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen ist in Art. 129a BV vorgesehen; m.w.H. CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 234 f.; Kapitel «Pillar Two», IV.4.2.

1318 Vgl. EFD, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz.

1319 «OECD Mindeststeuer: Umsetzung mit einer Verfassungsänderung», Medienmitteilung EFD vom 13.1.2022; «Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zur Umsetzung der OECD/G20-Mindestbesteuerung», Medienmitteilung EFD vom 11.3.2022. Art. 129a BV lautet wie folgt:

Art. 129a Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen

1. Der Bund kann für grosse Unternehmensgruppen Vorschriften über eine Besteuerung im Marktstaat und eine Mindestbesteuerung erlassen.
2. Er orientiert sich dabei an internationalen Standards und Mustervorschriften.
3. Er kann zur Wahrung der Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft abweichen von:
 - a. den Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Artikel 127 Absatz 2;
 - b. den maximalen Steuersätzen gemäss Artikel 128 Absatz 1;
 - c. den Vorschriften über den Vollzug gemäss Artikel 128 Absatz 4 erster Satz;
 - d. den Ausnahmen von der Steuerharmonisierung gemäss Artikel 129 Absatz 2.

1320 Zu den Fällen, dass die betroffenen Unternehmen in der Schweiz die Mindestbesteuerung nicht erreichen (schweizerische Ergänzungssteuer) oder die betroffenen Unternehmen im Ausland die Mindestbesteuerung nicht erreichen (Income Inclusion Rule und Undertaxed Payments Rule), siehe Kapitel «BEPS 2.0», III.3.2.

1321 MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 128.

heitlichten Bemessungsgrundlage erhoben werden. Für die übrigen Unternehmen und generell für die Gewinnbesteuerung von Bund und Kantonen ändere sich nichts¹³²². Die Veranlagung der Ergänzungssteuer soll durch die Kantone erfolgen, die Einnahmen würden grösstenteils ebenfalls den Kantonen zugutekommen¹³²³.

Die Übergangsbestimmungen¹³²⁴, gestützt auf welche der Bundesrat eine temporäre Verordnung¹³²⁵ erlassen kann und muss, sollen sicherstellen, dass die Mindeststeuer schnellstmöglich, d.h. auf den 1. Januar 2024, in Kraft treten kann. Denn bei der Umsetzung der Massnahmen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft forciert die OECD das Tempo. Die von der Schweiz ausgeübte Kritik am ambitionierten Zeitplan der OECD¹³²⁶ konnte nichts daran ändern, dass viele Länder die Mindestbesteuerung planmässig bereits Anfang 2023 in ihr nationales Rechtssystem implementiert haben. Seitdem müssen die betroffenen Unternehmen einerseits einen administrativen Mehraufwand auf sich nehmen. Andererseits besteht die Gefahr, dass die Schweiz unter Umständen¹³²⁷ für das Jahr 2023 Steuereinnahmen verlieren könnte¹³²⁸. Mit diesen Argumenten warb der Bundesrat für seine Vorlage, welche im Juni 2023 dem Schweizer Volk zur Abstimmung vorgelegt wurden. Grundsätzlich und ausnahmsweise stimmten alle Parteien der Notwendigkeit einer

1322 «OECD Mindeststeuer: Umsetzung mit einer Verfassungsänderung», Medienmitteilung EFD vom 13.1.2022.

1323 «Die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer stehen zu 75% jenen Kantonen zu, in denen grosse Unternehmen bisher tiefer besteuert wurden. Damit können die Einnahmen gezielt dort eingesetzt werden, wo die Steuererhöhung zu einem Verlust an Standortattraktivität führt. Ein Teil der Einnahmen fliesst aber in den Finanzausgleich und kommt damit auch allen anderen Kantonen zugute. Die Kantone entscheiden souverän über die Verwendung ihrer Einnahmen. Sie müssen aber die Gemeinden angemessen berücksichtigen. Dem Bund stehen 25% der Einnahmen zu. Auch von diesen Einnahmen geht ein Teil an den nationalen Finanzausgleich. Die restlichen Einnahmen verwendet der Bund zur schweizweiten Förderung der Standortattraktivität», EFD, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz.

1324 Art. 197 Ziff. 15 BV (Übergangsbestimmungen zu Art. 129a [Besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen], vgl. Entwurf Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft), BBl 2022, 1701.

1325 Für die Mindestbesteuerungsverordnung (MindStV) wurde bereits eine Vernehmlassung eröffnet; der Ergebnisbericht liegt noch nicht vor, «OECD/G20-Mindestbesteuerung: Bundesrat eröffnet Vernehmlassung», Medienmitteilung EFD vom 17.8.2022.

1326 «Die Schweiz fordert Rechtssicherheit bei der Umsetzung der Eckwerte zur internationalen Unternehmensbesteuerung», Medienmitteilung EFD vom 8.10.2021.

1327 Es kommt darauf an, ob die Übergangsregelungen in den Ländern die Anwendung der Mindestbesteuerung bereits im Jahre 2023 vorsehen.

1328 MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 126.

Einführung von Mindestbesteuerung in der Schweiz zu, gestritten wurde einzig über die Verteilungsmodalitäten der Mehreinnahmen aus der Ergänzungssteuer¹³²⁹.

3.3. Umsetzung von Massnahme 5

3.3.1. Substanz

Um unter anderem¹³³⁰ den Anforderungen der OECD an die Substanz im Rahmen von Action Point 5¹³³¹ gerecht zu werden, beschloss das Parlament im September 2018 das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF), welches an der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 angenommen wurde und am 1. Januar 2020 in Kraft trat¹³³². Ausser der Anpassung der Schweizer Unternehmensbesteuerung an die internationalen Standards bezweckte das Gesetz den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Steuersystems¹³³³.

Abgesehen von der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien und der Swiss Finance Branches¹³³⁴ ist das Kernstück der STAF die Einführung einer für die Kantone obligatorischen OECD-konform ausgestatteten¹³³⁵ Patentbox sowie der fakultative Abzug für Forschung & Entwicklung, ebenfalls auf kantonaler Ebene. Vorgesehen ist auch ein Abzug auf Eigenfinanzierung für Kantone mit einer gewissen Mindeststeuerbelastung¹³³⁶. Die steuerliche Entlastung des Gewinns durch die (kumulative) Anwendung der erwähnten Instrumente darf maximal 70% erreichen¹³³⁷.

1329 Vgl. «Warum der Bundesrat im Tiefsteuerland Schweiz die OECD-Mindeststeuer befürwortet», TA-online vom 24.4.2023.

1330 Die STAF-Massnahmen betreffen sowohl den Bereich von Aktionspunkt 5 als auch weitere Bereiche. Die STAF soll der Vollständigkeit halber an dieser Stelle kurz zusammengefasst werden.

1331 Siehe Kapitel «Aktionspunkt 5 als Mindeststandard», III.3.3.

1332 Vgl. im Zusammenhang mit der STAF auch KS Nr. 34 vom 15.1.2020 über die interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen.

1333 «Mit der Reform kann die Schweiz Arbeitsplätze und Steuereinnahmen sichern und ihre Spitzenposition im Wettbewerb um innovative Unternehmen behaupten», «Bundesrat empfiehlt Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung zur Annahme», Medienmitteilung EFD vom 18.2.2019.

1334 «STAF – Abschaffung der Bundespraxen für Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches», Medienmitteilung ESTV vom 22.5.2019.

Angepasst wurde zudem die Patentbox des Kantons Nidwalden, BOTSCHAFT SV17, 2542.

1335 Dazu Kapitel «Substanz», III.3.3.1.

1336 Zu diesen drei letzterwähnten Instrumenten siehe nachfolgend.

1337 BOTSCHAFT SV17, 2552 f.; SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox 795 ff.

Die STAF sieht zudem weitere Massnahmen vor, wie die Erhöhung der Dividendenbesteuerung aus qualifizierten Beteiligungen¹³³⁸ für natürliche Personen auf 70%¹³³⁹, die Einführung einer Rückzahlungs- und Teilliquidationsregel beim Kapitaleinlageprinzip für die an der schweizerischen Börse kotierten Unternehmen¹³⁴⁰, fakultative Entlastungen bei der Kapitalsteuer für die Kantone¹³⁴¹, die steuerneutrale Aufwertung stiller Reserven (sog. «Step-up»)¹³⁴², Anpassungen bei der Transponierung und Ausdehnung einer pauschalen Steueranrechnung auf Betriebsstätten ausländischer Unternehmen¹³⁴³.

Bestandteil der Steuerreform sind auch finanzpolitische Massnahmen, wie der vertikale Ausgleich zwischen Bund und Kantonen¹³⁴⁴, die Einführung einer Gemeindeklausel im Zusammenhang mit der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer¹³⁴⁵ und Anpassungen im Finanzausgleich¹³⁴⁶. Die Steuerreform wurde mit der AHV-Finanzierung verbunden: Seit dem Jahr 2020 fliessen zusätzlich rund zwei Milliarden Franken pro Jahr in die AHV¹³⁴⁷.

Da die STAF ein Harmonisierungsgesetz ist, erfolgt seine Umsetzung hauptsächlich durch die Kantone¹³⁴⁸. Dem Bund ist insbesondere die Umsetzung der finanzpolitischen Massnahmen vorbehalten.

Die STAF präsentiert sich als äusserst umfangreich. Einige ihrer «Kernelemente», wie die Einführung einer Patentbox und der F&E-Abzüge auf Kantonsebene verdienen jedoch besondere Aufmerksamkeit. Mit der Einführung

1338 Eine Beteiligung ist qualifiziert, wenn sie mind. 10% des Aktienkapitals beträgt.

1339 BOTSCHAFT SV17, 2553 f.

1340 MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen 2020, 376; siehe revidiertes Kreisreiben Nr. 29b (Kapitaleinlageprinzip) vom 23.12.2019.

1341 Bei Beteiligungen, Patenten, vergleichbaren Rechte sowie konzerninternen Darlehen, BOTSCHAFT SV17, 2566.

1342 Bei den Statusgesellschaften sind zwei Varianten von Übergangsmassnahmen vorgesehen, damit der Statuswechsel nicht zu einer steuerlichen Überbeanspruchung der zuvor privilegiert besteuerten Gesellschaft führt. Eine davon ist die Aufdeckungslösung (Step-up), eine andere ist die Sonderlösung von Art. 24c StHG, dazu ALTENBURGER, Internationales Steuerrecht, 92 f.; MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen 2020, 376; ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven, 109 ff.

1343 Zu den beiden Instrumenten vgl. BOTSCHAFT SV17, 2568; MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen 2020, 376.

1344 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17% auf 21,2%, BOTSCHAFT SV17, 2554 ff.

1345 BOTSCHAFT SV17, 2559.

1346 BOTSCHAFT SV17, 2561 ff.

1347 Siehe Steuer-AHV-Vorlage: Beitrag zur Deckung des Finanzierungsbedarfs der AHV und Hintergrunddokument: Auswirkungen der Vorlage STAF auf die Stabilisierung der AHV (AHV 21), Bundesamt für Sozialversicherungen.

1348 Zu Umsetzungsmassnahmen in den Kantonen PERROULAZ/MANY, Wirtschaftsrecht, 64 ff.

einer Schweizer Patentbox will die Schweiz ihre Wettbewerbsfähigkeit im international hart umkämpften Bereich der Innovationsförderung¹³⁴⁹ stärken. Die dafür qualifizierenden Rechte umfassen Patente und vergleichbare Rechte¹³⁵⁰. Der Reingewinn, der auf diese Rechte entfällt, soll mit einer Ermässigung von maximal 90% besteuert werden¹³⁵¹. Die genaue Höhe des Ermässigungssatzes liegt im Ermessen des jeweiligen Kantons. In Bezug auf den Eintritt in die Patentbox (sog. «Entry Tax»)¹³⁵², die Berechnung des Boxengewinns¹³⁵³ und die Berücksichtigung der Verluste¹³⁵⁴ gelten besondere Regelungen. Der totale Patentboxenabzug ergibt sich als Gewinn aus dem Patent bzw. Produkt, welches mindestens ein Patent enthält, multipliziert mit dem Nexusquotienten¹³⁵⁵ unter Berücksichtigung der kantonalen Ermässigung und der Entlastungsbegrenzung. Um eine einheitliche Umsetzung der Patentbox in den einzelnen Kantonen sicherzustellen, erliess der Bundesrat die Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung), welche am 1.1.2020 in Kraft getreten ist.

1349 MÜLLER/GRAMIGNA /LINDER, Forschungsstandort, 803.

1350 Dazu gehören ergänzende Schutzzertifikate, Topografien, Pflanzensorten, der Unterlagenschutz nach dem Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte (Heilmittelgesetz, HMG, SR 812.21), der Berichtsschutz nach der Verordnung über das Inverkehrbringen von Pflanzenschutzmitteln (Pflanzenschutzmittelverordnung, PSMV, SR 916.161) und die entsprechenden ausländischen Rechte. Nicht qualifizierend sind nicht patentgeschützte Erfindungen von Klein- und Mittelunternehmen und urheberrechtlich geschützte Software, BOTSCHAFT SV17, 2549 f.; BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 179 f.

1351 BOTSCHAFT SV17, 2548 ff.; BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 187 ff.

1352 *«Beim Eintritt in die Patentbox wird in einem ersten Schritt über die in den vergangenen zehn Jahren getätigten F&E-Aufwendungen steuerlich abgerechnet, soweit diese in der Schweiz berücksichtigt wurden. Damit wird erreicht, dass die F&E-Aufwendungen gleich behandelt werden wie die Erträge aus den Patenten und vergleichbaren Rechten»*, BOTSCHAFT SV17, 2550. Vgl. dazu HAUSMANN/WIDLER/SPILLMANN, Patentbox, 823; BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 190 ff.; RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht, 6; ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven, 111 f.

1353 Die Schweiz hat sich für die *Residualmethode* entschieden, da sie als administrativ einfacher gelte. Dabei stellt (falls er feststellbar ist) der Gewinn aus dem Produkt oder der gesamte Gewinn eines Unternehmens den Ausgangspunkt dar. *«Danach werden alle Teile des Gewinns, die nicht in Verbindung mit Patenten und vergleichbaren Rechten stehen, aus der Patentbox herausgerechnet und ordentlich besteuert. Was am Ende noch in der Patentbox verbleibt, wird ermässigt besteuert»*, BOTSCHAFT SV17, 2551. Dazu BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 183 ff.

Bei der zweiten möglichen von der OECD akzeptierten Methode handelt es sich um die *Nettomethode*, gemäss welcher der Wert eines Patents mit einer Transferpreistudie geschätzt wird. Anschliessend wird dieser Wert auf die Laufzeit des Patents aufgeteilt, BOTSCHAFT SV17, 2551.

1354 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 189 f.

1355 Zum Nexusquotienten siehe BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 184 ff.

Eine weitere zentrale Massnahme der Steuerreform ist die Einführung zusätzlicher fakultativer Forschungs- und Entwicklungsabzüge auf Kantonsebene¹³⁵⁶. Der Begriff «Forschung und Entwicklung» beinhaltet wissenschaftliche Forschung, Grundlagenforschung und anwendungsorientierte Forschung sowie wissenschaftsbasierte Innovation¹³⁵⁷, schliesst Aufwendungen für die Markteinführung und -verwertung von Produkten aus und entspricht somit der OECD-Definition in den *Frascati Manual Guidelines*¹³⁵⁸. Der F&E-Abzug soll auf der Grundlage der Personalaufwendungen ermittelt¹³⁵⁹ und darf im Umfang von maximal 50% des förderungsfähigen F&E-Aufwands gewährt werden¹³⁶⁰. Mit einem Zuschlag von 35% auf den F&E-Personalaufwand werden die übrigen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung pauschal abgegolten. Zusätzlich darf ein Abzug für Auftragsforschung im Inland geltend gemacht werden¹³⁶¹.

Als die Swiss Finance Branches zeitgleich mit dem Inkrafttreten der STAF abgeschafft wurden¹³⁶², trat ein Abzug für Eigenfinanzierung auf dem überdurchschnittlichen Eigenkapital als Ersatz an ihre Stelle¹³⁶³. Durch den Abzug soll erreicht werden, dass Fremd- und Sicherheitskapital steuerlich gleich behandelt werden und infolgedessen einerseits eine Unternehmensfinanzierung mittels Eigenkapitals gefördert und andererseits die Standortattraktivität für Konzernfinanzierungsgesellschaften erhalten wird¹³⁶⁴. Allein der Kanton Zürich konnte bis dato dieses Instrument einführen, da er als einziger Kanton die Bedingungen dafür erfüllt¹³⁶⁵.

1356 FROSS/WAIDELICH/HERBST, Patentbox, 225.

1357 Vgl. Art. 2 Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIGG, SR 420.1). Zu für den F&E-Abzug qualifizierenden Branchen und Tätigkeiten siehe SCHERER/VOGLER, Patentbox, 343 f.

1358 Zur Bedeutung der OECD-Manuals für die Auslegung von Art. 25a Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 2 FIGG siehe EICHENBERGER/MIRKOVIC, Zusatzabzug, 647 ff.

1359 Die F&E-Aktivitäten müssen physisch in der Schweiz durchgeführt werden, inkl. Auftragsforschung durch inländische verbundene Unternehmen oder im Inland gelegene Dritte, HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 446.

1360 Art. 25a StHG. Siehe SCHERER/VOGLER, Patentbox, 344.

1361 Zum Ganzen BOTSCHAFT SV17, 2552.

1362 Vgl. revidiertes Kreisschreiben Nr. 29b (Kapitaleinlageprinzip) vom 23.12.2019.

1363 Art. 25a^{bis} StHG. Siehe auch die Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen, SR 642.142.2; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 446.

1364 Zum Ganzen ZITTER/LIPP, Zinsabzug auf Eigenkapital, 81 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 446.

1365 Zu den Hintergründen siehe HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 446.

3.3.2. Transparenz

Der FINAL REPORT ACTION 5 und die Folgeberichte¹³⁶⁶ legen Standards für den spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings fest, die Überführung ins Landesrecht ist Sache jedes einzelnen Landes. «Klarzustellen ist, dass BEPS-Vorgaben nur insoweit zum Tragen kommen, als diese im innerstaatlichen Recht auch wirklich abgebildet sind.»¹³⁶⁷ Nach Ansicht des Bundesrates stellt Art. 7 Amtshilfeübereinkommen, welcher spontane Amtshilfe regelt, eine materiell-rechtliche Grundlage¹³⁶⁸ für den Austausch von Steuerrulings nach dem OECD-Standard dar¹³⁶⁹.

Art. 7 Amtshilfeübereinkommen legt fünf mögliche *Anwendungsfälle* für den Austausch von Steuerrulings abschliessend¹³⁷⁰ fest:

- wenn die eine Vertragspartei Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung in der anderen Vertragspartei hat¹³⁷¹;
- wenn ein Steuerpflichtiger in der einen Vertragspartei eine Steuerermässigung oder Steuerbefreiung erhält, die eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung in der anderen Vertragspartei zur Folge haben würde;
- bei Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen einer Vertragspartei und einem Steuerpflichtigen einer anderen Vertragspartei, die über ein oder mehrere weitere Länder in einer Weise geleitet werden, die in einer der beiden oder in beiden Vertragsparteien zu Steuerersparnis führen kann;

1366 Vgl. die Aufstellung der Peer-Review-Berichte zum Informationsaustausch über Steuervorbescheide.

1367 OPEL, Spontane Amtshilfe, 383 f. Dazu Kapitel «Steuertransparenz als Risiko und Chance», IV.4.4.

1368 ERLÄUTERNDER BERICHT StAhiV, 7f.; BOTSCHAFT AIA, 5607.
Ein Teil der Lehre vertritt die Auffassung, dass Art. 7 Amtshilfeübereinkommen keine genügende materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Austausch von Rulings darstellt, dazu Kapitel «Steuertransparenz als Risiko und Chance», IV.4.4.

1369 Die verfahrensrechtliche Grundlage für den spontanen Austausch von Steuerrulings ist demnach das StAhiG bzw. Art. 11-15 StAhiV, m.w.H. SCHREIBER/EICHENBERGER, Spontaner Informationsaustausch, 590 f.; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 52 f.

1370 Gem. STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch, 253, sind die fünf in Art. 7 Amtshilfeübereinkommen genannten Fälle nur exemplarisch aufgezählt. A.M. ist OPEL, Spontane Amtshilfe, 388, die zu Recht darauf hinweist, dass der Wortlaut der Norm gegen eine solche Auffassung spricht und dass eine solche Auslegung zu einer rechtsstaatlich unhaltbaren Unbestimmtheit führen würde.

1371 Art. 7 Amtshilfeübereinkommen setzt eine höhere Hürde im Vergleich zu OECD-Anforderungen zum Rulingaustausch, indem er die Vermutung der Steuerverkürzung oder Nichtbesteuerung in der anderen Vertragspartei voraussetzt. Der Anwendungsbereich ist somit enger als der von Art. 5 Amtshilfeübereinkommen oder 26 OECD-MA, OESTERHELT, Spontaner Austausch, 288.

- wenn eine Vertragspartei Gründe für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns hat;
- wenn im Zusammenhang mit Informationen, die der einen Vertragspartei von der anderen Vertragspartei übermittelt worden sind, ein Sachverhalt ermittelt worden ist, der für die Steuerfestsetzung in der anderen Vertragspartei erheblich sein kann.

Art. 7 Amtshilfeübereinkommen legt zudem fest, dass nur Informationen übermittelt werden dürfen, die der Vertragspartei bekannt geworden sind. Es besteht keine völkerrechtliche Verpflichtung zur Informationsbeschaffung¹³⁷², es ist Steuerbehörden in diesem Fall gar verboten, von sich aus ergänzende Abklärungen vorzunehmen¹³⁷³.

Im Weiteren müssen gemäss OESTERHELT¹³⁷⁴ folgende *Voraussetzungen* kumulativ erfüllt sein, damit die Schweiz einem anderen Land den spontanen Informationsaustausch¹³⁷⁵ von Steuerrulings im Rahmen des Aktionspunkts 5 gewährt:

- eine behördliche Auskunft muss ein *Ruling* i.S.v. BEPS- Aktionspunkt 5 sein;
- das Ruling muss einer der Kategorien des *Numerus clausus* gemäss dem BEPS- Aktionspunkt 5 angehören;
- eine ausländische Steuerbehörde muss als Empfängerin des Rulings vorgesehen sein (*territorialer Anwendungsbereich*);
- das Ruling muss eine vom Anwendungsbereich gedeckte Steuerart betreffen (*sachlicher Anwendungsbereich*);
- der Informationsaustausch muss im *zeitlichen Geltungsbereich* stattfinden;
- der empfangende Staat muss das *Reziprozitätsprinzip* beachten.

«*Ruling*» ist per Definition der OECD «*any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer, or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely*»¹³⁷⁶. Die OECD-Ruling-

1372 BOTSCHAFT AMTSHILFEÜBEREINKOMMEN, 5607; OPEL, Spontane Amtshilfe, 385, 389.

1373 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 801.

1374 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 276 f. Siehe auch Kapitel «Transparenz», III.3.2.2; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 34.

1375 Zur Definition der «spontanen Amtshilfe» siehe Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 261; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 43.

1376 FINAL REPORT ACTION 5, 47.

Definition ist weiter gefasst¹³⁷⁷ als die Definition des «Steuervorbescheids»¹³⁷⁸. «[D]ie vom BEPS-Projekt vorgesehenen allgemeinen Rulings können nach dem schweizerischen Recht insoweit den Verwaltungsverordnungen [...] gleichgestellt werden, als sie eine Verwaltungspraxis wiedergeben, die auf eine unbestimmte Anzahl von Steuerpflichtigen in einer Mehrheit von Fällen anzuwenden ist.»¹³⁷⁹ Art. 8 StAhiV gibt im Wesentlichen die von der OECD vorgegebene Ruling-Definition wieder: Ein Ruling muss einen konkreten Fall betreffen, auf einen bestimmten Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfall anwendbar sein und die steuerpflichtige Person muss in der Lage sein, sich darauf zu verlassen¹³⁸⁰. Da die Ruling-Definition der StAhiV von der Definition des Steuervorbescheids abweicht, soll sie nur für die Durchführung des spontanen Informationsaustausches gelten¹³⁸¹. Angesichts dieser Abweichung und der Tatsache, dass die Qualifikation als «Ruling» von den OECD-Vorgaben abhängt, können sich einige Abgrenzungsprobleme ergeben. Es wird beispielsweise angenommen, dass es sich nicht um ein Steurruling handelt, wenn bloss ein gesetzlich vorgesehenes Steuerregime in Anspruch genommen wird, ohne dass die Zusicherung einer Steuerbehörde vorliegt¹³⁸². Auch wenn der Steuerpflichtige ein Ruling aufheben lässt, bestehe keine Verpflichtung zur spontanen Übermittlung mehr¹³⁸³. Die nicht umgesetzten Rulings müssen gemäss OESTERHELT dennoch ausgetauscht werden, wenn sich der Steuerpflichtige auf das Ruling hätte verlassen können, wenn der Sachverhalt entsprechend umgesetzt worden wäre¹³⁸⁴. Hingegen kann mit ziemlicher

1377 «The definition of rulings therefore excludes, for example, any statement or agreement reached as a result of an audit carried out after a taxpayer has filed its tax return or accounts», FINAL REPORT ACTION 5, 47.

Zum Ganzen JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 269; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 259; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steurrulings, 44.

1378 Zur Definition des Steuervorbescheids und der Definition des Rulings siehe Kapitel «Treu und Glauben», IV.2.3.1.g.

1379 VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1234.

1380 Zum Ganzen VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1234 f.

Ebenfalls wird gem. Art. 8 StAhiV nicht vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige eine Disposition gestützt auf das Ruling getätigt haben muss, ERLÄUTERUNGEN StAhiV, 10.

1381 ERLÄUTERUNGEN StAhiV, 10.

Angesichts der Tendenz zur Soft-Law-Übernahme werden die Anforderungen an den Vertrauensschutz und der Begriff «Steuervorbescheid» mit grosser Wahrscheinlichkeit mit der Zeit der OECD-Definition angepasst, siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1382 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 281 f.

1383 TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 252 f.

1384 Sog. «abstraktes» Verständnis des Vertrauensschutzes, OESTERHELT, Spontaner Austausch, 280; vgl. auch OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 36 f.

Sicherheit gesagt werden, dass die im Rahmen der Veranlagung schriftlich oder mündlich¹³⁸⁵ gemachten Zusagen keine Rulings im Sinne der OECD-Vorgaben sind, da hier keine Berufung auf Art. 9 BV möglich ist¹³⁸⁶.

Art. 9 StAhiV übernimmt ebenfalls den *Numerus Clausus* aus dem FINAL REPORT ACTION 5¹³⁸⁷. Da die Schweizer präferenziellen Steuerregimes im Rahmen der STAF abgeschafft wurden¹³⁸⁸, betrifft die erste Kategorie des Numerus clausus in der Schweiz potenzielle Steuerermässigungen für Erträge aus Immaterialgütern oder vergleichbaren Rechten (Patentboxen)¹³⁸⁹. Die Steurrulings der Kategorie 2 (Transferpreisbestimmungen) sind sehr verbreitet in der Schweiz¹³⁹⁰, bspw. in Bezug auf die Höhe von akzeptierten Zinssätzen auf gruppeninternen Darlehen und die Höhe der Verwaltungsentschädigungen. Capital Rulings¹³⁹¹, die zur Kategorie 3 gehören, sollten hierzulande keinen grossen Anwendungsbereich haben, da Abweichungen vom Massgeblichkeitsprinzip ohne eine gesetzliche Grundlage nicht zulässig sind¹³⁹². Unter die Kategorie 4 würden in der Schweiz Rulings betreffend den Betriebsstättenabzug gem. Art. 52 Abs. 1 DBG fallen. Die Rulings bezüglich *related party conduits* (Kategorie 5) werden voraussichtlich keine grosse Bedeutung in der Schweiz erlangen. Insgesamt ist nur ein geringer Teil von Schweizer Steurrulings vom spontanen Informationsaustausch nach OECD-Vorgaben betroffen¹³⁹³.

Der *territoriale Anwendungsbereich* des spontanen Informationsaustauschs von Steurrulings wird in Art. 10 StAhiV übereinstimmend mit den OECD-Vorgaben definiert¹³⁹⁴.

1385 Zu mündlichen Auskünften siehe OESTERHELT, Spontaner Austausch, 278; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 36.

1386 Bspw. im Rahmen von Steuerprüfungen getroffene Vereinbarungen oder Verständigungslösungen im Bereich der Verrechnungspreise, STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch, 257. Gl.M. OESTERHELT, Spontaner Austausch, 279; VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1231; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 37 f.

1387 SCHREIBER/EICHENBERGER, Spontaner Informationsaustausch, 587 ff.

1388 Holding-, Domizilgesellschaften und gemischte Gesellschaften sowie Prinzipalgesellschaften, siehe Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

1389 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 800.

1390 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 282 f.
Die BEPS-Massnahme 13 überschneidet sich nicht mit der Massnahme 5, da das CbCR keine Informationen über Steurrulings enthält, JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 271 f.; m.w.H. SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 259 f.

1391 Rulings, in welchen die Bemessungsgrundlage über einen fiktiven Abzug in Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip reduziert wird, dazu OESTERHELT, Spontaner Austausch, 283 f.; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 43.

1392 Zur Besteuerung als Finance Branch siehe OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 44.

1393 OESTERHELT, Steurrulings, 440.

1394 SCHREIBER/EICHENBERGER, Spontaner Informationsaustausch, 589 f.

Die OECD legte den *sachlichen Anwendungsbereich* ihres Standards nicht fest. Der FINAL REPORT ACTION 5 enthält einzig eine Bemerkung, dass keine Konsumsteuern betroffen sind¹³⁹⁵. Da Art. 7 Amtshilfeübereinkommen als materiell-rechtliche Grundlage für den Rulingaustausch gilt, wird wohl der sachliche Anwendungsbereich dem Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens entsprechen. D.h., ausgetauscht werden Steuervorbescheide betr. Gewinnsteuer, Steuern auf Erträgen aus geografisch mobilen Aktivitäten und auf Erträgen aus Immaterialgüterrechten¹³⁹⁶. Rulings in Bezug auf Kapitalsteuer und Stempelabgaben unterliegen nicht dem Rulingaustausch.

Weitere Voraussetzung für das Gewähren des spontanen Informationsaustauschs von Rulings ist, dass der Empfängerstaat die *Reziprozität* garantiert¹³⁹⁷. Art. 10 Abs. 4 StAhiV sieht eine Möglichkeit vor, die Übermittlung der Rulings auf Staaten zu beschränken, die sich zur Einhaltung des entsprechenden Standards der OECD verpflichtet haben. Das Amtshilfeübereinkommen setzt jedoch den Grundsatz der *effektiven Reziprozität* nicht als Bedingung für das Gewähren von spontaner Amtshilfe voraus¹³⁹⁸.

Weitere Grenzen¹³⁹⁹ der spontanen Amtshilfe setzt Art. 21 Amtshilfeübereinkommen: Bei der Datenübermittlung zu berücksichtigen sind *das Recht und*

1395 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 12; siehe auch OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 47 f. Betroffen ist wohl der Bereich der Unternehmenssteuern.

1396 In Bezug auf die Verpflichtung zum Austausch von Rulings im Bereich der Verrechnungssteuer siehe OESTERHELT, Spontaner Austausch, 286.

1397 Vgl. BERICHT ÜBEREINKOMMEN AMTSHILFE, 26. Das Reziprozitätsprinzip ist in Art. 30 Amtshilfeübereinkommen erwähnt, dazu TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 253.

1398 Wenn die Staaten, die das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnet haben und somit verpflichtet sind, spontanen Rulingaustausch zu gewähren, dies jedoch nicht tun, hat die Schweiz die Möglichkeit, eine erhebliche Vertragsverletzung gem. WÜRV geltend zu machen oder keine Amtshilfe an diese Staaten mehr zu leisten, M.w.H. OPEL, Spontane Amtshilfe, 384 f.

1399 Das zentrale Element neuer Amtshilfe auf Ersuchen ist die Voraussetzung der «voraussichtlichen Erheblichkeit» der vom ersuchenden Staat verlangten Informationen. Gemäss dem Bundesgericht ist das ein «Scheitelpunkt» der Steueramtshilfe: einerseits muss der grösstmögliche Informationsaustausch sichergestellt und andererseits müssen *fishing expeditions* verhindert werden, BGE 144 II 206 E. 4.3. Dazu NOBEL, Schweizerisches Finanzmarktrecht, §16 Rn. 65 ff.; OPEL, Grenzen der Mitwirkungspflicht, 619 ff.

Es ist davon auszugehen, dass der Massstab der voraussichtlichen Erheblichkeit (Art. 4 Abs. 1 Amtshilfeübereinkommen) nur bei Art. 5 Amtshilfeübereinkommen oder bei Art. 26 OECD-MA zu berücksichtigen ist, jedoch nicht beim spontanen Informationsaustausch. Für die Anwendung des «foreseeably relevant»-Kriteriums auf spontane Amtshilfe sprechen sich JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 267 ff. aus. A.M. sind OPEL, Spontane Amtshilfe, 389 f.; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 287; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 50 f.

die Verwaltungspraxis der beiden Vertragsstaaten, der *Ordre public*, die Wirtschafts- und Berufsgeheimnisse, allgemein anerkannte Besteuerungsgrundsätze etc.¹⁴⁰⁰. Hinzu kommt das Erfordernis, dass der Empfängerstaat *Vertraulichkeitspflichten* (*Grundsatz der Geheimhaltung*¹⁴⁰¹ und der *Spezialität*¹⁴⁰²) einhalten muss¹⁴⁰³. Die empfangenen Informationen sind genau so geheim zu halten wie aufgrund des innerstaatlichen Rechts beschaffte. Die Weitergabe darf nur an die für die jeweilige Steuerart zuständigen Steuer(straf)behörden sowie an die mit den jeweiligen Rechtsmittelverfahren betrauten Gerichte erfolgen¹⁴⁰⁴. Der Umfang der Geheimhaltungspflicht richtet sich grundsätzlich nach dem Recht des ersuchenden Staates¹⁴⁰⁵. Gemäss dem Grundsatz der Spezialität dürfen die erlangten Informationen nur für die im Abkommen erwähnten Steuerzwecke verwendet werden¹⁴⁰⁶. Bei drohender Verletzung der Vertraulichkeitspflichten können und müssen diverse Massnahmen ergriffen werden¹⁴⁰⁷. Zudem sind dem Informationsaustausch durch die verfassungsmässigen Garantien und Prinzipien Grenzen gesetzt¹⁴⁰⁸. Es zeigt sich jedoch, dass unter dem Einfluss der derzeitigen «Effektivitätseuphorie»¹⁴⁰⁹ der Schweizer Regierung gravierende Rechtsschutzdefizite im Bereich der Steueramtshilfe bestehen¹⁴¹⁰.

1400 Die Grenzen der spontanen Amtshilfe sind gleich gesetzt wie die Grenzen der Amtshilfe auf Ersuchen, BOTSCHAFT AMTSHILFEÜBEREINKOMMEN, 5613f. M.w.H. OPEL, Neuausrichtung, 417 ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 802; OPEL, Treu und Glauben, 270 ff.; JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 272.

1401 OPEL, Neuausrichtung, 449 ff.

1402 OPEL, Neuausrichtung, 453 ff.

1403 Art. 22 I und II Amtshilfeübereinkommen.

1404 Art. 22 I Amtshilfeübereinkommen; OPEL, Treu und Glauben, 275; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 287; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steurrulings, 46.

1405 M.w.H. OPEL, Treu und Glauben, 275 ff.

1406 Art. 22 II Amtshilfeübereinkommen; m.w.H. OPEL, Treu und Glauben, 277 ff.

1407 Näheres dazu im Kapitel «Steuertransparenz als Risiko und Chance», IV.4.4.

1408 Wie bspw. das Grundrecht auf Schutz der Privatsphäre, das Verhältnismässigkeitsprinzip, die rechtsstaatlichen Verfahrensgarantien etc., siehe Kapitel «Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung», IV.2.3.1.

1409 OPEL, Treu und Glauben, 260.

1410 Näheres dazu im Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

4. Würdigung der Umsetzung in der Schweiz und weitere Vorschläge

4.1. Allgemeines

Wie bereits ausgeführt, wurden in der Schweiz vor Kurzem oder werden derzeit die OECD-Mindeststandards, die Mindestbesteuerung (Pillar One) und einige Best Practices umgesetzt. Es entsteht dabei der Eindruck, dass die Schweizer Regierung gezwungen ist, den rasanten BEPS-(2.0)-Entwicklungen hinterherzueilen, wobei einige Rechtsprinzipien und demokratische Werte etwas auf der Strecke bleiben. Dazu kommt es, weil der Druck auf kleinere Länder wie die Schweiz seitens der OECD und der G20 enorm ist. Auf den ersten Blick erscheint die Durchsetzung der eigenstaatlichen Interessen im BEPS-Kontext als chancenlos. Die Vorgaben der OECD sind vor allem politisch motiviert, die «Spielregeln» werden von den mächtigen OECD-Mitgliedern festgelegt. Der weitere Grund ist, dass die OECD einerseits ihre Standards laufend anpasst und gleichzeitig auf deren schneller Umsetzung beharrt. Die «Willkür» der OECD-Massnahmen macht eine vorausschauende gesetzgeberische Planung für die Mitglieder, die inoffiziell «nichts zu sagen haben», schwierig, wenn nicht unmöglich. Insbesondere, weil der ordentliche Schweizer Gesetzgebungsprozess aufgrund der ausgeprägten Mitwirkungsmöglichkeiten der Verbände etc.¹⁴¹¹ und der direkten Demokratie keine schnellen Implementierungen duldet. Für den Schweizer Gesetzgeber ist es fast unmöglich, auf unerwünschte Entwicklungen zeitnah zu reagieren¹⁴¹².

Bei der konkreten Umsetzung der BEPS-Massnahmen fällt auf, dass sich bestimmte gemeinsame Tendenzen herauskristallisiert haben, welche gewiss auf die Ohnmacht der kleinen Schweiz gegenüber der mächtig gewordenen Organisation zurückzuführen sind.

Einerseits ist es die im Rahmen dieser Arbeit mehrmals erwähnte *ausufernde und ungebremste Übernahme der OECD-Soft-Law-Bestimmungen in das Schweizer Rechtssystem*. Diese Tendenz bestand bereits vor der Realisierung der BEPS-Initiative¹⁴¹³, mit dem BEPS-Projekt hat sie aber den Einzug ins Schweizer Steuerrecht gefunden¹⁴¹⁴. Das (OECD-)Soft-Law ist zwar nicht

1411 Wegen der Globalisierung verlieren die Parteien, Verbände, Gewerkschaften und Kantone zunehmend Mitgestaltungsmöglichkeiten im Gesetzgebungsprozess, der Bundesrat und die Bundesverwaltung gewinnen an Einfluss. Die schweizerischen Entscheidungsprozesse werden transformiert, LIPP, Standort Schweiz, 17f.

1412 Vgl. MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

1413 Vor allem im Bereich des Finanzrechts, siehe Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

1414 Vgl. bspw. OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 89.

bindend. *«But in reality soft law is often more strictly enforced than regular international law. This raises potential concerns with regard to constitutional competences because, unlike regular international law, soft law generally does not need to be ratified by the legislature. As a result, soft law effectively restricts the legal sovereignty of states even though it is not directly legally binding.»*¹⁴¹⁵ Die Verweise auf die OECD-Standards in der aktuellen Steuerrechtgesetzgebung haben ein solches Ausmass angenommen, dass die «Schmerzgrenze» schon längst überschritten ist¹⁴¹⁶. Zuzugeben ist, dass es keine einfache Aufgabe ist, in der Schweiz eine international akzeptierte Steuergesetzgebung zu etablieren, welche zugleich die (aktuellen) OECD-Standards zu berücksichtigen und die nötige demokratische Legitimation in sich zu vereinen vermag. Jedoch müssen hier auch andere Möglichkeiten in Betracht gezogen werden als direkte (dynamische) Verweise auf die OECD-Standards in Schweizer Gesetzen und Verordnungen!

Andererseits werden die *materiell-rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmenssteuerrecht durch die BEPS-Vorgaben stark eingeschränkt*. Der Schweizer Staat wird seiner Souveränität in Bezug auf die Gestaltung von eigenem Steuerrecht praktisch beraubt¹⁴¹⁷.

Zum einen kann die Schweiz darauf reagieren, indem sie die allgemeinen Rahmenbedingungen für MNE in der Schweiz zu verbessern versucht, was derzeit auch geschieht¹⁴¹⁸. *«Insgesamt beruht das Wirtschaftswunder Schweiz auf liberalen Rahmenbedingungen. Das machte den Standort Schweiz für alle drei mobilen Produktionsfaktoren attraktiv, also für Arbeit, Kapital, Wissen.»*¹⁴¹⁹ Zu den Vorteilen des Standorts Schweiz zählen bereits politische und ökonomische Stabilität, gute Infrastruktur, Sicherheit und institutionelle Annehmlichkeiten und (die in der letzten Zeit zwar etwas angeschlagene) Rechtssicherheit¹⁴²⁰. Doch auch die bestehenden Herausforderungen sind nicht zu unterschätzen, bspw. die beschränkte Marktgrösse der Schweiz und die Auslandsabhängigkeit¹⁴²¹. Auch die Sicherstellung der Verfügbarkeit von qualifiziertem Personal¹⁴²² wird hierzulande zunehmend schwieriger. Deswegen sind bspw. die

1415 CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 325.

1416 Näheres dazu im Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1417 Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

1418 Siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft», IV.5.3.

1419 BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 418.

1420 Dazu Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1421 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat 52 ff.

1422 *«Ob in einem Land viel oder wenig produziert wird, hängt nicht zuletzt von der Qualität des Humankapitals ab, d.h. von der Bereitschaft der Menschen zu arbeiten, von deren Ausbildungsstand, der Kreativität und Innovationsfreudigkeit. Es sind die einzelnen*

Migrationsbestimmungen, wonach die Universitätsabsolventinnen und -absolventen aus Nicht-EU/EFTA-Staaten nach dem (durch die Schweizer Steuerzahlenden subventionierten [!]) Studium, aufgrund der Kontingente¹⁴²³ und komplizierter Bewilligungsverfahren¹⁴²⁴ aus der Schweiz ausreisen müssen, nicht nachvollziehbar. Angesichts des herrschenden Fachkräftemangels muss den Unternehmen eine Möglichkeit eingeräumt werden, Uni-Talente auf eine unkomplizierte Art und Weise anstellen und im Land behalten zu dürfen¹⁴²⁵. Ein weiteres Risiko aus Sicht vieler Unternehmen stellt auch ein veränderter Umgang mit Initiativen und Referenden dar, welcher die wirtschaftliche Offenheit gefährdet und zum Vertrauensverlust führen kann¹⁴²⁶. Um den *«Spagat zwischen den Anforderungen des globalen Wettbewerbs und den Ansprüchen der ansässigen Gesellschaft»*¹⁴²⁷ zu schaffen, muss die Schweizer Wirtschaft nicht nur Lobbying im klassischen Sinne betreiben, sondern sich für die Aufklärung und einen informellen Austausch mit den Stimmbürgern einsetzen.

Auf die starke Einschränkung ihrer Besteuerungssouveränität versucht die Schweiz zum anderen mit dem «Ausreizen» des (noch) vorhandenen Spielraums im Unternehmenssteuerrecht zu reagieren. Bspw. werden die von der OECD unter bestimmten Bedingungen akzeptierten Steuervergünstigungen für Forschung und Entwicklung im Rahmen der STAF gewährt¹⁴²⁸. Die Nachteile dieser Strategie sind, dass sich die Schweiz in diesem Vorhaben gegen

Menschen, die das Wirtschaftswachstum und den Wohlstand eines Landes schaffen und vorantreiben», SCHILTKNECHT, Wohlstand, 22.

1423 Art. 20 AIG.

1424 Art. 18 ff. AIG; vgl. auch SEM, Grundlagen zur Arbeitsmarktzulassung.

1425 Der Bundesrat lehnte bereits zwei Motionen ab, welche ein Start-up-Visum bzw. die einfachere Erteilung von Arbeitsbewilligungen für Hochschulabgänger von ausserhalb der EU forderten; vgl. auch FDP Motion *«Wenn die Schweiz teure Spezialisten ausbildet, sollen sie auch hier arbeiten können»*; *«Ein Schweizer Diplom kann für eine internationale Karriere ein starker Trumpf sein. Die Schweizer Wirtschaft würde ausländische Fachleute mit Schweizer Abschluss nach dem Studium eigentlich gern selbst beschäftigen. Komplizierte Regeln und Einwanderungsgesetze stehen ihr und allen Absolventen im Weg, die nicht aus der EU oder dem EFTA-Raum kommen»*, *«Hartes Pflaster für Hochschul-Absolventen aus Drittstaaten»*, SWI-online vom 15.5.2019; *«Wer in der Schweiz studiert hat, soll auch hier arbeiten können»*, SRF-online vom 16.3.2023.

1426 Solche Volksinitiativen wie die Masseneinwanderungsinitiative können sich für die Schweizer Wirtschaft als sehr schädlich erweisen, vgl. *«Drei von zehn Firmen kündigen einen Jobabbau an»*, TA-online vom 31.12.2016.

Die Annahme von ausländerfeindlichen und wirtschaftsfeindlichen Initiativen lässt sich dadurch erklären, dass die grossen Wirtschaftsverbände immer mehr Mühe damit haben, die Gesamtheit ihrer Mitglieder zu vertreten (divergierende Interessen innerhalb des Verbandes). Zudem sind sie durch den Wachstumsskepsis und Globalisierungsängste in der Bevölkerung erklärbar. Daraus ergibt sich ein Spannungsfeld zwischen Demokratie, Souveränität und Globalisierung, GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 250 ff.

1427 GENTINETTA/SCHOLTEN, Heimat, 258.

1428 Siehe Kapitel «Substanz», IV.3.3.1.

eine starke Konkurrenz durchsetzen muss¹⁴²⁹ und dass die derzeit akzeptierten Steuerinstrumente und -regimes nur solange existieren «dürfen»¹⁴³⁰, bis die OECD eine Abkehr von ihrer aktuellen Steuerpolitik macht, um dann den Ländern ganz andere Steuerstandards aufzuzwingen. Dann heisst es für die Schweiz: wieder «Brände löschen», wieder die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen anpassen. Nach der Steuerreform ist vor der Steuerreform. Schliesslich präsentiert sich das Ergebnis dieser «Pflästerlipolitik» als ein «Flickenteppich» von Steuerregelungen¹⁴³¹, welcher die bestehende, bereits sehr komplizierte¹⁴³² Schweizer Steuerordnung sowohl für die Steuerbehörden als auch für die Steuerzahlenden noch unübersichtlicher, unverständlicher, unsicherer und aufwendiger macht.

Wenn die früheren Steuerstrategien wie die Steuersenkungen keinen Vorteil mehr bringen oder die gegenwärtigen Steuerstrategien kaum Wettbewerbsvorteile verschaffen können, braucht es eine Neujustierung der Schweizer Steuerpolitik (inkl. Steuersystem)¹⁴³³, ihre Anpassung an die neue, schnelle, vernetzte und von den mächtigen Ländern dominierte Steuerwelt¹⁴³⁴. *«Die Globalisierung erzwingt globale Regeln. Grösste Herausforderung ist die derzeit mangelnde politische Anpassung der Schweiz an diese neuen Spielregeln der globalisierten Welt.»*¹⁴³⁵

1429 Viele Länder wollen derzeit, dass man bei ihnen Produktion und Entwicklung aufbaut und sind bereits jetzt erfolgreicher als die Schweiz, vgl. das Interview mit dem Roche-CEO THOMAS SCHINECKER, in: «Wir werden dieses Jahr mehr in Forschung und Entwicklung investieren», TA-online vom 15.3.2023. Siehe auch Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2.

1430 Bspw. mussten einige Länder, darunter die Schweiz, die Rahmenbedingungen für ihre Lizenzboxen anpassen, nachdem die OECD bekanntgegeben hat, dass *«Lizenzgebühren nur dann steuerlich akzeptiert werden, wenn sie in ein Land fließen, in dem der Konzern Forschung und Entwicklung betreibt»*, PASCAL SAINT-AMANS in: «OECD strebt strenge Kriterien für Lizenzboxen an», BaZ-online vom 4.3.2014.

1431 Auch derzeit laufen sehr viele Reformbestrebungen im Steuerrecht, vgl. «Jetzt soll die Stempelsteuer fallen – und als Nächstes?», TA-Online vom 27.1.2022.

«Während sich viele Steuerpflichtige noch mit diversen Details der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) auseinandersetzen, zeichnen sich zumindest für grosse Konzerne aufgrund von Säule 2 bereits weitere signifikante Änderungen ab», MARTI/BIRNER/RÖLLIN, BEPS 2.0, 486.

1432 Das Steuerrecht als Materie ist hochkomplex geworden. Wahrscheinlich sind nur wenige Personen in der Schweiz im Stande, die wirtschaftlichen und rechtlichen Auswirkungen jeder so kleinen Änderung zuverlässig einzuschätzen. Da diese Personen meistens nicht im Schweizer Parlament sitzen, werden Steuergesetze erlassen, die ihre eigentlichen Ziele verfehlen, die Überregulierung erst verstärken und beim Inkrafttreten bereits meistens überholt sind.

1433 Siehe Kapitel «Ziele der Umsetzung», IV.1.

1434 Die Schweiz muss sich *«an die neuen Spielregeln der globalisierten Welt anpassen»*. Sie steht derzeit *«beizentralen internationalen Themen mit dem Rücken zur Wand»*, STRAHM, Bedeutungsverlust, 153.

1435 STRAHM, Bedeutungsverlust, 153 f.

Damit die Neujustierung gelingt, braucht es eine *grundlegende Revision des schweizerischen materiellen Steuerrechts*: des Unternehmenssteuerrechts, des Verrechnungssteuerrechts¹⁴³⁶, des Steuerverfahrensrechts und Steuerstrafrechts¹⁴³⁷.

Unbedingt notwendig ist zudem die Einführung der Konzernsteuergesetzgebung¹⁴³⁸. Da jede juristische Person in der Schweiz ein Steuersubjekt für sich ist, kann die Schweiz steuerlich keine optimalen Bedingungen zur Konzernfinanzierung anbieten¹⁴³⁹. Derzeit wird die Konzernstruktur als bevorzugte Organisationsform der Wirtschaftspraxis¹⁴⁴⁰ *«lediglich punktuell (und damit teilweise mangelhaft) – entweder unmittelbar oder mittelbar – berücksichtigt»*¹⁴⁴¹. Insbesondere nach der Abschaffung von Spezialgesellschaften im Rahmen der STAF werden die Nachteile gegenüber ausländischen Rechtsordnungen¹⁴⁴² umso sichtbarer und der Verlust von Standortvorteilen akuter. Zwar sind diesbezüglich hin und wieder einige Bestrebungen im Gange¹⁴⁴³, diese reichen bisher jedoch nicht aus, um die verlorenen Standortvorteile zu kompensieren¹⁴⁴⁴. Nachdem die Konzern-Steuroptimierung mittels Fremdfinanzierung von der OECD im Rahmen der Aktionspunkte 2 und 4 eingeschränkt wurde¹⁴⁴⁵, verleiht das der Forderung nach dem Konzern-

1436 Die Revision des VStG wurde jedoch an der Volksabstimmung vom 25.9.2022 abgelehnt, vgl. EFD, Reform der Verrechnungssteuer (Stärkung des Fremdkapitalmarkts).

1437 Vgl. BEHNISCH/CAPUS, Erneuter Renovationsbedarf, 599 ff.; «Streit um Weissgeld wird immer heftiger», TA vom 5. November 2012, 4.

1438 Im Moment ist die Schweizer Gesetzgebung eher auf KMU ausgerichtet, BRAENDLI, Internationalisierung, 44; m.w.H. REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 26 ff.

1439 BERTSCHINGER, Risikomanagement, 104.

1440 Zu den Vorteilen der Konzernstruktur siehe REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 25 ff.

1441 REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 1.

1442 Bspw. muss die Tochtergesellschaft immer eine Ungleichbehandlung hinnehmen, da sie, verglichen mit anderen Gewinnsteuersubjekten, höher belastet wird, m.w.H. OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 261.

Zu weiteren Mängeln bei der Konzernbesteuerung geltender Schweizer Gesetzgebung siehe REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 30 ff.

1443 Dass es auch anders gehen kann, zeigt die Einführung der MWST mit der Gruppenbesteuerung im Jahre 1995, REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 1. Zudem erweitert auch die im April 2017 in Kraft getretene Neufassung von Art. 14a VStV den Anwendungsbereich des Konzernprivilegs für bestimmte Konzerne, OESTERHELT, Konzernfinanzierung, 622 ff.

1444 Nicht hilfreich in diesem Zusammenhang ist insbesondere die restriktive Verrechnungssteuerpraxis für gruppeninterne Finanzierungen, BERTSCHINGER, Risikomanagement, 104.

1445 BRÜGGER/ZÜGER, Konzernfinanzierung, 512 ff.

steuerrecht, die bereits seit Längerem von der Wirtschaft geltend gemacht wird, mehr Dringlichkeit und Aktualität.

Bei der Steuerrechtsrevision spielt die Ganzheitlichkeit eine grosse Rolle: *«Reformen sollen [...] nicht auf einzelne Steuern isoliert abstellen, sondern die Wirkungen des Steuersystems als Ganzes und zusammen mit den öffentlichen Ausgaben betrachten.»*¹⁴⁴⁶ Nur so können auf lange Sicht ein effizientes und attraktives Steuerumfeld und die notwendigen Fiskaleinnahmen sichergestellt werden¹⁴⁴⁷.

Im Grossen und Ganzen besteht Einigkeit darüber, dass Steuerreformen entsprechend dem Prinzip der Wettbewerbs- und Entscheidungsneutralität der Besteuerung durchgeführt werden müssen¹⁴⁴⁸. Auch dass die Gleichberechtigung von Fremd- und Eigenkapital angestrebt werden sollte und dass das Sparen nicht diskriminiert werden dürfte, ist weitgehend anerkannt¹⁴⁴⁹. Einige wichtige *Grundsatzfragen des Steuerrechts sind jedoch noch zu klären*¹⁴⁵⁰.

Sind es grundsätzlich Einkommen bzw. Gewinn sowie Vermögen bzw. Kapital, die weiterhin (hauptsächlich) besteuert werden müssen oder eher der Konsum? Die Ökonomen behaupten, dass *«[a]ufgrund theoretischer Modelle [...] in einem optimalen Steuersystem die Unternehmensgewinne nicht besteuert werden»*¹⁴⁵¹ sollten. Ein Teil der Lehre¹⁴⁵² und die OECD sprechen sich auch dafür aus¹⁴⁵³. SCHILTKNECHT ist hingegen der Meinung, dass eine Erhöhung

1446 KEUSCHNIGG, *Finanzwissenschaftliche Prinzipien*, 79. Gl.M. SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 208, Steuerwirkungen können nicht losgelöst von den übrigen marktwirtschaftlichen Prozessen analysiert werden.

1447 Damit es zu einer optimalen Allokation der Ressourcen kommt, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Erstens müssen Kapital und Arbeitskraft mobil sein und zweitens muss das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz eingehalten werden, SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 207f.

1448 Vgl. bspw. KEUSCHNIGG, *Finanzwissenschaftliche Prinzipien*, 79 ff. Weitere Anregungen zur künftigen Steuerreform finden sich bei SCHELLING, *Internationale Steuerpolitik*, 106 f.

1449 Siehe Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2.

1450 Da stetig steigende Staatsausgaben zu Steuererhöhungen führen, verliert die Frage «Welche Staatsausgaben sind notwendig?» nie an Aktualität, SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 217 ff. In der Wirtschaftspolitik müssen weitere Fragen beantwortet werden: Mit welchem Steuersystem kann mehr Wohlstand geschaffen werden? Welchen Personen kommt der Wohlstandsgewinn zugute?, SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 209.

Zudem stellt sich die Frage nach dem Regulierungsgrad. Viele Ökonomen fordern eine Abkehr von der aktivistischen Wirtschaftspolitik und verlangen eine Politik, die sich vorwiegend um die Rahmenbedingungen kümmert, die für ein nachhaltiges Wachstum erforderlich sind, m.w.H. SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 223.

1451 M.w.H. SCHILTKNECHT, *Wohlstand*, 195.

1452 KEUSCHNIGG, *Finanzwissenschaftliche Prinzipien*, 83, schlägt auch den Übergang zu einem stärker konsumorientierten Steuersystem vor.

1453 Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

der Mehrwertsteuer, um sinkende Steuereinnahmen zu kompensieren, ein Schritt in die falsche Richtung wäre. Die Steuerlast würde auf diese Weise auf Personen überwälzt, die von der Steuerfluchtmöglichkeit in der Regel keinen Gebrauch machen können und deswegen bereits jetzt die grösste Steuerlast tragen¹⁴⁵⁴. Dieser Einwand darf nicht unbeachtet bleiben, da der soziale Frieden bei einer solchen Entwicklung tatsächlich gefährdet werden könnte¹⁴⁵⁵.

Ideal wäre, wenn Steuerreformen keine Steuererhöhungen verursachen würden¹⁴⁵⁶. Es ist jedoch zu erwarten, dass «gute Steuerreformprojekte [...] kurzfristig zu Steuerausfällen führen»¹⁴⁵⁷ könnten, die schlechten Reformen jedoch dann für längere Zeiten. Die Steuererhöhungen als Kompensationsmassnahme sind also kaum zu vermeiden. Auch hier stellt sich die Frage, wer diese «Bürde» zu tragen hat. Bisher waren und sind es in der Schweiz vor allem die natürlichen Personen, die wegen der starken Progression und vor allem aufgrund der direkten Bundessteuer (die bei wohlhabenden Personen «greift») die Steuerlast mehrheitlich getragen haben und weiterhin tragen. Die juristischen Personen profitierten im Gegensatz zu natürlichen Personen bisher vom proportionalen Steuersatz und von Steuersenkungen¹⁴⁵⁸.

Wenn man sich von der «wirtschaftsfreundlichen» Argumentation «anstecken» lässt, dass die Reduktion von Gewinn- bzw. Vermögenssteuern¹⁴⁵⁹ dazu führe, dass Unternehmen mehr investieren, mehr Arbeitsplätze schaffen etc., was auch natürlichen Personen zugutekomme¹⁴⁶⁰, kann man auf einen grossen Ideenpool zurückgreifen, wie die bestmöglichen steuerlichen Bedingungen zugunsten von Unternehmen geschaffen werden könnten. Die Reichweite der Vorschläge erstreckt sich von Steuerreduktionen bzw. der Reduk-

1454 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 191 ff.

1455 Siehe Kapitel «Lust but not least: (Steuer-)Gerechtigkeit», IV.1.4.

1456 Die Erhöhung der Gewinnsteuer mindert die Investitionen. Mit geringem Wachstum stagniert auch die Beschäftigung, und die abnehmende Kapitalintensität drückt auf die Löhne. Damit schlägt eine Steuer, die die vermögenden Eigentümer und reichen Unternehmen treffen soll, auf die Arbeitnehmer zurück, KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 93.

1457 GENTSCH, Internationale Unternehmensbesteuerung, 450.

1458 Derzeit sind viele Steuerreformen geplant, viele von ihnen werden höchstwahrscheinlich grosse Steuerausfälle beim Bund verursachen. Letztendlich weiss jedoch aufgrund der dynamischen Effekte niemand, wie sich die Steuerreformen auswirken. Nach der STAF-Übergangsphase ist auch mit den Steuererhöhungen für Unternehmen zu rechnen.

1459 Die steuerliche Belastung des Kapitals in der Schweiz ist zwar vergleichsweise tief, wendet man jedoch die Berechnungsmethode von Eurostat, dem Statistischen Amt der EU, an, wird Kapital in der Schweiz nicht viel tiefer besteuert als im EU-Durchschnitt, vgl. «Wie Kapital in der Schweiz belastet wird», NZZ-online vom 12.5.2015.

1460 Siehe Kapitel «Zweites Ziel: Wahrung der wirtschaftlichen Interessen der Schweiz», IV.1.2.

tion von Sozialversicherungsabgaben, Erleichterungen bei der Finanzierung von Start-ups¹⁴⁶¹ bis hin zur Subventionierung bestimmter Branchen¹⁴⁶².

Nachdem die OECD ihre Massnahme 3 präsentiert hat, spätestens jedoch nachdem die Umsetzungspläne der OECD betr. die Mindestbesteuerung bekannt geworden sind, werden die Gewinnsteuersenkungen bzw. der kantonale Steuerwettbewerb (v.a. im Zusammenhang mit dem NFA) auch in der Schweiz kritisch hinterfragt¹⁴⁶³ und das Kosten-Nutzen-Verhältnis von Gewinnsteuersenkungen angezweifelt.

Auch an der Frage, ob angesichts der Entwicklungen im internationalen Steuerrecht bestimmte Branchen oder Unternehmen in der Schweiz subventioniert werden müssen, scheiden sich die Geister. Dafür spricht, dass die OECD diesen Bereich offenbar derzeit nicht auf dem Radar hat¹⁴⁶⁴ und zumindest in der nächsten Zeit keine Interventionen von dieser Seite her zu befürchten sind. Zudem werden auch andere Länder im Bereich der Subventionen aktiv¹⁴⁶⁵. Unternimmt die Schweiz hier nichts, riskiert sie, weitere Standortnachteile zu

1461 Diese Forderung ist mehr als begründet. Die Schweiz ist aus steuerrechtlicher Sicht kein attraktiver Standort für Start-ups, HUBER/SCHWARZENBACH, Besteuerungsmodalitäten, 308 ff. Am besten sollte das Steuersystem die Kapitalverlagerung von weniger profitablen zu profitableren Unternehmen unterstützen. Bspw. sollten die Dividendenausüttungen in Grossunternehmen gefördert werden und kleinen, wachstumsstarken Unternehmen selektive Steuererleichterungen gewährt werden, «Höhere Steuern und ihr Einfluss auf Investitionen: Evidenz aus Europa», KOF Konjunkturforschungsstelle, ETH Zürich vom 6.9.2019. In der Schweizer Steuerpraxis verhält es sich oft anders. Kritisiert wurde bspw. die Steuerpraxis der Zürcher Behörden, die bei der Berechnung der Vermögenssteuer nicht auf den Substanzwert eines Start-ups abstellte, sondern auf das investierte Risikokapital, das zu einem virtuellen Vermögen hochgerechnet wurde. Als diese Praxisänderung eingeführt wurde, hat sie aus mehreren Jungunternehmen über Nacht Steuermilliardäre (auf dem Papier) gemacht und sie so in den Bankrott oder zum Auswandern getrieben, vgl. «Stocker schafft Start-up-Steuer ab und erlöst falsche Millionäre», TA-online vom 1.11.2016; inzwischen wurde diese Praxis relativiert, «Zweite Chance für Schweizer Start-ups», TA-online vom 8.6.2017.

1462 Vgl. bspw. MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 128, 130, FN 37.

1463 BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 118; vgl. auch «Streit um den Steuerwettbewerb: Zug will die Steuern noch weiter senken – Zürich warnt den Nachbarn vor einer «Retourkutsche»», NZZ-online vom 5.5.2023.

Näheres dazu siehe im Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2.

1464 *«Im Kontext von Steuervergünstigungen [sind wohl] auch direkte Subventionen für Firmen zu betrachten. Denn schliesslich könnten diese den Wettbewerb genauso verzerren wie unzulässige Steuerrabatte. Und für die Staatskasse mache es keinen Unterschied, ob sie durch Subventionen oder durch tiefere Steuereinnahmen geschmälert werde. Das müsste auch die OECD interessieren [...]». «Das ist nicht mein Gebiet, gab [Pascal Saint-Amans] zurück. «Gehen Sie damit zur Welthandelsorganisation»», «OECD strebt strenge Kriterien für Lizenzboxen an», BaZ-online vom 4.3.2014.*

1465 Vgl. Interview mit dem Roche-CEO Thomas Schinecker, in: «Wir werden dieses Jahr mehr in Forschung und Entwicklung investieren», TA-online vom 15.3.2023.

erleiden. Gegen die Subventionen spricht (ausser der «üblichen» Einwände¹⁴⁶⁶) das Risiko, dass sie einen Verstoss gegen das WTO-Recht darstellen könnten¹⁴⁶⁷. Hier muss das Risiko, bei den Subventionen international «abgehängt» zu werden, gegen das Risiko, im WTO-Schiedsverfahren zu unterliegen, gut abgewogen werden¹⁴⁶⁸.

Vor allem aus Wirtschaftskreisen wird oft die Reduktion von AHV-Beiträgen für Unternehmen vorgeschlagen. Diese werden in der Regel bei der Gewinnermittlung als Personalaufwand¹⁴⁶⁹ in der Erfolgsrechnung berücksichtigt. Es ist jedoch anerkannt, dass es sich bei den vom Arbeitgeber zu entrichtenden AHV-Beiträgen um Abgaben mit steuerähnlichem Charakter handelt, da ab einem Schwellenwert keine Gegenleistung (nicht mehr rentenbildende Beiträge) in Form des Versicherungsschutzes vorliegt¹⁴⁷⁰. Um Gewinnsteuern zu minimieren, ohne die Gewinnsteuersätze zu senken, schlagen URS BEHNISCH und KATHARINA HÄNGGI vor, die Gewinnsteuern an die AHV-Beiträge ganz oder teilweise *anrechnen zu lassen*¹⁴⁷¹. Eine ähnliche Vorgehensweise wird in einigen Kantonen bereits in Bezug auf die Kapitalsteuer praktiziert: Die Gewinnsteuer wird an die Kapitalsteuer angerechnet (Art. 30 Abs. 2 StHG). Nur aus der BEPS-Perspektive bringt die Anrechnung von Gewinnsteuer an die AHV-Beiträge viel mehr Vorteile. Die Höhe des veranlagten Gewinnsteuerbetrags (sprich der «massgeblichen Körperschaftsteuern» im Sinne der OECD-Standards¹⁴⁷²) verändert sich nach der Anrechnung nicht, die Schlussrechnung fällt jedoch tiefer aus.

1466 Die Hauptfrage bei den Subventionen lautet: Ist der Nutzen von subventionierten öffentlichen Gütern grösser als deren Kosten?, SCHILTKNECHT, Wohlstand, 217 ff.

1467 Im Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen (SCMA, SR O.632.20) werden als Subventionen ausdrücklich auch steuerliche Beihilfen und Vorteile erwähnt, wie Steueranreize, Steuergutschriften oder Ausnahmen von der ordentlichen Bemessungsgrundlage. Exportsubventionen (Subventionen, die davon abhängig sind, dass einheimische Waren Vorrang vor eingeführten Waren erhalten) sind verboten. Andere Subventionen sind verboten, wenn sie die Spezialität aufweisen (d.h., der Empfängerkreis wird auf bestimmte Unternehmen beschränkt) und ein Schädigungspotenzial haben, m.w.H. BARTHOLET, WTO und Steuern, 385 ff.

1468 Siehe Kapitel «Drittes Ziel: Umsetzung gemäss Verfassungs- und Völkerrecht», IV.1.3.

1469 Der Personalaufwand umfasst die Löhne sowie die AHV-, IV-, EO-, ALV-Beiträge sowie die Unfallversicherungs- und die Pensionskassenbeiträge.

1470 REICH, Steuerrecht, §1, Rn. 20 ff.

1471 HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 29.

1472 Siehe dazu Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2 und Kapitel «Pillar Two und CFC-Rules», IV.4.3.

Da die OECD ihren Fokus nicht auf *die Besteuerung von Privatpersonen* legt, sondern nur die Unternehmensbesteuerung im Blick hat¹⁴⁷³, ist es auch im Interesse der Schweiz, auch hier mit den steuerlichen Fördermassnahmen anzusetzen¹⁴⁷⁴.

Erfreulich in diesem Zusammenhang ist, dass der Gesetzgeber auf die seit mehreren Jahren bestehende Forderung, den angelsächsischen Trust in der Schweizer Gesetzgebung zu verankern, endlich reagiert hat¹⁴⁷⁵. Denn «[d]ie Schweiz sollte ihre Wettbewerbsvorteile auf ausländischen Druck hin nicht aufgeben, ohne die Wettbewerbsvorteile der Konkurrenz einzuführen»¹⁴⁷⁶. Der Vorwurf für einen Schweizer Trust überzeuge «durch seine Flexibilität, seine inhaltliche Schlüssigkeit und illustriert den bemerkenswerten Mut des Gesetzgebers, Neuland zu betreten und hierzulande unbekannte Vehikel ins Schweizer Recht einzuführen»¹⁴⁷⁷. Vor allem entspricht dessen Einführung dem Bedürfnis nach den passenden Instrumenten zur Vermögensstrukturierung und Nachlassplanung und bietet den Anwendenden Rechtssicherheit¹⁴⁷⁸. Der Trust hat viele steuerrechtlichen Vorteile¹⁴⁷⁹, welche sich natürliche und juristische Personen in der Schweiz zunutze machen können. Diese Entwicklung ist zu begrüssen, da sie somit auch die Steuerattraktivität der Schweiz erhöht.

Anders verhält es sich mit der Dividendenbesteuerung¹⁴⁸⁰. Diese wurde im Rahmen des STAF-«Kuhhandels» bedauerlicherweise erhöht¹⁴⁸¹. Zwar

1473 Bspw. sind Einkommenssteuern der Anteilsinhaber von Kapitalgesellschaften vom Anwendungsbereich des Aktionspunkts 5 nicht erfasst, OESTERHELT, Spontaner Austausch, 285f.

1474 Gemäss Bundesamt für Statistik gehören Steuerschulden zu den häufigsten Zahlungsrückständen. 7,5% der Schweizer Bevölkerung haben Steuerschulden, siehe Bundesamt für Statistik, *Verschuldung*. Eine mögliche Massnahme, die dieses Übel an der Wurzel packen könnte, wäre die Ausweitung der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens auf alle Steuersubjekte (mit Möglichkeiten einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung). Dieses Vorgehen würde auch die Steuerhinterziehung eindämmen. Zur Quellenbesteuerung siehe «Die Besteuerung an der Quelle», Schweizerische Steuerkonferenz, Februar 2009; MATTEOTTI/NEUKOMM/MEYER, *Entwicklungen 2021*, 541 ff.

1475 Gem. dem Gutachten von MARIO MORGER/ROMAN LIESCH/ANDREA OPEL, *Regulierungsfolgenabschätzung zur Schaffung einer gesetzlichen Regelung von Trusts in der Schweiz – Analyse der volkswirtschaftlichen Auswirkungen*, liegt in der Schweiz in Bezug auf Trusts ein Regulierungsversagen vor. M.w.H. JAKOB/KALT, *Schweizer Trust*, 2.

1476 BEHNISCH, *Amtshilfe der Schweiz*, 783.

1477 JAKOB/KALT, *Schweizer Trust*, 14.

1478 Vgl. Einführung des Trusts: Änderung des Obligationenrechts, Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens vom 12. Januar 2022; JAKOB/KALT, *Schweizer Trust*, 3 ff.

1479 M.w.H. LINDEMANN/TAKHTAROVA, *Rechtsschutz*, 179. Kritisch dazu OPEL/OESTERHELT, *Trust*, 289 ff.

1480 Zur Dividendenbesteuerung siehe OESTERHELT/SCHREIBER, *Besteuerung*, 134 ff.

1481 Siehe Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.2.

wirke sich die hohe Dividendenbesteuerung signifikant negativ vorwiegend auf die Investitionen von kapitalschwachen, unternehmergeführten Firmen und weniger negativ auf die Investitionen von dividendenzahlenden, managergeführten Firmen aus¹⁴⁸². Doch senden sowohl die Steuererhöhungen als auch die Verstärkung der wirtschaftlichen Doppelbelastung keine guten Signale an die potenziellen Investoren.

Wie aufgezeigt, bestehen in der Theorie mehrere Ansätze, wie die Schweiz den Herausforderungen des veränderten internationalen Steuerumfelds begegnen könnte. In der Praxis sind jedoch die dringend benötigten Steuerreformen wegen des politischen Systems der Schweiz kaum durchführbar. Insbesondere werden diese mit den Argumenten, dass Steuerreformen Steuerausfälle verursachen würden oder mit zu viel Kosten verbunden seien, erfolgreich bekämpft. Das Steuersystem der Schweiz ist *«historisch geprägt und [lässt] sich nur mit sehr überzeugenden Argumenten ändern»*¹⁴⁸³. Solange die Schweizer Wirtschaft wie ein Schweizer Uhrwerk funktioniert, werden die nur wissenschaftlich begründeten Argumente nicht gut genug für eine «Steuerrevolution» sein. In der Zwischenzeit ist mit dem Fortsetzen der «Pflasterlipolitik» zu rechnen: «Steuer-Updates» bekommt nicht das ganze Schweizer Steuersystem, sondern erhalten nur die einzelnen Bereiche, wie bspw. derzeit Forschung und Entwicklung.

4.2. Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb

Angesichts des Misserfolgs mit der Unternehmenssteuerreform III¹⁴⁸⁴ wurde die «Neuaufgabe» der Steuerreform mit der AHV-Reform verknüpft, um die Chancen für eine Annahme an der Urne zu erhöhen. Was für einige ein «Kompromiss»¹⁴⁸⁵ war, wurde von den anderen als «Kuhhandel»¹⁴⁸⁶ und als eine verpönte *«kontroverse Verknüpfung zweier Baustellen»*¹⁴⁸⁷ bezeichnet. Der Kernpunkt des «Kuhhandels» war, dass für jeden Franken, welchen Bund, Kantone und Gemeinden wegen der Steuerreform voraussichtlich weniger einnehmen würden, ein Franken zusätzlich in die AHV fliessen soll. Dass anstatt eines «Zückerchens» der Vorgängerreform in Form von Kinderzulagen

1482 «Höhere Steuern und ihr Einfluss auf Investitionen: Evidenz aus Europa», KOF Konjunkturforschungsstelle, ETH Zürich vom 6.9.2019.

1483 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 198.

1484 Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

1485 Vgl. bspw. KÜTTEL/NEUHAUS, STAF, 60.

1486 SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 785.

1487 «AHV-Deal soll die Steuerreform retten», NZZ vom 17.5.2018, 1.

ein «Zucker»¹⁴⁸⁸ in Form der zusätzlichen AHV-Beiträge dem Volk angeboten wurde, könnte eine entscheidende Rolle bei der Annahme der STAF gespielt haben. Die Verknüpfung der Steuerreform mit der AHV-Reform verletzte dennoch den Grundsatz der Einheit der Materie¹⁴⁸⁹, hinterliess einen fahlen Beigeschmack und schuf «*ein staatspolitisch gefährliches Präjudiz*»¹⁴⁹⁰.

Nun stellt sich die Frage, ob dieser «Kuhhandel» auch seinen Preis wert war, d.h., ob die STAF das Potenzial hat, die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten¹⁴⁹¹.

Die STAF kann ihre angestrebte Wirkung unter anderem nur dann entfalten, wenn sie *die Anforderungen der OECD an die substanzbasierte steuerliche Förderung* berücksichtigt. Dies zu beurteilen, ist aus mehreren Gründen schwierig. Erstens scheint bis heute keine international akzeptierte Standarddefinition des Begriffs «Substanz» zu existieren¹⁴⁹². Sowohl die MNE bei der Umsetzung einer Struktur mit einer IP-Gesellschaft als auch die Jurisdiktionen bei der Ausgestaltung der Steuererleichterungen müssen mehrere Substanzerfordernisse¹⁴⁹³ separat berücksichtigen. Zweitens hat die Schweiz zwar ihre «Verpflichtung» gegenüber der OECD wahrgenommen und ihre eigene Definition von qualifizierenden Gesamtausgaben, deren Berechnung etc. in der Patentbox-Verordnung festgehalten. Ob diese Definition jedoch auch dem Verständnis der OECD von einer «BEPS-konformen Patentbox» entspricht, wird vermutlich erst nach dem ersten Peer Review deutlich¹⁴⁹⁴.

1488 Vgl. «AHV-Deal soll die Steuerreform retten», NZZ vom 17.5.2018, 1.

1489 Der Grundsatz der Einheit der Materie besagt, dass zwischen den einzelnen Teilen einer Abstimmungsvorlage ein sachlicher Zusammenhang bestehen muss, EGLI, Die Einheit der Materie, 397 ff.

KÜTTEL/NEUHAUS, STAF, 60, sind a.M.: «Dieser Handel ist hinzunehmen, da er nur vordergründig sachfremd ist.» KÜTTEL/NEUHAUS weisen daraufhin, dass die AHV teilweise mit Steuern finanziert wird, ebd. Die AHV-Beiträge haben bekanntlich einen steuerähnlichen Charakter, siehe dazu Kapitel «Allgemeines», IV.4.1. Diese Argumentation dürfte wohl zu weit hergeholt sein, da fast alle Finanzangelegenheiten in der Schweiz einen Bezug zum Steuerrecht haben können.

1490 CHRISTOPH SCHALTEGGER, in: «Wirtschaftsprofessor warnt vor Steuerreform: Das wird die Schweiz auseinanderreißen», Luzerner Zeitung-online vom 12.5.2019.

1491 BOTSCHAFT SV17, 2528 ff.

1492 Vgl. bspw. BRÜLISAUER, Swiss perspective, 811 ff.

1493 Bspw. stammt der DEMPE-Ansatz aus der Verrechnungspreisgestaltung, das Substantial Activity Requirement aus den Harmful Tax Practices und der Beneficial Ownership Test aus den Steuerabkommen, m.w.H. NAVISOTSCHNIGG, Substance, 1.6; STADLER/BERR/TOMPAI, Besteuerung, 507 ff. In Bezug auf die Substanzerfordernisse von Action Point 5 siehe Kapitel «Substanz», III.3.3.1.

1494 SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 785.

Was die Kompatibilität der Schweizer Patentbox mit dem WTO-Recht angeht, so steht sie gemäss KUMASHOVA, Compliance with WTO, 646 ff., mit den WTO-Regeln (Diskriminierungsverbot und Beihilferegeln) im Einklang, da sie nicht zwischen Einkommen aus Inlands- und Exporttransaktionen unterscheidet.

In den letzten Jahren wurde im Schweizer Steuersystem ein Paradigmenwechsel vollzogen. Während nach altem Recht ausländische Aktivitäten steuerlich gefördert wurden, erhalten neu die im Inland durchgeführten Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten Steuervergünstigungen¹⁴⁹⁵. An dieser Stelle muss hinterfragt werden, ob es aus rechtlicher und wirtschaftlicher Sicht sinnvoll und unbedenklich ist, ein attraktives steuerliches Umfeld vorwiegend für Unternehmen «mit Substanz» zu schaffen und alle anderen Branchen «ins Abseits» zu stellen¹⁴⁹⁶. Aus rechtlicher Sicht könnten die einseitige Förderung von Forschung und Entwicklung und die territoriale Beschränkung der steuerlichen Förderung von F&E-Aktivitäten problematisch sein¹⁴⁹⁷. Die wirtschaftlichen Auswirkungen der steuerlichen Förderung einer einzigen Branche auf die übrigen Branchen, wie die Dienstleistungsbranche, den Handel etc., werden an dieser Stelle ausgeklammert, sind jedoch voraussehbar negativ. Zudem müssen die sozialpolitischen Konsequenzen der Neuansiedlung von Unternehmen mit «mehr Substanz», d.h. u.a. mit mehr Personalbedarf und dem damit zusammenhängenden gesteigerten Ressourcenverbrauch und dem verschärften Fachkräftemangel, in die «Gleichung» miteinbezogen werden¹⁴⁹⁸.

Die STAF-Massnahmen müssen, damit sie die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz erhalten oder gar verbessern können, **im Vergleich zu den Fördermassnahmen anderer Länder mindestens konkurrenzfähig sein**¹⁴⁹⁹.

Bei der Einführung einer Patentbox musste die Schweiz ihre ursprünglichen Vorstellungen darüber, wie diese zu gestalten ist, aufgeben¹⁵⁰⁰. Nachdem die Anforderungen an eine OECD-konforme Patentbox festgelegt wurden, hätte man erwarten können, dass die schweizerische Patentbox an die Grenzen des Akzeptablen gehen wird, um die bestmöglichen Bedingungen für Unternehmen herauszuholen. Doch stattdessen bemängeln Fachleute und Lehre *unisono* die Bedingungen des Eintritts in die Patentbox «made in Switzerland», den damit verbundenen Aufwand, ihre Komplexität¹⁵⁰¹, und das zu Recht.

1495 MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, *Entwicklungen* 2020, 375.

1496 Vgl. «Umwälzung bei der Besteuerung von Konzernen», *NZZ* vom 5. Oktober 2015.

1497 Dazu Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1498 Vgl. bspw. «Sorgen wegen Zuwanderung. 10-Millionen-Schweiz – Risiko oder Chance?», *TA-online* vom 30.1.2023.

1499 MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, *Forschungsstandort*, 803; Vgl. «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», *KPMG*, November 2021, 16 ff.; siehe dazu Kapitel «Allgemeines», IV.4.1.

1500 Die Schweizer Patentbox «von früher» sollte «breit» sein, d.h., die gesamten Kosten und Erträge für Forschung und Entwicklung sollten steuerlich anrechenbar sein, auch wenn sie im Ausland angefallen sind, «Weniger Steuerausfall, mehr Forscher», *TA-online* vom 6.10.2014.

1501 Vgl. bspw. «Wie profitieren Firmen von der Steuerreform?», *NZZ* vom 5.10.2020, 9.

Der Eintritt in die Patentbox, insbesondere im Hinblick auf die *Entry Tax*¹⁵⁰², die scharf kritisiert wird, weil sie u.U. erhebliche steuerliche Belastungen zur Folge haben kann¹⁵⁰³, muss gut überlegt sein. Zudem muss der Zeitpunkt des Eintritts *möglichst früh* gewählt worden sein, damit das Unternehmen möglichst lange vom Schutz seiner Patente und der privilegierten Besteuerung profitieren kann und damit die regelmässig vorkommenden Verluste in der Startphase noch von den Erträgen abgezogen werden können¹⁵⁰⁴. Der Zeitpunkt des Eintritts darf jedoch auch *nicht zu früh* gewählt werden, wenn die Gefahr besteht, dass nach dem Eintritt für längere Zeit noch keine Gewinne erzielt werden können¹⁵⁰⁵. Vor der erstmaligen Anwendung der Patentbox muss jedes Unternehmen ausserdem sorgfältig prüfen, wie die Patentbox ausgestaltet werden soll, d.h. beim Eintritt in die Patentbox den (richtigen) Boxenansatz gem. Art. 24b Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 2-4 Patentbox-Verordnung wählen. Dieser Entscheid ist auch sonst schon aus wirtschaftlicher Sicht nicht einfach zu treffen. Der Druck steigt jedoch zusätzlich, da keine Möglichkeit besteht, diesen Entscheid vor dem Ablauf des Patents rückgängig zu machen¹⁵⁰⁶, und die Folgen des Boxenaustritts weder im StHG noch in der Patentbox-Verordnung ausdrücklich geregelt wurden¹⁵⁰⁷. Auch für weitere spezifische Konstellationen finden sich keine Regelungen in der Gesetzgebung, weswegen mannigfaltige Fragen noch offen sind und die Rechtsunsicherheit gross ist¹⁵⁰⁸.

Dass der Bundesrat in seiner STAF-Vorlage die Einführung einer Zuzugs-Step-up-Regelung¹⁵⁰⁹ vorgesehen hat, um die negativen Auswirkungen einer allfälligen Wegzugsbesteuerung zu unterbinden, wurde in der Praxis hingegen

1502 SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 341 ff.

1503 SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 792 ff.; HUBER/MAHAWATTAGE/BERR et al., Blickpunkt International und BEPS 2019-1, 445; MARTI/MARIN/FUMAGALLI, Patentbox, 592 ff.

1504 RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht, 9.

1505 In diesem Fall ist der möglichst früher Eintritt in die Patentbox aufgrund von Art. 6 Abs. 2 Patentbox-Verordnung nicht empfehlenswert, RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht, 9; SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 343.

1506 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 181 ff.; SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 788 f.

1507 In Erläuterungen zur Patentbox-Verordnung vom 13. November 2019, 2, wird festgehalten, dass der Patentbox-Austritt keine besonderen Steuerfolgen nach sich ziehe.

In bestimmten Konstellationen könnte es jedoch zu einer Überbesteuerung kommen, BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 194 f.

Zu den Austrittsregelungen in den Kantonen siehe BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 195.

1508 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 196 ff.; SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 785 f.

1509 Art. 24c StHG bzw. Art. 61a DBG.

begrüss¹⁵¹⁰. Gelobt wird der Bundesrat ebenfalls für die unkomplizierten Vorgaben in Bezug auf die Dokumentationspflichten¹⁵¹¹. Dieser Vorteil schwindet jedoch gleich, wenn man den administrativen Aufwand ins Auge fasst, welcher bei der Umsetzung der Patentbox im interkantonalen Kontext entsteht¹⁵¹². Auch die unterschiedliche Ausgestaltung der Patentbox in Bezug auf die Ermässigungshöhe¹⁵¹³ und die Reihenfolge der Entlastungsbegrenzung¹⁵¹⁴ in den Kantonen erhöht den administrativen Aufwand für Unternehmen. Andererseits kann die den Kantonen gegebene Möglichkeit, individuelle «massgeschneiderte» Lösungen bei der Ausgestaltung der Patentbox zu wählen¹⁵¹⁵, auch eine Verschlechterung für die Standortattraktivität bedeuten. Denn eine ungünstige kantonale Regelung bspw. in Bezug auf den Boxeneintritt kann *«eine wesentliche Hürde für die Anwendung der Patentbox»*¹⁵¹⁶ darstellen. Aber auch für die Steuerbehörden kann die IP-Box eine grosse Herausforderung bedeuten. Denn die Behörden müssen einerseits *«die Geschäftsmodelle der qualifizierenden Steuerpflichtigen verstehen und andererseits Hand zu einer praktikablen Umsetzung der Patentbox bieten»*¹⁵¹⁷.

Der Bundesrat hat aus Praktikabilitätsgründen darauf verzichtet, Gewinne aus nicht-patentgeschützten Erfindungen von KMU und aus urheberrechtlich geschützter Software in die schweizerische Patentbox aufzunehmen. Dies sind «Paradebeispiele» für den freiwilligen Verzicht auf Steuervorteile zugunsten der Schweizer Steuerpflichtigen und auf Standortvorteile zugunsten der Schweiz, welche ebenfalls auf das Schärfste kritisiert werden¹⁵¹⁸.

1510 LISSI/VITALI, Grenzüberschreitende Verlagerung, 819; OPEL, Unilaterale Massnahmen, 23 ff. Zur Frage, ob diese Regelung bereits unter geltendem Recht angeht, siehe OPEL, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, 3 ff. Nicht gelöst wurde die Problematik der importierten Reserven im Bereich der Verrechnungssteuer, LISSI/VITALI, Grenzüberschreitende Verlagerung, 819.

1511 Die OECD macht keine Vorgaben in Bezug auf die Dokumentation der Patentbox-Berechnungen, legt jedoch bestimmte Dokumentationspflichten fest, die von den Ländern bei der Festlegung der lokalen Bestimmungen zu berücksichtigen sind, FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 61.

Zu Dokumentationspflichten in der Schweiz vgl. Art. 8 Patentbox-Verordnung und BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 195; SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 792.

1512 Zur interkantonalen Ausscheidung des Patentbox-Gewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte siehe SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 808 ff.

1513 Kantonale Ermässigungen variieren zwischen 10% und 90%, RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht, 5 f.

1514 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 187 ff.; SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 798 ff.; RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht, 5 f.

1515 KÜTTEL/NEUHAUS, STAF, 59 f.

1516 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 191.

1517 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 198.

1518 Dazu nachfolgend.

Die KMU-Patentbox-Erleichterungen gesteht die OECD jenen Unternehmen zu, welche einen jährlichen Bruttoumsatz aus Immaterialgüterrechten von nicht mehr als 7,5 Mio. Euro und einen gesamten konsolidierten Umsatz von nicht mehr als 50 Mio. Euro vorweisen können¹⁵¹⁹. Da Schweizer KMU nicht von dieser Erleichterung profitieren können, müssen sie abwägen, ob sich für sie eine Patentbox überhaupt lohnt¹⁵²⁰. Denn bspw. kann die Entry Tax für KMU höher ausfallen als die aus der Patentbox resultierende Steuerersparnis, weil bei der Entry Tax nicht zwischen den KMU und den MNE unterschieden wird¹⁵²¹. Hinzu kommen die insbesondere für ein KMU schwer zu bewältigenden Faktoren, wie der hohe administrative Aufwand, die komplizierte «Ermittlung» des optimalen Eintrittspunktes und des Boxenansatzes. Dies führt zur Behinderung des Innovationswettbewerbs auf KMU-Stufe und zu Wettbewerbsnachteilen für inländische Unternehmen, so wie die Tatsache, dass Gewinne aus urheberrechtlich geschützter Software keine qualifizierenden IP-Vermögenswerte für die Schweizerische Patentbox darstellen. Da zudem keine Unterscheidung zwischen den in- und ausländischen Patenten gemacht wird, kann die Software mit einem ausländischen Softwarepatent für die schweizerische Patentbox qualifiziert werden, während die Software in der Schweiz nicht patentfähig ist und von der Patentbox ausgeschlossen wird. Diese Haltung des Bundesrates «ermutigt» inländische Unternehmen, ihre Patente für Software in anderen Ländern anzumelden, um dort von Steuererleichterungen zu profitieren¹⁵²².

Zusammenfassend erhält die schweizerische Patentbox teils vernichtende Urteile aus der Wirtschaft und der Lehre. Jedes Unternehmen, ob klein oder gross, muss sich zuerst vertieft mit der Frage auseinandersetzen, ob sich der Aufwand für eine Patentbox überhaupt lohnt¹⁵²³. Die IP-Box ist zwar

1519 FINAL REPORT ACTION 5, Rn. 37.

Zusätzlich müssen weitere Voraussetzungen erfüllt worden sein, damit ein KMU von den Patentboxen-Erleichterungen profitieren darf, HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI, Die Patentbox, 190.

Die KMU-Definition der OECD ist offenbar anders als in der Schweiz. Obwohl es hierzulande keine rechtlich verbindliche KMU-Definition gibt, wird in der Regel die Anzahl der Mitarbeitenden als wesentliches Kriterium festgelegt. Gem. dem Seco gilt der Betrieb mit weniger als 250 Angestellten als KMU, m.w.H. HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI, Die Patentbox, 189 f.

1520 M.w.H. SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 342 f.

1521 RITSCHER/HOLZER/KASCHE, Patentrecht, 10.

1522 FROSS/WAIDELICH/HERBST, Patentbox, 224.

1523 SCHERER/VOGLER, Umsetzung der Patentbox, 340 ff.

Zu beachten ist neu auch, dass, falls die Steuerpflichtigen vor dem Antragstellen die Parameter ihrer Patentbox mit der zuständigen Steuerbehörde vorgängig absichern, diese Steuerrulings im internationalen Kontext dem spontanen Informationsaustausch unterliegen, dazu Kapitel «Transparenz», IV.3.3.2.

«notwendig, um den Verzicht auf die bestehenden Steuerregimes finanz- und wettbewerbspolitisch abfedern zu können»¹⁵²⁴. Jedoch sind die vom Schweizer Gesetzgeber für sie gewählten Modalitäten alles andere als im Interesse der Schweiz.

Auch gegenüber dem F&E-Abzug bestehen einige Vorbehalte. Kritisiert wird einerseits die Freiwilligkeit der Massnahme. Hinzu kommt, dass in den Kantonen, wo der F&E-Abzug doch eingeführt wurde, dieser trotz des theoretisch breiten Anwendungsspektrums von Art. 25a StHG «vertechnisiert» und eng angewendet wird¹⁵²⁵. Dies könnte dazu führen, dass der F&E-Abzug zu einem «toten Buchstaben» wird. Dabei könnte der F&E-Abzug eine nützliche und «kreative» Fördermassnahme für den Innovationsstandort Schweiz darstellen. Insbesondere im IT-Sektor dürfte dieses Förderinstrument derzeit auf Interesse der Steuerpflichtigen stossen, zumal Software in der Schweiz nur beschränkt patentierbar ist¹⁵²⁶.

Für die Kombination aus Patentbox und Zinsabzug auf Forschungs- und Entwicklungsaufwand sind drei verschiedene kantonale Modelle denkbar. Abhängig davon, welches Modell zum Tragen kommt, ist diese Kombination nicht in jedem Fall steuerlich empfehlenswert¹⁵²⁷.

Obwohl der Abzug auf Eigenfinanzierung nicht in den Anwendungsbereich von Aktionspunkt 5 fällt¹⁵²⁸, ist er angesichts der Entwicklungsrichtung, in die er weist, von Interesse. Es ist bekannt, dass das derzeitige Steuersystem der Schweiz (wie auch zahlreicher weiterer Länder) das Eigenkapital gegenüber dem Fremdkapital steuerlich diskriminiert¹⁵²⁹. Dies führt zu Verschuldungsanreizen, die mit solchen oder ähnlichen Instrumenten wie dem Abzug auf Eigenfinanzierung bzw. der zinsbereinigten Gewinnsteuer¹⁵³⁰ behoben werden könnten. In einer modifizierten Form könnten solche Instrumente den Wert des Eigenkapitals steigern und die Unternehmen dadurch krisenresistenter machen¹⁵³¹. Obwohl die derzeit wohl noch vorhandene internationale

1524 MATTEOTTI, IP-Box, 842.

1525 Bspw. fasst die SSK die Definition von F&E enger, als dies die BOTSCHAFT SV17 tut. Die SSK bezieht sich auf das OECD-Frascati-Handbuch, obwohl dieses weder von der OECD selbst noch in der Botschaft für verbindlich erklärt wurde, m.w.H. SCHERER/VOGLER, Patentbox, 343f.

1526 SCHERER/VOGLER, Patentbox, 343.

1527 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 189.

1528 ZITTER/LIPP, Zinsabzug auf Eigenkapital, 103.

1529 KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 86.

1530 Dieser Begriff wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III verwendet.

1531 M.w.H. HUBER/ MAHAWATTAGE/DUMONT, Blickpunkt International 2019-1, 446.

Akzeptanz eines solchen Instruments mit der Einführung von Pillar Two ins Wanken geraten könnte¹⁵³², ist es zweifellos sinnvoll, es weiterzuentwickeln.

Der Bundesrat impliziert in seinen Ausführungen betreffend die STAF, dass die Kantone auch weiterhin *Gewinnsteuersenkungen* vornehmen würden¹⁵³³. Die aktuellen Entwicklungen im internationalen Steuerrechtsbereich fordern jedoch dazu auf, das (Noch-)Vorhandensein von positiven Auswirkungen des kantonalen Steuerwettbewerbs auf die Schweizer Wirtschaft zumindest zu hinterfragen. Die Anwendung der CFC-Rules durch mehrere Länder und die bevorstehende bzw. bereits in einigen Ländern erfolgte Umsetzung von Pillar Two drohen die eventuell noch vorhandenen Vorteile der Tiefbesteuerung für MNE zu neutralisieren¹⁵³⁴. Wenn die Absenkung der Gewinnsteuersätze für MNE nicht (mehr) von Nutzen ist und sie in einem Zug auch Unternehmen entlastet, für welche die Abwanderung keine Option ist, dann ist sie komplett fruchtlos¹⁵³⁵. Zudem ist in diesem Zusammenhang das Zusammenspiel der Gewinnsenkungen und des NFA zu beachten¹⁵³⁶. *«Gelingt es einem Kanton, sein Ressourcenpotential zu vergrössern und dadurch zusätzliche Steuereinnahmen zu generieren, führt der Ressourcenausgleich im gleichen Schritt zu einer Reduktion der Auszahlungen bzw. einer Erhöhung der Einzahlungen in den Ressourcenausgleich.»*¹⁵³⁷ Jeder Kanton muss demnach abwägen, welche Vorteile er durch die Neuansiedlung von Unternehmen zusätzlich erhalten könnte und wie viel (mehr) er dann in den NFA einzahlen müsste. Wenn man die Auswirkungen des NFA in die Überlegungen miteinfließen lässt, riskieren einige Kantone, sich schlechter zu stellen, wenn sie eine erfolgreiche Firmenansiedlungspolitik betreiben würden¹⁵³⁸. Die STAF

1532 ZITTER/LIPP, Zinsabzug auf Eigenkapital, 103.

1533 BOTSCHAFT SV17, 2555f.

1534 Siehe Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2 und Kapitel «Pillar Two und CFC-Rules», IV.4.3.

1535 KEUSCHNIGG, Finanzwissenschaftliche Prinzipien, 86f.

Für den kantonalen Steuerwettbewerb spricht sich hingegen CHRISTOPH SCHALTEGGER aus, in: «Wirtschaftsprofessor warnt vor Steuerreform: «Das wird die Schweiz auseinanderreißen»», Luzerner Zeitung-online vom 12.5.2019.

1536 Zum Finanz- und Lastenausgleich siehe MATTEOTTI, Finanzverfassung, 2249 ff.; zu den Änderungen im NFA im Zusammenhang mit der STAF siehe BOTSCHAFT SV17, 2561 ff.

1537 MATTEOTTI, Finanzverfassung, 2252.

1538 Gem. SCHALTEGGER dürften die ärmeren Kantone gezwungen sein, ihre Steuern wieder zu erhöhen, weil sie im Falle einer erfolgreichen Firmenansiedlung den NFA nicht stemmen können. SCHALTEGGER schlägt deswegen vor, die Gewinne weniger stark in den Finanzausgleich einzurechnen oder die Ausgleichsformel zu ändern, «Wirtschaftsprofessor warnt vor Steuerreform: «Das wird die Schweiz auseinanderreißen»», Luzerner Zeitung-online vom 12.5.2019.

könnte ein Erfolgsmodell eher für jene Kantone werden, die bereits jetzt für MNE attraktiv sind und ihre Attraktivität weiter steigern können¹⁵³⁹. Diese Überlegungen waren wohl einer der Gründe dafür, dass sich mehrere Kantone in Anbetracht der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70% zufrieden gezeigt hatten¹⁵⁴⁰. Sie sind wohl auch der Grund dafür, dass einzelne Kantone die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben in Bezug auf die Patentbox praktisch auszuhebeln versuchen, indem sie die Patentboxentlastung auf bis zu 9% beschränken und eine unattraktive Eintrittslösung vorsehen¹⁵⁴¹. Von der gewohnten (in der Vergangenheit erfolgreichen) Strategie der möglichst tiefen Steuerbelastung muss allmählich Abstand genommen werden. Stattdessen muss die Schweiz andere Wege der steuerlichen Standortförderung gehen¹⁵⁴².

Der Standortwettbewerb hat sich in den letzten Jahren vor allem zu einem harten Investitionswettbewerb entwickelt. Die in der Schweiz angesiedelten Unternehmen erbringen zwar immer noch eine gewichtige Innovationsleistung¹⁵⁴³. Aufgrund neuerer Entwicklungen besteht für die Schweiz dennoch die reale Gefahr, als Innovationsland in Kürze «abgehängt» zu werden¹⁵⁴⁴. Um für (internationale) Unternehmen attraktiv zu bleiben bzw. zu werden, muss die Schweiz eine entsprechende Input- und Output-Förderung anbieten¹⁵⁴⁵. Die Fördermassnahmen sollen möglichst einfach und praktikabel sein¹⁵⁴⁶. Der Aufwand bei der Kommunikation und Datenverarbeitung muss reduziert bzw. digitalisiert werden, damit die Herausforderungen bei solch besonders komplexen Regelwerken wie BEPS bzw. BEPS 2.0 bewältigt werden können¹⁵⁴⁷.

Den Spielraum, der von der OECD und von der internationalen Gemeinschaft den Ländern im Bereich internationale Unternehmensbesteuerung zugestanden wird, muss die Schweiz bei der Förderung vollständig ausnutzen.

1539 Vgl. «Wirtschaftsprofessor warnt vor Steuerreform: «Das wird die Schweiz auseinanderreißen»», *Luzerner Zeitung-online* vom 12.5.2019.

1540 BOTSCHAFT SV17, 2552.

1541 BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 199.

1542 Vgl. dazu bspw. SCHWARZ, R&D tax measures, 711 ff.

1543 BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 411; KAPPELER, Schweizer Wirtschaft, 10 f.

1544 MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort, 803 f.; BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 22.

Auch bei der Start-up-Förderung besteht Nachholbedarf. Vgl. bspw. «Zweite Chance für Schweizer Start-ups», *TA-online* vom 8.6.2017; Kapitel «Allgemeines», IV.4.1.

1545 Mit weiteren zahlreichen Vorschlägen, die jedoch teilweise nicht mehr BEPS-konform sind, ihre Aktualität meistens dennoch nicht verloren haben, MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort, 804 ff.

1546 MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort, 810.

1547 Bspw. mittels der Regulation as a Code, RICHNER/BERNAUER, Regulation, 48 ff.

Als erste Priorität sind die Mängel der Schweizer Patentbox zu beheben. Darin sind die KMU-Erleichterungen und weitere Immaterialgüter aufzunehmen. Der Patentboxeintritt ist zu erleichtern. Zudem braucht es die Einführung einer Patentbox auf Bundesebene.

Auch das Potenzial der F&E-Instrumente muss vollständig ausgeschöpft werden. Zudem müssen diese Instrumente den Steuerpflichtigen bekannt gemacht werden¹⁵⁴⁸. Ein Rundum-sorglos-Paket inkl. Beratung in rechtlichen Fragen wäre insbesondere aus Sicht der KMU bzw. Start-ups ein mehr als willkommenes Extra.

Im Jahre 2018 hat der Bundesrat das Ziel definiert, *«bestmögliche Rahmenbedingungen [zu] schaffen, damit sich die Schweiz als ein führender, innovativer und nachhaltiger Standort für Fintech- und Blockchain-Unternehmen etablieren und weiterentwickeln kann»*¹⁵⁴⁹. Die voranschreitende Digitalisierung aller Bereiche von Wirtschaft, Staat und Gesellschaft ist zwar eine Herausforderung für das (internationale) Unternehmenssteuerrecht¹⁵⁵⁰, kann jedoch auch viele Chancen bieten. Insbesondere das Innovationsland Schweiz mit seinen international anerkannten Forschungsstandorten und -institutionen muss diese Chancen ergreifen und allfällige Versäumnisse auf diesem Gebiet aufholen¹⁵⁵¹.

Die Input- und Output-Anreize müssen am besten als allgemeine Massnahmen ausgestaltet sein und allen Unternehmen – ob gross oder klein – offenstehen. Um den Standort Schweiz als Ganzes zu stärken, müssen sie ausserdem rechtsform-, wettbewerbs- und technologieneutral sein¹⁵⁵².

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die STAF nur bedingt geeignet ist, die Wettbewerbs- bzw. die Innovationsfähigkeit der Schweiz zu erhalten oder gar zu steigern. Die immer noch vorwiegend auf die Gewinnsteuersenkungen gerichtete, nicht mehr dem Zeitgeist entsprechende Steuerpolitik mancher Kantone, eine im internationalen Vergleich spärlich ausgestattete und in der Anwendung zu komplizierte Patentbox¹⁵⁵³, unausgereifte F&E-Förderungs-

1548 Vgl. «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», KPMG, November 2021, 28.

1549 «Rechtliche Grundlagen für Distributed Ledger-Technologie und Blockchain in der Schweiz», Bericht des Bundesrates vom 14. Dezember 2018, 8. Vgl. auch MANZ, Fintech-Standort, 12.

1550 CAVELTI/JAAG, Die Bedeutung, 71 ff.

1551 BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 431.

1552 MÜLLER/GRAMIGNA/LINDER, Forschungsstandort, 804. Vgl. auch «Die Steueroase trocknet aus», TA-online vom 17.8.2017.

1553 Die steuerlichen Vorteile der Patentbox beschränken sich aufgrund der tiefen kantonalen Steuersätze und der Entlastungsbegrenzung auf wenige Prozentpunkte, während im Ausland die Reduktion der Steuerbelastung bis zu 80% betragen kann, BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, Die neue Patentbox, 199. Vgl. auch FROSS/WAIDELICH/HERBST, Patentbox, 223 f.

instrumente und das Nicht-Vorhandensein von optimalen Innovationsbedingungen schränken das Wettbewerbspotenzial der Schweiz erheblich ein.

Ein weiterer Faktor, welcher die allfälligen positiven Auswirkungen der STAF auf die Steuerlandschaft der Schweiz schmälern könnte, ist die Einführung von Pillar Two¹⁵⁵⁴. Die Wirkung des Patentboxabzugs und des F&E-Abzugs wird für die von der Mindestbesteuerung betroffenen MNE unter Umständen¹⁵⁵⁵ spätestens ab 2024 erheblich reduziert¹⁵⁵⁶. *«Die Mindestbesteuerung unterscheidet nicht zwischen guten und schlechten Regimes, sondern das Mindestbesteuerungsniveau wird verobjektiviert über eine Mindestbesteuerung von 15%.»*¹⁵⁵⁷ Aus diesem Grund müssen diese Instrumente den neuen Gegebenheiten angepasst werden¹⁵⁵⁸.

4.3. Pillar Two und CFC-Rules

Die Schweizer Regierung präsentierte Anfang 2020 ihre unter Zeitdruck entstandene Lösung zur Umsetzung von Pillar Two des OECD-Projekts BEPS 2.0¹⁵⁵⁹. Von den insgesamt vier möglichen Strategien (Ersetzen, Nachbilden, Anrechnen oder Ergänzen¹⁵⁶⁰) hat die Schweiz die Umsetzung mittels Ergänzungssteuer gewählt. Während die politische Diskussion einzig auf die Verteilung von erwarteten Mehreinnahmen aus der Ergänzungssteuer auf die Kantone und Bund fokussierte¹⁵⁶¹, wurde die Art und Weise, wie die rechtliche Implementierung der Mindestbesteuerungsvorgaben der OECD hierzulande vorgesehen ist, bisher kaum in Frage gestellt.

Problematisch ist einerseits, dass der Bund auf dem Weg der geplanten Verfassungsänderung eine rechtsstaatlich höchst fragwürdige unlimitierte Gesetzgebungskompetenz für eine Besteuerung im Marktstaat und eine Mindestbesteuerung für grosse Unternehmensgruppen erhält (Art. 129a Abs. 1

1554 Siehe dazu das nachfolgende Kapitel.

1555 Insbesondere für Unternehmen, die über wenig Substanz in der Schweiz verfügen, EICHENBERGER/HOTTIGER, Die STAF-Massnahmen, 256 f.; MARTI/MARIN/FUMAGALLI, Patentbox, 596.

1556 MARTI/MARIN/FUMAGALLI, Patentbox, 594 ff.

1557 EICHENBERGER/HOTTIGER, Die STAF-Massnahmen, 257.

1558 MARTI/MARIN/FUMAGALLI, Patentbox, 592 ff.

1559 Siehe Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2.

Zur Umsetzung von Pillar One siehe FREY, BEPS 2.0, 300 f.; CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 234.

1560 Zum Ganzen WEISSBRODT/KAPALLE, OECD Pillar 1 und 2, 144 ff.

1561 Der kantonale Steuerwettbewerb bleibe dank der vom Bundesrat vorgeschlagenen Lösung infolge der «verursachergerechten» Verteilung der Einnahmen erhalten, BE-RICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 52.

BV)¹⁵⁶². Der neue BV-Artikel verleiht dem Bund dabei eine *Carte blanche*¹⁵⁶³ in Bezug auf die Abweichung vom Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 129a Abs. 3 BV). SCHALTEGGER/OPEL rufen dazu auf, diese «*eines Rechtsstaats unwürdige*» Umsetzung zu überdenken und dem Bund stattdessen eine Harmonisierungskompetenz zuzusprechen. Diese Lösung würde sich in die geltende Verfassungsordnung einfügen, den Bund zur Zurückhaltung verpflichten und die kantonale Besteuerungssouveränität bestmöglich bewahren¹⁵⁶⁴. Dem ist zuzustimmen.

Die Einführung einer Ergänzungssteuer auf Verordnungsbasis erachten CAVELTI/CAJACOB hingegen als grundsätzlich zulässig, da sie sich direkt auf die Übergangsbestimmung in der Bundesverfassung (Art. 197 Ziff. 15 BV) stützen würde¹⁵⁶⁵. Der Entwurf der temporären Verordnung des Bundesrates liegt bereits vor¹⁵⁶⁶. Ausser des Geltungsbereichs und des Anwendungsbereichs der schweizerischen und der internationalen Ergänzungssteuer etc. legt die Mindestbesteuerungsverordnung das anwendbare Recht fest und bezieht sich dabei in Art. 2 direkt auf die «Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)» der OECD und den dazugehörigen Kommentar. Diese namentliche Nennung der Soft-Law-Standards in einem Rechtsakt ist im Schweizer Steuerrecht eine traurige Premiere. Obwohl die Umsetzung von Pillar Two sinnvollerweise nach Musterregeln und Leitlinien der OECD erfolgen muss¹⁵⁶⁷, die MindStV für maximal sechs Jahre gelten soll und keine dynamische, sondern eine statische Übernahme von Soft Law vorgesehen ist, muss dieses Vorgehen definitiv in Frage gestellt werden! Noch gravierender ist der Umstand, dass auch die neue BV-Norm (Art. 129a BV) *dynamische* Verweise auf «internationale Standards und Modellregelungen» enthält. Die Tendenz zur schleichenden Übernahme

1562 SCHALTEGGER und OPEL wiesen zurecht darauf hin, dass die Gesetzgebungskompetenz des Bundes einerseits mit dem NFA nicht vereinbar ist und andererseits auch die Verfassungsvorgabe der fiskalischen Äquivalenz verletzt, SCHALTEGGER/OPEL, in: «Harmonisieren statt zentralisieren: ein Alternativmodell zur Umsetzung der OECD-Mindeststeuer», NZZ-online vom 24.5.2022.

1563 CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 239 ff., weisen zu Recht darauf hin, dass die Verwendung der Passage «Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft» in diesem Fall entgegen der Meinung des Bundesrates nicht vergleichbar ist mit der Verwendung derselben in Art. 94 BV. Vgl. BERICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 21.

1564 Zum Ganzen SCHALTEGGER/OPEL, in: «Harmonisieren statt zentralisieren: ein Alternativmodell zur Umsetzung der OECD-Mindeststeuer», NZZ-online vom 24.5.2022.

1565 CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 241 ff.

1566 Vgl. Entwurf der Verordnung über die Mindestbesteuerung grossen Unternehmensgruppen (MindStV).

1567 Vgl. MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 128.

von Soft Law (ohne jede demokratische Legitimation) ins Schweizer Recht mit all ihren Nachteilen und negativen Auswirkungen setzt sich auch hier fort¹⁵⁶⁸. Denn auch hier musste der Schweizer Gesetzgeber eine für die Schweizer Verhältnisse unüblich schnelle rechtliche Umsetzung sicherstellen¹⁵⁶⁹.

Gemäss den Vorgaben der OECD dürfen aus der erhobenen Ergänzungssteuer keine damit zusammenhängenden Vorteile gewährt werden, also sind direkte fiskalische Kompensationsmassnahmen ausgeschlossen¹⁵⁷⁰. Die Beurteilung, ob eine Kompensationsmassnahme «erlaubt» sei oder nicht, ist schwierig, muss aber zwingend vorgenommen werden, um die Rechtssicherheit für alle Betroffenen zu garantieren¹⁵⁷¹. Die Kantone gaben ihre Strategien zur Verwendung allfälliger Mehreinnahmen noch nicht bekannt. Einzig die Zuger Kantonsregierung hat sich dahingehend geäussert, dass rund ein Drittel der Einnahmen der Bevölkerung zugutekommen und die anderen zwei Drittel über Massnahmen wie Förderung von Forschung und Entwicklung direkt den Unternehmen zufließen sollen¹⁵⁷².

Es ist derzeit unklar, welche Auswirkungen das Zusammenspiel der Mindestbesteuerung auf Bundesebene und der kantonalen CFC-«Abwehrmassnahmen»¹⁵⁷³ haben wird, da das Verhältnis zwischen Pillar Two und den bestehenden CFC-Regelungen ungeklärt ist. Es ist nicht ausgeschlossen, dass Länder, die sich verpflichtet haben, Pillar Two umzusetzen, trotzdem noch die CFC-Regeln anwenden werden und sich so die Gefahr der Doppelbesteuerung erhöht. Denn wenn es der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts nicht gelungen ist, die CFC-Rules der Länder zu harmonisieren¹⁵⁷⁴, wird es ihr kaum gelingen, die Länder später von der Anwendung der von ihr selbst empfohlenen CFC-Rules abzubringen. Auch hier wäre ein wirksames Streitbeilegungsverfahren unabdingbar¹⁵⁷⁵.

1568 Siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1569 Die OECD hat vorgesehen, dass das Inkrafttreten von Pillar Two bereits per 1.1.2023 erfolgen sollte. Die Schweiz kann Pillar One frühestens per 1.1.2024 umsetzen, siehe Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2.

1570 Siehe OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

1571 M.w.H. MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, *OECD-Mindestbesteuerung*, 129f.

1572 «Kanton Zug will OECD-Millionen an Rohstoffgiganten zurückerzahlen», *TA-online* vom 13.5.2023.

1573 Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

1574 Bspw. gehen die ATAD-Massnahmen über die OECD-Empfehlungen hinaus, OPEL, *Unilaterale Massnahmen*, 3.

1575 OPEL, *Unilaterale Massnahmen*, 6f.

Hinzu kommt, dass die CFC-Regeln der Länder so unterschiedlich ausgestattet sind¹⁵⁷⁶, dass es schwierig ist, sie zu überblicken und für sie eine fallbezogene Umsetzung vorzusehen¹⁵⁷⁷. Die CFC-Anwendung hat sich weltweit als zu kompliziert und unpraktikabel erwiesen¹⁵⁷⁸. Auch die kantonalen CFC-«Abwehrmassnahmen» im Sinne der flexiblen Gewinnsteuersätze¹⁵⁷⁹ haben mit diversen Umsetzungsproblemen zu kämpfen¹⁵⁸⁰. Werden die von Schweizer Kantonen zum Neutralisieren von CFC-Rules getroffenen Massnahmen von den anderen Ländern nicht akzeptiert oder nicht wirksam umgesetzt, droht die Erosion des Schweizer Steuersubstrats und der Verlust von Steuereinnahmen¹⁵⁸¹. Im gegenteiligen Fall kann dadurch eine allfällige Doppelbesteuerung wirksam unterbunden werden, was der Schweiz einen Standortvorteil sichern könnte¹⁵⁸².

Auch die misslungene Umsetzung von Pillar Two wäre für die Schweiz umso mehr mit Verlust der Standortattraktivität verbunden¹⁵⁸³. Die Aspekte von Pillar Two (sowie auch ggf. von Pillar One¹⁵⁸⁴ und der Förderung von Forschung und Entwicklung¹⁵⁸⁵) müssen ebenfalls in die Wettbewerbsfähigkeit-Strategie des Bundes¹⁵⁸⁶ miteinbezogen werden.

4.4. Steuertransparenz als Risiko und Chance

Nach Ansicht des Bundesrates stellt Art. 7 Amtshilfeübereinkommen eine genügende materiell-rechtliche Grundlage für den *spontanen Austausch von Steurrulings* dar¹⁵⁸⁷. Mehrere Stimmen aus der Lehre weisen darauf hin, dass diese Bestimmung für diesen Bereich zu vage formuliert ist¹⁵⁸⁸ und auch

1576 Bspw. bestehen gewaltige Unterschiede bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast, OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 266 f.

1577 MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 782.

1578 RUH, Anwendung im Verhältnis zur Schweiz, 396.

1579 OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 255 ff.

1580 Bspw. bezüglich des subjektiven Anwendungsbereichs, der Ermittlung der effektiven Steuerlast, der Berücksichtigung von Verlusten und der prozessualen Folgen, OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 264 ff.

1581 OPEL, Unilaterale Massnahmen, 26.

1582 OPEL, Unilaterale Massnahmen, 26; HÖRNICKE/KRAFT, Schweizer Reaktionen, 661 f.

1583 Vgl. BERICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 11 f.

1584 BERICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 8 ff.

1585 Siehe Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.3.

1586 Dazu Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft», IV.5.2.

1587 Siehe Kapitel «Transparenz», IV.3.3.2.

1588 JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 268.

materiell keine genügende rechtliche Grundlage zu begründen vermag¹⁵⁸⁹. Es bestehen tatsächlich grosse Unterschiede zwischen der im Rahmen des Aktionspunkts 5 verlangten *Berichterstattung über die Steuerrulings* und dem *spontanen Informationsaustausch* i.S.v. Art. 7 *Amtshilfeübereinkommen*¹⁵⁹⁰. Einerseits wurde im Rahmen der Massnahme 5, im Unterschied zum *Amtshilfeübereinkommen*, kein sachlicher Anwendungsbereich definiert. Auch der persönliche Anwendungsbereich unterscheidet sich: Während die BEPS-Massnahme 5 nur auf juristische Personen Anwendung finden soll, sind die Bestimmungen des *Amtshilfeübereinkommens* auch auf natürliche Personen anwendbar. Mit anderen Worten ist der Anwendungsbereich des *Amtshilfeübereinkommens* weder auf *Rulings* noch auf die Besteuerung von juristischen Personen beschränkt und deswegen viel umfassender als der von Aktionspunkt 5¹⁵⁹¹. Im Weiteren sieht das *Amtshilfeübereinkommen* «... nur im Falle einer Steuerverkürzung oder Gewinnverlagerung einen spontanen Austausch von Informationen [vor], was bei *Rulings* typischerweise gerade nicht der Fall sein dürfte»¹⁵⁹². Auch die Zielsetzung beider Werke unterscheidet sich erheblich: «Ein Austausch von *Steuerrulings* wird zusätzlich von Action 5 [...] verlangt, um schädlichen Steuerwettbewerb wirksam bekämpfen zu können»¹⁵⁹³. Das trifft auf das *Amtshilfeübereinkommen* in keiner Weise zu. Letztlich gewährt die OECD den Ländern eine Möglichkeit, den Austausch von *Steuerrulings* in den Fällen verweigern zu dürfen, in denen die Grundsätze der Reziprozität und/oder Vertraulichkeit nicht eingehalten werden¹⁵⁹⁴. Für den spontanen Informationsaustausch gemäss *Amtshilfeübereinkommen* sind aber noch weitere Voraussetzungen zu prüfen, welche den Informationsaustausch begrenzen¹⁵⁹⁵.

«Angesichts des schwerwiegenden Eingriffs in die verfassungsmässigen Rechte der betroffenen Person, die eine Übermittlung von Steuerdaten ins Ausland stets verursacht, sind hohe Anforderungen an die Einhaltung des Legalitätsprinzips zu stellen.»¹⁵⁹⁶ Im Hinblick auf die genannten gravierenden Ungereimtheiten liegt der Schluss nahe, dass die Schweiz «sich zwar verpflichtet [hat], die

1589 Siehe nachfolgend.

1590 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 289.

1591 Theoretisch fallen international tätige Personen und Einzelunternehmen auch unter das *Amtshilfeübereinkommen*, LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 801.

1592 TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 252; vgl. auch OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 51.; m.w.H. MATTEOTTI, Entwicklungen Wirtschaftsrecht, 68.

1593 TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 252 f.

1594 Siehe Kapitel «Transparenz», IV.3.3.2.

1595 Siehe nachfolgend.

1596 JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 268.

*BEPS-Anforderungen zu erfüllen, eine explizite gesetzliche Grundlage zur Umsetzung von Aktion 5 hingegen [fehlt]*¹⁵⁹⁷. Der endgültige Entscheid darüber, ob Art. 7 Amtshilfeübereinkommen eine rechtliche Grundlage für den spontanen Austausch von Steuerrulings darstellt, wird wohl ggf. dem Bundesgericht obliegen¹⁵⁹⁸. Verneint es diese Frage, muss das Schweizer Parlament wohl ein einschlägiges Gesetz erlassen. Dabei wäre darauf zu achten, dass nur die «obligatorischen» Anforderungen der OECD ins Gesetz übernommen werden dürfen. Bspw. wäre eine Ausweitung des Geltungsbereichs sowohl auf natürliche Personen als auch auf die Steuerarten, die nicht im Fokus der OECD stehen, auf jeden Fall zu vermeiden.

Die neue Gesetzesgrundlage für den spontanen Austausch von Steuerrulings müsste sich zudem an den für die Erteilung der Amtshilfe geltenden Grundsätzen orientieren und dem Informationsaustausch entsprechende Grenzen setzen¹⁵⁹⁹. Eine besondere Bedeutung müsste dabei der Garantie der vertraulichen Behandlung im Empfängerstaat beigemessen werden. In der Praxis kann sich jedoch die Kontrolle, ob der Partnerstaat die Vertraulichkeit tatsächlich wahrt, als sehr schwierig erweisen¹⁶⁰⁰. Nichtsdestotrotz ist der Bundesrat verpflichtet¹⁶⁰¹, hier genauer hinzuschauen¹⁶⁰². *«Den guten Glauben [des ersuchenden Staates] zu vermuten, geht [...] zu weit. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Grundrechtsschutz auf dem Spiel steht, zumal die Behörden insoweit eine Schutzpflicht trifft.»*¹⁶⁰³ In dieser Frage dürfen keine Kompromisse gemacht werden, zumal dieser Grundsatz auch von der OECD anerkannt ist.

1597 TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 253.

Auch die Art. 26 OECD-MA nachgebildete Informationsaustauschbestimmung in den von der Schweiz abgeschlossenen DBA begründet keine gesetzliche Grundlage für den Austausch von Steuerrulings. Das StAhiG (Art. 22a ff.) als «reines» Ausführungsgesetz kommt dafür auch nicht in Frage, OESTERHELT, Spontaner Austausch, 287 f.; OESTERHELT/SCHENK, Herausforderungen, 51.

1598 OESTERHELT, Spontaner Austausch, 287; TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 252 f.

1599 Zum Ganzen OPEL, Neuausrichtung, 349 ff.

1600 ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 46; OPEL, Treu und Glauben, 279 ff.

1601 Zur behördlichen Pflicht zur Reaktion auf die vorhersehbaren und vorliegenden Vertraulichkeitsverstösse siehe OPEL, Treu und Glauben, 299 f.

1602 Im Rahmen der Ausbau von AIA hat sich der Bundesrat «erlaubt», mit pauschalen Behauptungen und ohne eine eingehende Prüfung anzunehmen, dass die Partnerstaaten (bspw. Russland) Vertraulichkeit sicherstellen werden, m.w.H. und Kritik OPEL, Treu und Glauben, 283 ff.

In Bezug auf die kontrovers diskutierten Datenlieferungen an China, Saudi-Arabien und Russland siehe GREBE/KING/ROHRER, Wegleitung, 255; «AIA mit autoritären Regimes – Länderprüfung vor Datenaustausch – eine Alibiübung?», SRF-online vom 17.9.2019.

1603 OPEL, Treu und Glauben, 288.

Bei OPEL sind mehrere mögliche Massnahmen zu finden, welche bei einer drohenden Verletzung der Vertraulichkeitspflichten ergriffen werden können und müssen¹⁶⁰⁴!

Schliesslich muss die neue Gesetzesbestimmung selbstredend systematisch richtig (richtige Normdichte und richtige Normstufe¹⁶⁰⁵) in die geltende Verfassungsordnung integriert werden. Denn auch im Bereich des spontanen Austauschs von Steuerrulings muss sich der Schweizer Gesetzgeber ähnlichen Herausforderungen wie in den anderen Rechtsbereichen stellen. Der internationale Druck führt auch hier dazu, dass die OECD-Transparenzstandards als Soft Law schnellstmöglich in Schweizer Recht übernommen werden (müssen)¹⁶⁰⁶. Bspw. verpflichtete Art. 22a Abs. 1 StAhiG den Bundesrat, sich beim Erlass der StAhiV an den internationalen Standards zu orientieren. Gemeint sind damit selbstverständlich die OECD-Standards¹⁶⁰⁷. Zudem enthält FINAL REPORT ACTION 5 neben den derzeit fünf Kategorien von Steuerrulings eine Auffangbestimmung, welche der OECD erlauben würde, jederzeit weitere Ruling-Kategorien auf die Liste zu setzen¹⁶⁰⁸.

Mit der Einführung *des AIA* im Jahre 2017 wurde die Abschaffung des Bankgeheimnisses für Bankkonten der Kunden mit Sitz in Partnerstaaten definitiv besiegelt¹⁶⁰⁹. Doch während die Steuerbehörden der Partnerstaaten seit einigen Jahren auch ohne ein Gesuch um Amtshilfe Bankkontoinformationen erhalten¹⁶¹⁰, haben die kantonalen Steuerbehörden grundsätzlich keine

1604 Möglich sind das Einholen diplomatischer Zusicherungen, Aussetzen der Amtshilfeleistung und als letztes Mittel Kündigung des Abkommens, OPEL, Treu und Glauben, 289 ff. Siehe auch ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 48.

1605 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rn. 338 ff.

1606 Dazu Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3 und Kapitel «Allgemeines», IV.4.1.

1607 BOTSCHAFT AMTSHILFEÜBEREINKOMMEN, 5607. Vgl. OECD (2021), Model Manual on Exchange of Information for Tax Purposes.

Die Vorgängerversion des Handbuchs, die 2013 vom Global Forum und der Weltbankgruppe herausgegeben wurde (Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes), war dem Informationsaustausch auf Anfrage und dem spontanen Informationsaustausch gewidmet. Die neue Ausgabe deckt ein breiteres Spektrum von Informationsaustauschinstrumenten ab, wie z.B. Steuerprüfungen, die es zwei oder mehr Gerichtsbarkeiten ermöglichen, gleichzeitig Prüfungen von Personen von gemeinsamem oder komplementärem Interesse durchzuführen, oder Steuerprüfungen im Ausland, um Informationen in einer ausländischen Gerichtsbarkeit zu sammeln.

1608 VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1237; Kapitel «Transparenz», IV.3.2.2.

1609 Der AIA gilt vorwiegend gegenüber Industrieländern und nicht gegenüber Entwicklungsländern. Deswegen ist der Kreis der Steuerbehörden, die von AIA profitieren, überschaubar, SCHAUWECKER, Das Bankgeheimnis, 19.

1610 VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 745; m.w.H. SCHAUWECKER, Das Bankgeheimnis, 13 ff.

Möglichkeit, auf diese Daten zuzugreifen¹⁶¹¹. Dies benachteiligt sie sowohl gegenüber dem ausländischen Fiskus als auch gegenüber der ESTV¹⁶¹².

Während das Bankgeheimnis früher als ein erfolgreiches Schweizer «Geschäftsmodell»¹⁶¹³ betrachtet wurde, ist es inzwischen (vor allem im Ausland) zu einem verpönten Mittel zur Begünstigung der Steuerhinterziehung «mutiert». Früher oder später wird sich der Druck auf Bankgeheimnis auch im Inland erhöhen¹⁶¹⁴. Insbesondere, weil man sich auch hierzulande vermehrt die Frage stellt, ob es der Schweizer Gesellschaft als Ganzer oder nur den Einzelnen wenigen zugutekommt¹⁶¹⁵. Zudem ist kein Grund (ausser der Nostalgie) ersichtlich, wieso die Schweizerinnen und Schweizer ihr unversteuertes Vermögen auf ausländischen Bankkonten nicht mehr «verstecken» können, auf Schweizer Konten aber doch. Das Bankgeheimnis für ansässige Kunden ohne den Auslandbezug muss m.E. jedoch nicht abgeschafft, sondern nur relativiert werden. Auf den automatischen Informationsaustausch ist jedenfalls zu verzichten. Vielmehr müssen die kantonalen Verwaltungen analog der ESTV¹⁶¹⁶ das Recht erhalten, Zwangsmassnahmen im Steuerhinterziehungsverfahren durchzuführen. Z.B. mit einer entsprechenden Bestimmung im DBG, welche bei Verdacht auf Steuerhinterziehung unter anderem als Untersuchungsmittel die Zeugeneinvernahmen der Bankangestellten zulassen würde, könnten die Steuerverwaltungen sowohl Art. 47 BankG¹⁶¹⁷ als auch

1611 «... den kantonalen Steuerverwaltungen [stehen] keine strafrechtlichen Untersuchungs-massnahmen (z.B. Beschlagnahmungen) zur Verfügung. In komplexen, namentlich inter-kantonalen und internationalen Fällen von Steuerhinterziehung wird das Ungleichge-wicht zwischen Verteidigungsrechten und Untersuchungsmitteln besonders deutlich», Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz, Strafbestimmungen bei den direkten Steuern Steuer, Mai 2020.

1612 Die ESTV kann bei der Steuererhebung (MWST; VSt, Stempelabgaben) dank Art. 41 Abs. 2 VStrR den Zugang zu Bankinformationen sichern, NOBEL, Finanzmarktrecht, §16 Rn. 53.

1613 Durch das «Overbanking» und die Fusionen entstand das Problem, dass die schweizer-ische und die angelsächsische Bankenkultur sich nicht im gleichen Haus verbinden liess. Heutzutage müssen die Banken neue, innovative Konzepte entwickeln. Eine Kombination traditioneller Werte mit innovativen Ansätzen macht das Bestehen im verschärften Wettbewerb möglich, vgl. BREIDING/SCHWARZ, Wirtschaftswunder, 130 ff.; siehe auch KLATT, Nationalstaat, 65 ff.

1614 Vgl. «Das Bild der Schweiz in der Welt: Das Bankgeheimnis erscheint wichtiger als die Pressefreiheit», NZZ-online vom 21.2.2022; «Nach Bank-Enthüllungen: Die Linke fordert ein Ende des Bankgeheimnisses», Aargauer Zeitung-online vom 21.2.2022.

1615 «Das Geschäft mit der Steuerhinterziehung war [...] für den Finanzplatz als Ganzes ein Verlustgeschäft. [...] Im Grunde genommen wurden die Eigentümer der Banken von den lei-tenden Mitarbeitern sukzessive um ihr Eigentum gebracht», KLATT, Nationalstaat. 64 f.

1616 Dazu HEUBERGER, Zwangsmassnahmen, 21 ff.

1617 Dazu SCHAUWECKER, Die Rechtsgrundlagen, 3 ff.; KUNZ/ZOLLINGER, Art. 47 BankG, 4 ff.

die *DSG*-Bestimmungen «übersteuern». Den betroffenen Bankkunden steht im Vorfeld die Möglichkeit zur straflosen Selbstanzeige¹⁶¹⁸ offen.

Auch das Transparenzkonzept *des Country-by-Country Reporting* ist für MNE und Steuerbehörden herausfordernd. Unklar ist, in welchem Zeitpunkt aggressive Steuergestaltungen angezeigt werden müssen¹⁶¹⁹. Fraglich ist zudem, aufgrund welcher Datengrundlage die effektive Steuerquote von MNE ermittelt wird. Falls die im Rahmen des CbCR gesammelten¹⁶²⁰ Daten aufgrund von unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards zustande kommen, ist es nicht auszuschliessen, dass bei der Analyse aufgrund der ungenügenden Datenlage und unzureichender Kenntnisse zur Faktenlage sachwidrige Schlussfolgerungen gezogen werden können¹⁶²¹. Aus diesem Grund verlangen MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, dass die Anzeigepflicht mit der Pflicht der Finanzbehörden zur steuerrechtlichen Würdigung der angezeigten Gestaltungen verbunden werden soll¹⁶²². Nur auf diese Weise kann dem Rechtssicherheitsbedürfnis der Steuerzahler entsprochen werden. Gefordert werden ebenfalls eine unilaterale Rechtsgrundlage¹⁶²³ und obligatorische multilaterale Verständigungs- und Schiedsverfahren¹⁶²⁴. Hier muss jedoch sichergestellt werden, dass die Entscheide im Rahmen des Schiedsverfahrens von *sämtlichen* Ländern akzeptiert und vollzogen werden, die «scheinheilige» ausschliesslich formelle Lösung genügt nicht¹⁶²⁵.

Die im Rahmen der OECD-Initiativen geschaffene «bedingungslose» Transparenz birgt viele (Datenschutz-)Gefahren für Unternehmen und Steuerpflichtige. Die ausgetauschten Steuerdaten könnten nicht nur für Steuerzwecke oder für pauschale Steuerkorrekturen¹⁶²⁶ verwendet werden, sondern es könnten auch Unternehmensgeheimnisse¹⁶²⁷ an die Öffentlichkeit gelangen.

1618 Siehe dazu VON BURG, Selbstanzeige, 2 ff.

1619 Bemängelt wird die fehlende Zeitnähe der steuerlichen Betriebsprüfungen. Die Finanzverwaltungen erfahren erst nach Jahren von (unerwünschten) steuerlichen Gestaltungen, die bereits seit Jahren angewendet wurden, MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

1620 Zu Herausforderungen bei der Datenbeschaffung siehe MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 689.

1621 BERTSCHINGER, Risikomanagement, 98.

1622 Zum Ganzen MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

1623 BERTSCHINGER, Risikomanagement, 101; GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch, 17.

1624 MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

1625 Es muss im Voraus unterbunden werden, dass mächtigere Länder die Schiedsurteile einfach ignorieren können, siehe Kapitel «Zwischenstand-Allgemeines», III.3.1.

1626 M.W.H. KALDUN/MÜLLER/BOLLERMANN, Verrechnungspreise, 5.

1627 In der Dokumentation zu Verrechnungspreisen sind Informationen über die Wertschöpfungsketten der Unternehmen ersichtlich. Die Unternehmen befürchten den

Das CbCR könnte entgegen dem vorgesehenen Ziel¹⁶²⁸ dazu genutzt werden, die Gewinnverteilung auf die einzelnen Länder in einem Konzern zu analysieren¹⁶²⁹. Dies würde im Widerspruch zur derzeitigen Absicht der OECD stehen, den Fremdvergleichsgrundsatz rein transaktionsorientiert anzuwenden und keine globalen Aufteilungen der Gewinne anzustreben¹⁶³⁰. Bereits deswegen ist es äusserst wichtig, die *aktionistische* Datenherausgabe der Schweizer Behörden zu unterbinden und den Betroffenen den bestmöglichen Rechtsschutz zu garantieren¹⁶³¹.

Weiter muss vermieden werden, dass in der Zukunft weniger Rulings erlassen werden, um an die ausländischen Finanzverwaltungen weniger Informationen über allfällige international relevante Sachverhalte weiterleiten zu müssen und die Vertraulichkeit der Steuerstrategien von Unternehmen besser zu wahren. Die Ruling- bzw. die Steuervorbescheid-Praxis¹⁶³² *«stellt einen nicht zu unterschätzenden Wettbewerbsvorteil gegenüber dem Ausland dar, und zwar nicht in Form einer reduzierten Besteuerung, sondern in Form von Rechtssicherheit für die betroffenen Steuerpflichtigen»*¹⁶³³. Das *«Verschwinden»* des Rulings als *«ein[es] zentrale[n] Element[s] des «Erfolgsmodells Schweiz»»*¹⁶³⁴ aus dem Schweizer Rechtssystem würde dem Vertrauensverhältnis zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen nachhaltig schaden, da die Rechtssicherheit nur noch informell existieren würde¹⁶³⁵. Da beim spontanen Austausch von Steurrulings nur vorhandene Informationen ausgetauscht werden dürfen¹⁶³⁶, ist besonders darauf zu achten, dass Steuerdaten gemäss den Grundsätzen der geltenden Datenschutzgesetzgebung bearbeitet¹⁶³⁷ werden. Es dürfen namentlich nur so viele personenbezogene Daten gesammelt werden,

Zuwachs der zwischenstaatlichen Verrechnungspreisstreitigkeiten und dass Geschäftsgeheimnisse in den Besitz der Konkurrenz gelangen können, m.w.H. MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

1628 Das Ziel ist die Ermöglichung einer Risikoeinschätzung durch die zuständigen Steuerverwaltungen, MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686.

1629 In Bezug auf Datenschutzrisiken beim CbCR (Abschnitt 5 ALBA-Vereinbarung) siehe GROTHERR, Automatischer Informationsaustausch, 10ff.

1630 Zum Ganzen MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 686f.

1631 Zu *«daten-herausgabe-freudigen»* Praktiken der ESTV siehe Kapitel *«Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung»*, IV.5.3.

1632 Siehe Kapitel *«Treu und Glauben»*, IV.2.3.1.g.

1633 STOCKER, BEPS, 309.

1634 OESTERHELT, Steurrulings, 431.

1635 ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steurrulings, 47.

1636 Siehe Kapitel *«Transparenz»*, IV.3.3.2.

1637 *«Bearbeiten»* heisst beschaffen, aufbewahren, verändern, verknüpfen, bekanntgeben etc.

wie für den jeweiligen Verarbeitungszweck unbedingt notwendig; nicht mehr benötigte Daten sind zu vernichten¹⁶³⁸. Dies mag vielleicht in der Theorie einfach klingen, wird jedoch in der Praxis leider nicht immer so umgesetzt.

Für den Schweizer Staat hat die «bedingungslose» Transparenz ambivalente Züge. Einerseits profitieren die Behörden aus naheliegenden (finanziellen) Gründen davon, andererseits wirkt sich ein solches Mass an Transparenz negativ auf die Standortattraktivität aus¹⁶³⁹. Auch auf diese Herausforderung muss die Schweiz eine passende Antwort finden¹⁶⁴⁰.

5. Auswirkungen des BEPS-Projekts

5.1. Allgemeines

Es schien zumindest am Anfang so, dass die BEPS-Initiative der OECD wie auch die meisten ihrer früheren Steuerinitiativen im Sand verlaufen würde¹⁶⁴¹. Dies allein schon aus dem Grund, dass einzelne ihrer Mitglieder unterschiedliche Interessen haben. Überraschenderweise, und vor allem dank der «Zwischenschaltung» der G20-Staaten¹⁶⁴², kam es nun anders. Im Jahre 2014 nahmen nur 44 Länder am Projekt teil¹⁶⁴³, ein Jahr später waren es bereits 60 Länder¹⁶⁴⁴. Momentan sind ca. 135 Gerichtsbarkeiten am Projekt beteiligt¹⁶⁴⁵. Das BEPS-Projekt hat weltweit weitreichende wirtschaftliche, politische und rechtliche Auswirkungen gezeitigt.

Zu den Begleiterscheinungen des BEPS-Projekts der OECD zählt auch die Verstärkung der Tendenzen, welche die Globalisierung angestossen hat¹⁶⁴⁶. Unter dem Einfluss fremder Rechtssysteme lässt sich seit Längerem *die Internationalisierung*¹⁶⁴⁷ *des Rechts* beobachten.¹⁶⁴⁸ Zuerst *freiwillig*, dann unter

1638 Vgl. bspw. ROSENTHAL, Datenschutzgesetz, 14 ff.

1639 ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 47.

1640 Zur Standortförderung siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft», IV.5.2 und Kapitel «Allgemeines», IV.4.1.

1641 Siehe Kapitel «Globalisierung und Steuerwettbewerb», II.2.3.

1642 Siehe Kapitel «OECD-Projekte im Bereich Informationsaustausch», II.3.2.

1643 Dokumentation Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), EFD vom 29.8.2014, 1.

1644 Dokumentation Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), EFD vom 5.10.2015, 1.

1645 Siehe OECD, BEPS; BDI/EY/VDA, BEPS, 33.

1646 Siehe Kapitel «Auswirkungen der Globalisierung», II.2.

1647 Zum Begriff siehe BRAENDLI, Internationalisierung, 32f.

1648 Die Internationalisierung hatte anfänglich die Effizienzsteigerung und die grenzüberschreitende Handels- und Dienstleistungsförderung zum Zweck, BRAENDLI, Internationalisierung, 41f.

dem politischen und wirtschaftlichen Druck¹⁶⁴⁹ *unfreiwillig*¹⁶⁵⁰, verändert sich auch das Schweizer Recht «... *in einem evolutiven Prozess aufgrund internationaler Einflüsse, unabhängig davon, ob diese von einem einzelnen fremden Staat, mehreren Nationen, einer supranationalen Organisation (wie im Fall der EU), einer internationalen Organisation oder sogar bloss von einem internationalen Gremium ausgehen*»¹⁶⁵¹. Die Gesetzgebung wird nicht nur durch fremde Normen beeinflusst, sondern die Kompatibilität mit fremden Normen wird oftmals als vordergründiges Gesetzgebungsziel deklariert¹⁶⁵². Das BEPS-Projekt hat eine wesentliche Rolle dabei gespielt, die Internationalisierung des Steuerrechts voranzutreiben¹⁶⁵³. Und auch das Soft Law erlangt «*dank*» der OECD-Initiative immer mehr Gewicht im Bereich des Steuerrechts¹⁶⁵⁴. «*Sovereignty and taxation [...] are inextricably linked*»¹⁶⁵⁵. Die «Unfreiwilligkeit» der Rechtsinternationalisierung bewirkt jedoch auch, dass die *politische Souveränität bei der Steuergesetzgebung noch mehr eingeschränkt*¹⁶⁵⁶ wird, gar erodiert¹⁶⁵⁷.

1649 Es gibt div. Sanktionsmethoden, um auf Staaten Druck auszuüben und diese zu bestimmten Massnahmen zu bewegen. Darunter fallen Embargo-, Boykott- oder Blockademassnahmen, Handelsbeschränkungen und die in den letzten Jahrzehnten sehr beliebten Sanktionslisten, bspw. «schwarze» Listen der EU und der OECD, FRANK-FAHLE, «Black listing», 11 ff.; Kapitel «Die Schweiz und die OECD», II.4.2.

1650 Zum Ganzen BRAENDLI, Internationalisierung, 42 f.

1651 BRAENDLI, Internationalisierung, 33; Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1652 Beispiele dafür finden sich unter anderem im Schweizer Finanzrecht, im Rechnungslegungsrecht, aber auch im Steuerrecht. Diese Tendenz wird sich mit Sicherheit auch auf andere Rechtsgebiete ausweiten, m.w.H. BRAENDLI, Internationalisierung, 42 ff.

1653 Siehe bspw. «Beps-Projekt der G-20 zwingt die Schweiz zu Gesetzesänderungen», NZZ-online vom 1.10.2015.

1654 Siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1655 POSTMA/SCHWARZ, BEPS, 786.

1656 «*In fact, economic research overwhelmingly agrees that globalization and digitalization, combined with increasing economic integration, have indeed changed the world dramatically. Especially, the accelerating mobility of capital has limited the state's ability to determine their own tax policy. As a result of pressure from international tax competition, lawmakers have been forced to lower taxes on capital that is mobile and to shift the tax burden to consumption taxes and to taxes on labor that are comparatively less mobile. If countries refuse to lower taxes on capital, investors will eventually shy away and invest somewhere else. But by lowering taxes on capital, lawmakers are forced to shift the burden to consumption or to increase taxes on labor, which increases the black market and leads to problems with fairness. All that has a detrimental effect on the welfare system and on the sovereignty of countries to determine their own tax policy*», CAVELTI, Tax Cooperation, Rn. 341.

1657 POSTMA/SCHWARZ, BEPS, 789 ff.; CAVELTI, Tax Cooperation, 121 ff.

Das BEPS-Projekt wirkt sich nicht nur auf die Rechtssysteme stark aus, sondern auch auf die Wirtschaft. So werden seinetwegen u.a. *weltweite Einschränkungen des grenzüberschreitenden Handels prognostiziert*¹⁶⁵⁸. Im Bestreben, die doppelte Nicht-Besteuerung zu verhindern, wird die Doppelbesteuerung seitens der OECD vielmehr in Kauf genommen¹⁶⁵⁹. Unter dem Einfluss des BEPS-Projekts hat ein Doppelbesteuerungsabkommen an seiner ursprünglichen Bedeutung als Schlüsselfaktor einer ungehinderten Kapitalbewegung über die Grenzen hinweg eingebüsst. In den Augen der OECD stellt es vorwiegend nur ein Instrument dar, welches vor allem zu einer doppelten Nichtbesteuerung führt¹⁶⁶⁰. Diese Tatsache alleine ist bereits für den grenzüberschreitenden Handel und den Dienstleistungsverkehr schädlich. Da auch die WTO als Organisation an Bedeutung verliert und manche Länder mehr Verstösse gegen das WTO-Recht wagen, ohne Konsequenzen¹⁶⁶¹ befürchten zu müssen¹⁶⁶², werden globale Handelseinschränkungen noch wahrscheinlicher.

«Leidtragende» des BEPS-Projekts sind vor allem die Steuerpflichtigen, bspw. multinationale Unternehmen. Abgesehen von einigen «schwarzen Schafen» mit dem Sitz in den USA, deren übertrieben ehrgeizige, aber legale (!) Steuergestaltungen als Vorwand für das BEPS-Projekt benutzt wurden, praktizierte die Mehrheit der MNE ihre Steueroptimierung in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der haushälterischen Bewirtschaftung der Mittel. Gemäss dem (legitimen) betriebswirtschaftlichen Gebot sind die Steuerzahlungen als Kostenfaktor nur soweit notwendig zu leisten¹⁶⁶³. Mittlerweile sind *«[d]as Zahlen von Steuern, insbesondere eines angemessenen Beitrags (fair share), und die transparente Berichterstattung darüber [...] zu einer moralischen*

1658 Vgl. bspw. RUH, Anwendung im Verhältnis zur Schweiz, 396: *«Inzwischen hat sich die [Hinzurechnungsbesteuerung] aber zu einem massiven Investitionshindernis im Dienstleistungs- und Handelsbereich im Verhältnis zu Drittstaaten wie die Schweiz entwickelt, was vom Gesetzgeber so nicht beabsichtigt war.»*

1659 Vgl. OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 257f.; OPEL, Unilaterale Massnahmen, 2ff.

1660 *«International tax rules ensure that businesses don't pay taxes in two countries – double taxation. This is laudable, but unfortunately these rules are now being abused to produce double non-taxation. We aim to address this, so that multinationals pay their fair share of taxes»*, OECD, Remarks by Angel Gurría v. 20.7.2013, Closing the tax gap; SHAXON, 32, 35.

1661 Zu Instrumenten der Durchsetzung von WTO-Recht siehe DIEBOLD/OESCH, WTO-Recht, 153ff.

1662 Siehe Kapitel «Drittes Ziel: Umsetzung gemäss Verfassungs- und Völkerrecht», IV.1.3.

1663 *«A point often lost in consideration of tax fairness is that it is legitimate for companies to try to save costs. With cost savings come profits, which, in the best case, translate into jobs and new products, which, in turn, generate new tax revenues from taxes on personal income and on consumption»*, KUHN, Cost of transparency, 795. Vgl. auch BERTSCHINGER, Risikomanagement, 92ff.

Frage geworden»¹⁶⁶⁴. Die traditionelle, rein quantitative Steuerplanung¹⁶⁶⁵ ist um ein qualitatives Element erweitert worden¹⁶⁶⁶. Die «Moral»¹⁶⁶⁷ als eine neue Planungskomponente muss von den grossen Unternehmen nicht nur bei den steuerplanerischen Entscheiden, sondern auch unter den Nachhaltigkeits- und gesellschaftspolitischen Aspekten berücksichtigt werden. «[D]ie Themen des ESG (Environmental, Social, Governance) sind zu einem Megatrend der Gesellschaft wie auch der Unternehmen geworden.»¹⁶⁶⁸ Infolgedessen müssen Steuern als ein Teil der ESG-Strategie¹⁶⁶⁹ des Unternehmens angesehen werden¹⁶⁷⁰. Die «Moralisierung» der Steuerplanung und der Businessstrategie des Unternehmens führt nicht selten auch zu entsprechenden Änderungen der Gesetzgebung¹⁶⁷¹, oftmals bleibt sie jedoch in den internationalen (OECD)-Standards als Soft Law niedergeschrieben.

Die unternehmerische Steuerplanung wird auch durch die infolge des BEPS-Projekts entstandene bzw. verstärkte *Überregulierung*¹⁶⁷², *Rechtsunsicherheit*¹⁶⁷³ sowie durch die *Schnelligkeit des Projekts* und die *ausufernden Transparenzpflichten*¹⁶⁷⁴ erheblich erschwert¹⁶⁷⁵. Da die OECD auf die Defini-

1664 MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 684.

1665 Zu Massnahmen der Steuerplanung siehe ARZETHAUSER/LEHMANN/STUMM, Steuerplanung, 627 f.

1666 ARZETHAUSER/LEHMANN/STUMM, Steuerplanung, 634.

1667 Siehe Kapitel «Vorgeschichte und Ziele», III.1 und Kapitel «Last but not least: (Steuer-) Gerechtigkeit», IV.1.4; BERTSCHINGER, Risikomanagement, 106.

1668 FREHNER/BERNDT/HONGLER, Steuern, 459.

1669 Dazu gehört auch der Corporate Social Responsibility Approach. «Die Regelwerke und Empfehlungen im CSR-Bereich, die durch internationale Organisationen und Unternehmensverbände formuliert worden sind, sind typische Vertreter der Soft Law-Regeln, die allein aufgrund ihres moralischen Anspruchs und der faktischen Autorität der Organisationen, die hinter ihnen stehen, Geltung erlangen», SCHENKER, CSR, 641. Siehe auch Gesellschaftliche Verantwortung der Unternehmen, Positionspapier des Bundesrats vom 1. April 2015 und Positionspapier und Aktionsplan des Bundesrates zur Verantwortung der Unternehmen für Gesellschaft und Umwelt vom 21. Juni 2017, SECO, CSR-Positionspapier und Aktionsplan des Bundesrates. M.w.H. LEU, CSR, 344 ff.; BAUMÜLLER/MÜHLENBERG-SCHMITZ/ZÖBERLI, EU-CSR-Richtlinie, 981 ff.

In die gleiche Richtung geht bspw. auch Konzernverantwortungsinitiative, dazu GLESS, Konzernverantwortung, 265 ff.

1670 LEU, CSR, 344; BRAENDLI, Internationalisierung, 51 ff.

1671 Vgl. bspw. Art. 96⁴bis–96⁴septies OR und Art. 325^{bis}–325^{ter} OR.

1672 Die Effektivität des Steuersystems leidet unter Überregulierung. «Überregulierung wird von den CEO, noch vor drohenden Steuererhöhungen, als grösste Wachstumsbremse gesehen», BOPP/NEUHAUS, Regulierung, 445. Vgl. auch NOBEL, «Überregulierung», 589 ff.; BOPP/NEUHAUS, Regulierung, 444 f.; OSWALD, Digital Economy, 124.

1673 Dazu Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1674 Dazu nachfolgend und Kapitel «... zur Erhöhung der Transparenz», III.2.4. Siehe auch MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 128 f.

1675 Vgl. bspw. BERTSCHINGER, Risikomanagement, 99 ff.

tion der Schlüsselbegriffe¹⁶⁷⁶ oft verzichtet bzw. ihre Ansichten schnell ändern kann, können legale Einsparungsmethoden erfahrungsgemäss jederzeit als «aggressiv» oder «schädlich» eingestuft und so «kriminalisiert» werden. Zudem haben die Länder bei der Umsetzung der Empfehlungen der OECD grosse Ermessensspielräume, d.h., die Regeln können sich von Land zu Land erheblich unterscheiden¹⁶⁷⁷. Die Schnelligkeit der Durchführung des Projekts lässt zudem Unternehmen und Verbänden kaum Zeit, um sich mit den unzähligen OECD-Entwürfen auseinanderzusetzen, zu diesen Stellung zu nehmen und diese innert einer nützlicher Frist umzusetzen¹⁶⁷⁸. Die erheblich gestiegenen Anforderungen an die Steuertransparenz sind einerseits aus planerischer Sicht schwer zu bewältigen¹⁶⁷⁹. Andererseits bergen sie die Gefahr des Missbrauchs der Daten für andere Zwecke als solche der Besteuerung¹⁶⁸⁰. Und letztlich verursachen sie hohe Administrations- und Compliance-Kosten¹⁶⁸¹.

Das BEPS-Projekt hat sich ebenfalls erheblich auf *das internationale Steuerrecht* ausgewirkt¹⁶⁸². Man denke in diesem Zusammenhang nur an die Einführung der Zinsschranke, der Hinzurechnungsbesteuerung, der Massnahmen in Bezug auf hybride Gestaltungen sowie eine Neudefinition der Betriebsstätte und diverse Anpassungen bei Transferpreisen etc.¹⁶⁸³. Neuerdings will die OECD auch auf die Anknüpfung an physische Präsenz punktuell verzichten. Die Frage, wie der neue Ansatz mit den bestehenden Besteuerungssystemen zusammenpasst, wurde bisher nicht geklärt¹⁶⁸⁴. Die hohe Komplexität dieser Lösung ist hier jedoch nicht das einzige Fragezeichen. Mit Pillar One wird der «historische Kompromiss»¹⁶⁸⁵ in Frage gestellt, mit dem Zweck, die Besteuerungsrechte der Industrieländer möglichst zu erhalten¹⁶⁸⁶. Man kann sich zu Recht fragen, ob der «historische Kompromiss» (steuer)gerecht ist¹⁶⁸⁷ und wie

1676 Bspw. fehlen die Definitionen der «tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit», der «aggressiven Steuerplanung», des «fairen» Anteil an der Steuerlast etc. vollständig.

1677 MATTEOTTI, BEPS, 163.

1678 KREIENBAUM, BEPS, 11 ff.

1679 MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 689; vgl. auch FREHNER/BERNDT/HONGLER, *Steuern*, 459.

1680 Siehe Kapitel «Steuertransparenz als Risiko und Chance», IV.4.4.

1681 Dazu nachfolgend; vgl. MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 689 ff.

1682 Kapitel «... bei internationalen Sachverhalten», II.1.2.

1683 Siehe Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung», IV.5.3.

1684 Vgl. BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 153.

1685 Siehe Kapitel «... bei internationalen Sachverhalten», II.1.2.

1686 So wurde der jährliche globale Umsatz, damit Massnahmen von Pillar One zum Tragen kommen, nicht zufälligerweise sehr hoch (ab 20 Mrd. Euro) angesetzt.

1687 OSWALD, *Digital Economy*, 118f., vertritt die Meinung, dass die «Netzwerkeffekte» der *digital economy* nicht das Problem seien. Das Problem sei, dass die Besteuerung am

lange die Schwellenländer mit dem «Zückerchen», welches die OECD ihnen «offeriert» hat (Marktstaatenbesteuerungsrechte)¹⁶⁸⁸, zufrieden bleiben. Tatsache ist, dass die G7-Staaten allmählich ihre Machtstellung verlieren¹⁶⁸⁹, was sich bestimmt bald auch in der weltweiten Steuerpolitik widerspiegeln wird.

Zwar wollte die OECD dem *Steuerwettbewerb* seine Daseinsberechtigung angeblich nicht absprechen, doch dem «Wettlauf nach unten» hat sie von Anfang an den Kampf angesagt¹⁶⁹⁰. Trotz der Bemühungen der OECD kann man derzeit eine weltweite Reduktion der Steuersätze feststellen¹⁶⁹¹. Erstens wohl deswegen, weil die Hochsteuerländer einen Abfluss der Investitionen in Niedrigsteuerländer befürchten¹⁶⁹². Und zweitens, weil die OECD bzw. die Industriestaaten trotz all ihrer Harmonisierungsbestrebungen den Steuerwettbewerb nicht eindämmen konnten¹⁶⁹³. Der Steuerwettbewerb ist eine Begleiterscheinung der Globalisierung und gehört zum «Global Village» einfach dazu. In der Zukunft wird er einfach anders geführt (werden müssen) als bisher, und zwar nicht über die Steuersätze, sondern über die Bemessungsgrund-

Unternehmenssitz (bzw. am Ort der Betriebsstätte) stattfindet. «Die dazu notwendige, von der Wertschöpfung losgelöste, Anknüpfung von Besteuerungsbefugnissen ist dogmatisch unhaltbar, da es ihr am «genuine link» gebricht. Diese Anknüpfung ist vielmehr politisch gewollt und begründet. Durch die zunehmende Verbreitung der Digital Economy wird bloss ein schon länger bestehendes Problem in den Fokus gerückt und von vielen Staaten wird wohl auch das Versagen der bisher geltenden Regeln in der Zuteilung von Besteuerungsbefugnissen bezüglich mobiler Faktoren erst jetzt anerkannt, weil dieses Versagen, das ihnen bisher zum Vorteil gereichte, sich nun gegen sie wendet», ebd., 123.

Die Besteuerung am Unternehmenssitz wird v.a. von Schwellenstaaten kritisiert. Sie werfen den entwickelten Staaten vor, dass diese ihre Steuersouveränität kommerzialisieren, um Steuersubstrat anzuziehen, das ihnen nicht zustehe.

1688 Siehe Kapitel «BEPS 2.0», III.3.2.

1689 «... mittlere weile fehlt [den G7-Staaten] das nötige Gewicht. Zusammen repräsentieren die G7-Gruppe bloss noch dreissig Prozent der globalen Wirtschaftskraft. Das heisst: Länder wie Brasilien, Indien, Indonesien, Nigeria, Südafrika oder Mexiko müssen sich nicht notgedrungen gut stellen mit dem Westen», «Ende des Gipfels in Hiroshima – G7: Mehr Geschlossenheit, jedoch weniger Gewicht», SRF-online vom 21.5.2023.

1690 Kapitel «Globalisierung und Steuerwettbewerb», II.2.3.

1691 Vgl. bspw. «Was hinter der globalen Mindeststeuer steckt», deutschlandfunk.de vom 14.10.2021. Gem. SCHALTEGGER sind diese Steuersenkungen jedoch nicht von Dauer, «Wirtschaftsprofessor warnt vor Steuerreform: «Das wird die Schweiz auseinanderreissen», Luzerner Zeitung-online vom 12.5.2019.

1692 «Falls die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer begrenzt wird, könnte davon ein negativer Effekt auf die Attraktivität von Töchtern in Niedrigsteuerländern ausgehen, sofern diese Töchter nur als Ziel von Gewinnverlagerungen dienen. Andererseits könnten Konzerne aber als Folge von Begrenzungen der Gewinnverlagerung stattdessen Investitionen aus Hochsteuerländern verlagern. Als Folge davon sollte man verstärkt Investitionen an Niedrigsteuerstandorten beobachten», OVERESCH, Gewinnverlagerung, 77.

Es ist jedoch zu beachten, dass bei der Verlegung des Konzernhauptes aus dem Hochsteuerland eine hohe Wegzugsbesteuerung auf stille Reserven anfallen kann.

1693 Vgl. etwa ARZETHAUSER/LEHMANN/STUMM, Steuerplanung, 637.

lage¹⁶⁹⁴. Der Innovationswettbewerb wird höchstwahrscheinlich auch an Bedeutung zunehmen¹⁶⁹⁵. Die Steuerausfälle, die infolge der reduzierten Unternehmenssteuersätze bzw. infolge eines allfälligen Abflusses von Investitionen verzeichnet werden könnten, können am effektivsten durch die Verlagerung der Steuerlast auf weniger mobile und gegen den Steuerwettbewerb «resistente» Gruppen kompensiert werden. Die naheliegende Lösung ist die **verstärkte Besteuerung von Konsumenten**. Gemäss den Angaben der OECD machen die Verbrauchssteuern ca. 30% der Steuereinnahmen der OECD-Mitglieder aus¹⁶⁹⁶. Die Verbrauchssteuern seien wachstumsfreundlicher als Einkommens- und Unternehmenssteuern. Den Konsum zu besteuern, sei auch fairer, vor allem aber könnten die Länder dadurch Steuerausfälle aus direkten Steuern gut kompensieren. Sie hätten zudem die Möglichkeit, spezielle Verbrauchssteuern zur Verhaltenssteuerung von Konsumenten einzusetzen¹⁶⁹⁷. Im Hinblick auf ein fragwürdiges Kosten-Nutzen-Verhältnis der BEPS-Initiative¹⁶⁹⁸ werden die indirekten Steuern wohl zunehmend an Bedeutung gewinnen und die Steuerlast wird sich entsprechend auf die Konsumenten verschieben¹⁶⁹⁹.

Teilweise im Rahmen des BEPS-Projekts, teilweise im Rahmen der Arbeiten von Global Forum erreichte die OECD weitestgehend ihr Ziel, **mehr Steuertransparenz** zu schaffen¹⁷⁰⁰, obwohl auch nicht für alle Länder¹⁷⁰¹. Die neu entstandenen zwei Ebenen der Transparenz¹⁷⁰² können bald die von der OECD

1694 Der Nutzen des Mindeststeuersatzes ist umstritten, da Gewinnsteuereinnahmen über die Jahre hinaus stabil geblieben sind und da jetzt viele Unternehmen versuchen werden, von neuen Abschreibungsregeln oder neuen Sondertatbeständen zu profitieren. Am Ende könnte ein anderes Steuersystem entstehen, mit höheren Gewinn- und Kapitalsteuersätzen, aber mit etwas «löchrigerer» Steuerbasis, «Kleinstaat im Nachteil – Mindeststeuersatz: Das ist keine gute Nachricht für die Schweiz», SRF-online vom 5.6.2021.

1695 Am besten wäre, wenn die Innovationsförderung wettbewerbs- und technologieutral stattfinden würde, siehe Kapitel «Substanzbasierte Besteuerung und globaler Innovationswettbewerb», IV.4.3.

1696 OECD (2022), Consumption Tax Trends 2022. In der Schweiz sind es ca. gleich viel, m.w.H. BECKER/PFISTER, Zunehmende Bedeutung, 284.

1697 Zum Ganzen und m.w.H. BECKER/PFISTER, Zunehmende Bedeutung, 284.

1698 Siehe nachfolgend.

1699 M.w.H. BECKER/PFISTER, Zunehmende Bedeutung, 284. Siehe auch Kapitel «BEPS 2.0», III.3.2 und Kapitel «Allgemeines», IV.4.1.

1700 OECD, Tax Transparency.

1701 Nicht alle Länder verfügen über die gleichen Informationen, da nicht alle Länder bspw. die vertrauliche Behandlung der Informationen garantieren können (offizielle Begründung). Bzw. können nicht alle Länder den nötigen Druck ausüben, um die Informationen zu erhalten, auch ohne diese Voraussetzung zu erfüllen, siehe Kapitel «Transparenz», III.3.3.2 und Kapitel «Transparenz», IV.3.3.2.

1702 Die erste Ebene sind die Steuertransparenzinitiativen, welche eine Offenlegung der Steuerdaten sicherstellen. Die zweite Ebene ist ein grenzüberschreitender Informations-

angestrebte «bedingungslose Transparenz» gewährleisten: «*Der Wunsch nach dem gläsernen Bürger [und Unternehmen] wird wahr.*»¹⁷⁰³ Die den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Instrumente (wie spontaner Informationsaustausch von Steuerrulings¹⁷⁰⁴, CbCR, AIA) erschweren die «aggressive» Steuerplanung erheblich¹⁷⁰⁵. Zudem laden die spontan oder automatisch erhaltenen Informationen geradezu dazu ein, um Amtshilfe gem. Art. 26 OECD-MA zu ersuchen, um die Sachverhalte präziser zu ergründen und die Steuerpflichtigen genauer zu «durchleuchten»¹⁷⁰⁶. Die Datenflut, welche durch den AIA, den spontanen Informationsaustausch von Steuerrulings, den CbCR etc. ausgelöst wird, kann auch zu einem «Datenfriedhof» verkommen¹⁷⁰⁷. Denn mehr Informationen bedeuten nicht unbedingt mehr Erkenntnisse, aber mit Sicherheit mehr Kosten¹⁷⁰⁸.

Die Kosten und die technischen Herausforderungen¹⁷⁰⁹, welche die BEPS-Initiative verursacht hat, sind immens¹⁷¹⁰. Diese müssen nicht nur von Unternehmen, sondern auch von den Staaten (Umsetzungskosten, Aufwand

austausch zwischen den Steuerbehörden, SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 258f.

1703 LINDEMANN/TAKHTAROVA, Rechtsschutz, 178

1704 «*In der Praxis werden die Steuervorbescheide [...] mit allen Staaten zu teilen sein, welche ein (fiskalisches) Interesse an der Information haben. Damit verfolgt die OECD ihren «alle wissen alles»-Ansatz weiter, der auch durch die Offenlegungsvorschriften im Rahmen von Aktion 13 unterstützt wird*», ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 46.

1705 ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerrulings, 47.

«*... es wird wohl nicht lange dauern, bis gar keine Steuererklärungen mehr erforderlich sind und die Steuern aufgrund der von den Steuerpflichtigen übermittelten und aus sonstigen Quellen verfügbaren digitalen Daten von der Steuerbehörde (bzw. ihren Software-Robotern) direkt berechnet und veranlagt werden können. Unsere Kunden, und damit auch wir als Berater, werden es bei diesem Szenario mit Steuerbehörden zu tun haben, die möglicherweise mehr über die Steuerpflichtigen und ihre Umstände wissen als diese selbst*», ROBINSON, Digitale Transformation, 652.

1706 JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 272; HIDIEN, Informationsquellen, 278.

1707 «*Es stimmt, die beste Art, um eine effiziente Auswertung von Steuerdaten zu verhindern, ist, den Empfänger mit Daten zuzuschütten. Deshalb arbeitet die OECD auch auf der technischen Seite. Wir wollen am Ende nicht Fatca, eine EU-Richtlinie und dreissig regionale Standards haben. Mir scheint, dass die EU hier ein Interesse hat, den automatischen Informationsaustausch aus Kosten- und Effizienzgründen über die OECD zu lösen*», PASCAL SAINT-AMANS, IN: «Der automatische Datenaustausch ist in einigen Monaten Standard», TA vom 10.5.2013, 39. Vgl. auch HIDIEN, Informationsquellen, 278f.

1708 ARZETHAUSER/LEHMANN/STUMM, Steuerplanung, 635.

1709 MARTI/BIRRER/RÖLLIN, BEPS 2.0, 485; MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 130.

1710 «*Das gibt es nicht gratis, doch es ist der Preis, den es zu zahlen gilt, um ausserhalb jedes Verdachts der Komplizenschaft in Sachen Steuerdelikte zu stehen*», PASCAL SAINT-AMANS, IN: «Informationsaustausch: OECD von FATCA inspiriert». Vgl. auch OTTENWÄLDER, Mindestbesteuerung, 1.

bei Steuerbehörden und Rechtsmittelinstanzen etc.), d.h. auch von den Steuerzahlern, getragen bzw. bewältigt werden¹⁷¹¹. Ob das *Kosten-Nutzen-Verhältnis des BEPS-Projekts* positiv ausfallen wird, ist mehr als fraglich¹⁷¹². KUHN weist bspw. zu Recht darauf hin, dass «[w]hat is needed are not tax rules based on an arbitrary interpretation of fairness but rather a harmonized set of tax rules, consistently applied. To that end, consensus is also desirable on what is fair and unfair. Consideration of the costs and benefits of tax compliance is an integral part of reaching that consensus.»¹⁷¹³

Das BEPS-Projekt der OECD hat zweifellos einen *Paradigmenwechsel* in der internationalen Firmenbesteuerung herbeigeführt. Und zwar einerseits den geplanten und gewollten Paradigmenwechsel, wie mehr Steuertransparenz. Andererseits hat die OECD mit ihrem Projekt eine «Büchse der Pandora» geöffnet, mit unerwarteten Auswirkungen und Folgen für die internationale Besteuerung. Der von der OECD in diesem Sinne nicht bezweckte und gar befürchtete Paradigmenwechsel in Bezug auf die Neuaufteilung der Besteuerungsrechte lässt sich kaum lange aufhalten¹⁷¹⁴. Die Stärkung der Entwicklungsländer im Steuerbereich im Rahmen von BEPS 2.0 ist nur der erste Schritt, der «Game Changer»¹⁷¹⁵. Daraufhin werden bestimmt noch weitere bedeutende Anpassungen folgen, über welche die OECD keine Kontrolle haben wird.

1711 KUHN, Cost of transparency, 793, untersuchte umfassend, welche Kosten im Zusammenhang mit der OECD-Transparenzinitiative anfallen. Das Spektrum der Kosten erstreckt sich von IT- und Personalkosten bis hin zu den Kosten für die Umsetzung von Regeln in das nationale Recht. Vgl. dazu auch OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, 433 f.; ARZETHAUSER/LEHMANN/STUMM, Steuerplanung, 635.

1712 Die OECD erwartet bspw., dass ihr Zwei-Säulen-Ansatz jährlich rund 150 Milliarden US-Dollar an zusätzlichen weltweiten Steuereinnahmen generieren wird, OECD, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation; vgl. auch OPEL, Unilaterale Massnahmen, 2f.

Die Frage, wie viel die Initiativen der OECD kosten, wird hingegen zu wenig diskutiert, KUHN, Cost of transparency, 794 f. Die Transparenzkosten und weitere Restriktionen können zudem Einfluss auf die Investitionstätigkeit der Unternehmen haben, vgl. OVERESCH, Gewinnverlagerung, 77. Siehe auch bei FN 1694; Kapitel «Erstes Ziel: BEPS-Projekt-konforme Umsetzung?», IV.1.1 und Kapitel «Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft», IV.5.2.

1713 KUHN, Cost of transparency, 796.

1714 OSWALD, Digital Economy, 124, befürwortet den Paradigmenwechsel von einer substanzbasierten zu einer quellenbasierten Besteuerung: «Nach der hier vertretenen Ansicht ist dabei der Ansatz zunehmender horizontaler Harmonisierung (z.B. innerhalb der EU) gekoppelt mit einer stetig wachsenden Flut an Anti-Missbrauchsbestimmungen der falsche Weg. Die schier unüberschaubare Komplexität dieser Lösung vermag dabei die Probleme der Anknüpfung von Besteuerung an rechtlichen Konstrukten wie Sitz, Betriebsstätte oder vertraglicher Risikoallokation statt an effektiver Wertschöpfung nicht zu verschleiern.»

Einen Wechsel zu einem quellenbasierten Steuersystem befürwortet ebenfalls SIMONEK, Steuersouveränität, 561 ff.

1715 MARTI/BIRRER/RÖLLIN, BEPS 2.0, 487.

5.2. Auswirkungen auf Schweizer Wirtschaft

Die BEPS-Initiative hat die Steuerlandschaft in der Schweiz wie kaum ein anderes Ereignis beeinflusst. Allein die Abschaffung der von der OECD angeprangerten *Spezialgesellschaften*¹⁷¹⁶ zieht weitreichende wirtschaftliche Konsequenzen nach sich¹⁷¹⁷.

Wie sich die anstehende Umsetzung *der Mindestbesteuerung*¹⁷¹⁸ auswirken wird, ist derzeit noch unklar¹⁷¹⁹. Gemäss der Schätzung des Bundes sind von den Massnahmen der Säule 2 ca. 200 Unternehmen und ca. 3'000 Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne in der Schweiz betroffen. Die Einnahmen aus der Reform in der ersten Zeit werden vom Bund auf 1 bis 2,5 Mrd. Franken jährlich geschätzt¹⁷²⁰. Diese Schätzung trifft jedoch nur zu, wenn man davon ausgeht, dass die Mindestschwelle des jährlichen Umsatzes von 750 Millionen Euro von den Ländern so übernommen und nicht tiefer angesetzt wird. Es gibt zudem keine Garantie, dass ein anderes Land doch nicht zu einem höheren Steuersatz besteuern will, denn die Pillar Two Solution ist eine «freiwillige» Lösung. Zudem ist angesichts der unterschiedenen Interessen der Länder fraglich, wie lange diese «Lösung» halten wird.

Weitere «freiwillige» BEPS-Massnahmen bleiben für die Schweizer Wirtschaft nicht ohne Wirkung, auch wenn sie nicht von allen Ländern umgesetzt werden. Bspw. wurden in der im Juli 2020 veröffentlichten *Corporate Tax Statistics, Second Edition*¹⁷²¹, erstmals Informationen zu den *CFC-Regeln*¹⁷²² gesammelt. Die Daten verdeutlichen, dass umfassende und wirksame CFC-Regeln dazu führen, dass der Anreiz zur Verlagerung von Gewinnen aus einem Marktgebiet in ein Niedrigsteuergbiet verringert wird¹⁷²³. Wenn man davon

1716 Siehe Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

1717 Rund 24'000 Spezialgesellschaften mit ca. 15'000 Arbeitsplätzen brachten ca. 7 bis 8 Mrd. Franken an Steuereinnahmen ein (welche ca. 50% der Einnahmen aus direkter Bundessteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen jährlich eingebracht hatten), vgl. «Steuerausfälle in Milliardenhöhe», TA vom 18.5.2013, 45; HUBER/BARTZ/DIETSCHI et al., Blickpunkt International 2013, 124; «Knacknuss für die Stimmbürger», NZZ-online vom 6.12.2016; «Wenn 24'000 Schweizer Firmen ihre Steuerprivilegien verlieren», NZZ-online vom 21.8.2015.

1718 Siehe Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2.

1719 Vgl. MARTI/BÜHLER/RÖLLIN, OECD-Mindestbesteuerung, 126 ff.; «G7-Finanzminister einigen sich auf Mindeststeuer von 15 Prozent», SRF-online vom 5.6.2021.

1720 Vgl. EFD, Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz; BOTSCHAFT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 1749 ff.

Von diesen Einnahmen müssen wohl noch die Ausgaben für die Umsetzung auf Bundes- und Kantonsebene (ebenfalls Steuergelder) erst abgezogen werden.

1721 OECD (2020), Corporate Tax Statistics, Second Edition.

1722 Dazu Kapitel «Allgemeines», III.3.1.

1723 OECD, Action 3 Controlled Foreign Company.

ausgeht, dass immer mehr Staaten die CFC-Rules anwenden werden, birgt dies erhebliche Nachteile für die Schweizer Wirtschaft, und dies nicht nur in Form des entgangenen Steuersubstrats und der höheren Steuerbelastung für Unternehmen¹⁷²⁴.

Sobald die weltweite Umsetzung der ersten BEPS 2.0-Säule – *Pillar One* – eingeleitet wird, könnte das die Schweiz noch teurer zu stehen kommen. Die Verlagerung der Steuerbefugnisse in die Marktländer ist für die Schweiz gefährlich, da sie bloss einen kleinen Binnenmarkt und verhältnismässig wenig Konsumenten hat¹⁷²⁵. Den kleinen Ländern wie der Schweiz könnte das Besteuerungssubstrat entzogen werden¹⁷²⁶. Hinzu kommt, dass der Anwendungsbereich von Säule 1 über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinausgeht¹⁷²⁷. Das wirft einige Fragen auf, so etwa, wie der neue Nexus-Ansatz mit den bestehenden Besteuerungssystemen zusammenpasst und wie die Analyse der Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter in der Wertschöpfungskette neu vorgenommen werden muss bzw. wie die Gewinnzuteilung neu erfolgen wird¹⁷²⁸.

Im Weiteren haben die Kosten, welche Unternehmen bei der direkten oder indirekten Umsetzung der BEPS-Massnahmen zu tragen haben, negative Auswirkungen auf ihre Investitionsbereitschaft. Das gesamte Businessmodell der Zentralisierung mit der gleichzeitigen Produktion und dem Vertrieb über Low-Risk-Unternehmen muss überdacht werden¹⁷²⁹. Die Unternehmen müssen analysieren, ob derzeitige Niederlassungen noch sinnvoll sind. Somit dürfte der Steueraspekt künftig eine untergeordnete Rolle spielen¹⁷³⁰.

Zu den Gewinnern der OECD-BEPS-Initiative zählen wohl die grossen Staaten mit relativ hohen Gewinnsteuersätzen und grossen Binnenmärkten

1724 Die Hinzurechnungsbesteuerung hat auch andere wirtschaftliche Auswirkungen. Da die Muttergesellschaft keinen Steueraufschub mehr bekommt, muss sie die Gewinne der Tochtergesellschaft versteuern, ohne dass ihr liquide Mittel zugeflossen sind. Zudem wird die Beteiligungsermächtigung nicht gewährt, und die Differenz zwischen den geltenden und den gesenkten Schweizer Gewinnsteuern wird durch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft besteuert und eingenommen, m.w.H. und Anwendungsbeispielen HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln, 8 ff.; siehe auch MATTEOTTI, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, 764.; OPEL, Unilaterale Massnahmen, 13 f.

1725 Vgl. «Das ist keine gute Nachricht für die Schweiz», SRF-online vom 5.6.2021.

1726 BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 153.

1727 Zum Ganzen BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 153.

1728 BERR/BULARD/NAJAFI, OECD-Vorschlag, 153.

1729 BERTSCHINGER, Risikomanagement, 104.

1730 «Steuern für Unternehmen – G7-Finanzminister einigen sich auf Mindeststeuer von 15 Prozent», SRF-online vom 5.6.2021.

(d.h. die meisten G7-Staaten) und seit Neustem die Schwellenländer¹⁷³¹, jedoch nicht die Schweiz. Ob die Eidgenossenschaft angesichts dieser neuen «Steuerrealität» längerfristig einen grossen wirtschaftlichen Schaden in Kauf nehmen muss oder die «Besteuerungskrise» gut überstehen kann, hängt im Wesentlichen von der künftigen Standortförderungsstrategie der Schweizer Regierung ab¹⁷³². Wenn es gelingt, alle bedeutenden Aspekte¹⁷³³ der neuen «Steuerrealität» im Sinne einer ganzheitlichen Betrachtung bei der Erarbeitung des Förderkonzepts miteinzubeziehen, wäre es möglich, die Nachteile, die sich aus den aktuellen Tendenzen im internationalen Steuerrecht ergeben¹⁷³⁴, auszugleichen.

5.3. Auswirkungen auf Schweizer Rechtsordnung

Mindestens genauso stark, wie sie die Schweizer Wirtschaft beeinflusst, wirkt sich die BEPS-Initiative signifikant auf die Schweizer Rechtsordnung aus.

a) Es wird seitens der OECD mit Nachdruck gefordert, dass ihre Standards schnell und effizient in das interne Recht der Staaten überführt werden¹⁷³⁵. Das politische System der Schweiz ist einem solchen Tempo nicht zugänglich. Weil man sich hierzulande trotzdem laufend um die Umsetzung der OECD-Standards bemühen will¹⁷³⁶, werden die *Soft-Law-Bestimmungen in der Rechtsprechung* oft ohne eine einschlägige gesetzliche Grundlage herangezogen¹⁷³⁷. Sobald die neuen oder angepassten *Gesetzesgrundlagen* (im Steuerrecht) endlich erlassen werden, finden sich darin ebenfalls *Verweise auf die OECD-Werke*¹⁷³⁸, und das teilweise

1731 «G7-Finanzministertreffen – Kommt nun die Steuerrevolution?», SRF-online vom 6.6.2021; «Das ist keine gute Nachricht für die Schweiz», SRF-online vom 5.6.2021.

1732 Zur derzeitigen Standortförderungsstrategie der Schweiz siehe Botschaft zur Standortförderung 2020–2023 vom 20.2.2019, BBl 2019, 2365 ff.; SECO, Botschaft über die Standortförderung des Bundes 2024–2027; «Massnahmen für einen wettbewerbsfähigen Standort Schweiz im Kontext internationaler Steuerpolitik», Medienmitteilung EFD vom 11.6.2021; «Investition in die Zukunft: Steuervorlagen als Gesamtkonzept zur Sicherung der Standortattraktivität», Medienmitteilung EFD vom 21.12.2021; BOTSCHAFT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 1723 ff.

1733 Dazu zählen bspw. die Pillar One und die Pillar Two, die Anforderungen der OECD an die Substanz und an die Transparenz, die CFC-Rules etc.

1734 Siehe BERICHT BESTEUERUNG GROSSER UNTERNEHMENSGRUPPEN, 56 ff.

1735 SCHWEIZER, Informationsverbund, 265; LUU/DZIENISIK, Von Soft Law zu Hard Law, 555; SEILER, Kantonale Autonomie, 227 f.; Kapitel «Allgemeines», IV.5.1.

1736 Die Verzögerungen bzw. nationale Schwachstellen werden im Rahmen der Peer Reviews aufgedeckt und dann der G20 rapportiert, BRAENDLI, Internationalisierung, 43.

1737 BRAENDLI, Internationalisierung, 46.

1738 Vgl. bspw. Art. 22a Abs. 2 StAhiG (Verpflichtung zur Orientierung an der Praxis anderer Staaten und den internationalen Standards), dazu SCHREIBER/EICHENBERGER, Spon-

*in globo*¹⁷³⁹. Wenn die *statischen Verweise*¹⁷⁴⁰ in der Regel weniger bedenklich sind, verhält es sich bei den *dynamischen Verweisen*¹⁷⁴¹ anders. Deren Zulässigkeit hängt gem. Bundesgericht davon ab, ob eine verfassungsrechtliche Delegationskompetenz gegeben ist. Zudem dürfen nur wenige wichtige Normen an Private delegiert werden¹⁷⁴². Bspw. kommt OESTERHELT bezüglich der dynamischen Verwendung des OECD-Kommentars in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Schluss, dass diese aus völkerrechtlicher Sicht unzulässig sei. Es könne einzig die Fassung massgebend sein, welche den Vertragsparteien im Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA vorlag¹⁷⁴³.

- b) Die BEPS-Massnahmen betreffen sowohl materiell-rechtliche als auch verfahrensrechtliche Instrumente des Steuerrechts¹⁷⁴⁴. Indem die OECD

taner Informationsaustausch, 585 f.; die Übergangsbestimmung in Art. 129a BV; Art. 2 Abs. 1 MindStV sowie BERICHT MindStV, 7.

Weitere Beispiele sind die Übernahme der F&E-Definition aus dem OECD-Frascati-Handbuch seitens der SSK, SCHERER/VOGLER, Patentbox, 344, sowie die Übernahme der OECD-VAT/GST-Guidelines in die nationalen (Schweizer) MWST-Gesetze, LUU/DZIENISIK, Von Soft Law zu Hard Law, 554 f.

Auch der Ruling-Begriff von Art. 8 StAhiV weicht vom Begriff «Steuervorbescheid», welcher gestützt auf Art. 8 BV entstanden ist, ab. Zwar soll der Begriff «Ruling» nur im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs verwendet werden, doch es ist zu erwarten, dass bspw. die Rechtsprechung mit der Zeit den Ruling-Begriff der OECD nicht nur im Rahmen der Umsetzung von Action Point 5 nach und nach übernehmen wird. Vgl. dazu VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1234: «*Der vom schweizerischen Recht vorgesehene Ruling-Begriff passt sich somit jenem des BEPS-Projekts an.*» Siehe auch OESTERHELT, Steuerrulings, 439 ff.; Kapitel «Treu und Glauben», IV.2.3.1.g.

1739 Die statischen Verweise beziehen sich ausschliesslich auf die konkrete Version der entsprechenden privatrechtlichen Standards, CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 245.

1740 Zu sog. Globalrezeptionen siehe BRAENDLI, Internationalisierung, 43.

1741 Die dynamischen Verweise nehmen Bezug auf die jeweils aktuelle Version der entsprechenden privatrechtlichen Standards, CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 245.

1742 BGE 136 I 316 E.2.4.1.

Einige Autoren stehen den dynamischen Verweisen auf das OECD-Soft Law nicht so ablehnend gegenüber. Dies begründen sie mit Praktikabilitätsgründen, vgl. in Bezug auf die dynamische Auslegung der OECD-Transferpreisrichtlinien DUSS/DIETSCHI, Dokumentationsvorschriften, 619.

Das *Prinzip der Praktikabilität* hat im Steuerrecht bei der Rechtssetzung und Rechtsanwendung zwar einen besonders hohen Stellenwert, da nicht «*jeder Verästelung des Einzelfalls*» nachgegangen werden kann, LOCHER, Praktikabilität, 229 f. Dieses Prinzip mag jedoch die dynamischen Verweise in der Gesetzgebung kaum rechtfertigen.

1743 M.w.H. OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars, 373 ff.; gl.M. OPEL, Neuausrichtung, 84 f.

1744 «*Die durch Transparenz-Vorschriften gewonnenen Erkenntnisse darüber, was von wem erwirtschaftet wird (z.B. Country-by-Country Reporting), dienen dem Ziel des BEPS, die Gewinne dort zu versteuern, wo die Wertschöpfung stattfindet. D.h., aus der Verfahrensregelung (Transparenz) wird eine materielle Regelung entwickelt (Umverteilung des Steuersubstrats), ohne dass ein internationaler materieller Gesetzgebungsprozess mit*

der Schweiz das OECD-Soft Law aufdrängt, *verleibt sie sich zum Teil die gesetzgeberischen Kompetenzen des Parlaments ein*. Und «dem Gesetzgeber bleibt häufig nichts anderes mehr übrig, angesichts des internationalen Drucks der Umsetzung [...], als etwaig notwendig werdende Anpassungen und formell-gesetzliche Stufen «durchzuwinken»»¹⁷⁴⁵. Die Entwicklungen weisen in diesem Zusammenhang allmählich in die Richtung *Selbstregulierung*¹⁷⁴⁶, nur dass die privaten OECD-Leitlinien und -Standards keiner staatlichen Genehmigungspflicht unterliegen (d.h. nicht «gesteuert» sind), sondern mit einem gewissen Automatismus übernommen werden. Darum überwiegen hier insbesondere *die Nachteile* der (gesteuerten) Selbstregulierung (*Demokratiedefizit, Vernachlässigung öffentlicher Interessen, Gefahr einseitiger Machtausübung, Rechtsschutzdefizit, mangelnde Transparenz und Unübersichtlichkeit der Regelungen*)¹⁷⁴⁷.

- c) Diese der Schweiz seitens der OECD aufgezwungene «Selbstregulierung» ist für den «durchschnittlichen» Schweizer Bürger auf den ersten Blick nicht erkennbar. *Die Übernahme von Soft Law erfolgt gewissermassen «versteckt», schleichend, auf Umwegen und kommt im Rahmen der politischen Meinungsbildung kaum zur Sprache*. Den Schweizer Bürgern werden Gesetze präsentiert, die suggerieren, dass sie aufgrund freier politischer Willensäusserungen entstehen und auf freien politischen Entscheidungen basieren. Dabei handelt es sich aber um eine «*Black Box*», *die das Potenzial hat, verfassungsrechtliche Grundsätze und Prinzipien drastisch einzuschränken oder ganz auszuhebeln*. In neuerer Zeit konnten bedauerlicherweise einige konkrete Beispiele dafür beobachtet werden. Man denke nur an die fragwürdigen Bestimmungen betreffend die

einer entsprechenden politischen Meinungsbildung wie dazu notwendig stattgefunden hätte», BDI/EY/VDA, BEPS, Rn. 11.

1745 BRAENDLI, Internationalisierung, 46.

1746 MARTI, Selbstregulierung, 564, definiert die Selbstregulierung als «*Regeln bzw. Normen, die in einer Gruppe von Menschen aufgestellt werden oder sich durchsetzen in der Meinung, dass die Mitglieder dieser Gruppe sich – zur Erleichterung des Zusammenlebens und der gedeihlichen Weiterentwicklung – auch in zukünftigen Fällen bewusst an diese Regeln halten wollen (also eine sog. Sollensordnung)*». Die Idee der «gesteuerten Selbstregulierung» ist, dass die staatliche Gesetzgebung Vorgaben macht, welche durch private Rechtsetzung umzusetzen sind. Dafür gibt es in der Schweiz bereits mehrere Beispiele: Erlasse auf den Gebieten des Umwelt- und Energierechts, der Produktegesetzgebung, des Finanzmarktrechts etc., m.w.H. MARTI, Selbstregulierung, 561 ff.; LANGHART, Rahmengesetz, 93 ff.; THURNHERR, Rechtsschutz, Rn. 33 f.

1747 Zu den Vorteilen der gesteuerten Selbstregulierung zählen Fachwissen, Flexibilität und bessere (internationale) Akzeptanz, MARTI, Selbstregulierung, 578 ff.; LANGHART, Rahmengesetz, 107 ff.

Rückwirkung in diversen Bereichen¹⁷⁴⁸ sowie betreffend die Benachrichtigung der beschwerdeberechtigten Personen erst nach der Übermittlung der Informationen gem. Art. 22b Abs. 2 StAhiG¹⁷⁴⁹. Letztere stellt eine erhebliche Einschränkung bzw. Verletzung des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör dar¹⁷⁵⁰. Zudem schneidet «Art. 21a StAhiG [...] dem Betroffenen nicht nur das rechtliche Gehör vor der Datenübermittlung ab, sondern nimmt ihm damit grundsätzlich jede wirksame Beschwerdemöglichkeit»¹⁷⁵¹, wodurch auch die Rechtsweggarantie ausgehebelt wird¹⁷⁵².

- d) Besondere Herausforderungen stellen sich in Bezug auf den **Rechtsschutz der Betroffenen**, und zwar nicht nur im Kontext des Soft Law, sondern auch im Rahmen des Informationsaustauschs, insbesondere bei ersuchensunabhängiger bzw. «gemischter»¹⁷⁵³ Amtshilfe.

Dem Informationsaustausch sind durch die verfassungsmässigen Garantien, wie das Grundrecht auf Schutz der Privatsphäre, das Verhältnismässigkeitsprinzip, die rechtsstaatlichen Verfahrensgarantien, den Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs und den Vertrauensgrundsatz, Grenzen gesetzt¹⁷⁵⁴. Weitere Schranken werden vom Schutz von Geschäfts- und Berufsgeheimnissen, dem Ordre public und den Geheimhaltungspflichten (Datenschutz, Spezialitätsprinzip) aufgestellt¹⁷⁵⁵.

1748 Vgl. Bestimmung betr. die Rückwirkung gem. Art. 24a StAhiG, dazu OPEL, Neugestaltung, 291; zur Rückwirkung im Zusammenhang mit CbCR siehe FROSS/LEDERGERBER, Verrechnungspreisdokumentation, 734. Zur Rückwirkung bei Rulings siehe JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 269 f.; ZWEIFEL/BERTSCHINGER, Austausch von Steuerulings, 48; STOCKER/FROSS/FUCHS, Spontaner Austausch, 254, 256; OESTERHELT, Spontaner Austausch, 286 f.; OPEL, Spontane Amtshilfe, 386 f.; VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1240 f.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH, Spontaner Austausch, 263; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht, 799 f.

1749 VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 1239 f.

1750 Die Anforderungen, dass Rechtsschutz rechtzeitig und per Verfügung gewährt werden muss, sind im Rahmen der nachträglichen Benachrichtigung der beschwerdeberechtigten Personen nicht gewährt, OPEL, Amtshilfe, 3.1.1 und 3.1.2. Die Einschränkung des rechtlichen Gehörs durch Art. 22b Abs. 2 StAhiG ist nicht verhältnismässig, OPEL, Amtshilfe, 280 f. Zum Ganzen auch NAEF, Amtshilfe, 2 ff.; OPEL, Amtshilfe, 265 ff.; OPEL, Spontane Amtshilfe, 390 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, Rn. 828 ff.; SCHWEIZER, Informationsverbund, 265 ff.

1751 OPEL, Amtshilfe, 288 ff.

1752 Das Verfahren der nachträglichen Information im Zusammenhang mit der ersuchensunabhängigen Amtshilfe scheidet bereits aus konzeptionellen Gründen aus, m.w.H. OPEL, Amtshilfe, 291.

1753 BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 149.

1754 SCHWEIZER, Informationsverbund, 237 ff.

1755 JÄGGI/MALLA, Informationsaustausch, 272.

Bedauerlicherweise zeichnet sich im Amtshilfebereich sowohl national als auch international ein Trend ab, den Rechtsschutz zu vernachlässigen¹⁷⁵⁶. So wie bei der Amtshilfe auf Ersuchen müssen auch *beim AIA* selbstverständlich die gleichen Rechtsprinzipien und Grenzen gelten¹⁷⁵⁷. Insbesondere muss der Steuerpflichtige rechtzeitig¹⁷⁵⁸ über den Informationsaustausch informiert werden. Ihm muss auch die effektive Gelegenheit zur Beschwerde gegeben werden¹⁷⁵⁹. So können u.a. die Gefahr der Verwechslung und der Fehler bei der Datenübermittlung gebannt und das aufwändige Korrekturverfahren im Ansässigkeitsstaat vermieden werden¹⁷⁶⁰. Die Rechtsschutzbestimmungen für den automatischen Informationsaustausch (Art. 19 Abs. 2 AIAG) werden in der Lehre scharf kritisiert¹⁷⁶¹ und als nicht völkerrechtskonform bewertet¹⁷⁶². Indem der AIA internationale Dachverbände zwischen den staatlichen Steuerverwaltungen schaffe, hebele er alle Regeln der internationalen Amtshilfe aus¹⁷⁶³.

Zwar befinden sich die Behörden bereits im Besitz der Informationen, die *spontan ausgetauscht* werden müssen. Doch auch hier müssen, bevor spontane Amtshilfemeldungen ins Ausland erfolgen, die Steuerpflichtigen angehört werden und sie müssen Rechtsmittel ergreifen können¹⁷⁶⁴. Eine Ausnahme stellt der bereits erwähnte Art. 22a StAhiG dar. Da beim

Praktische Hinweise und Hinweise zur Rechtsprechung in Bezug auf die Verhältnismässigkeit, den Geheimnisschutz, den Datenschutz und das Spezialitätsprinzip im Rahmen der Amtshilfegewährung finden sich bei BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 132 ff.; VORPE/MOLO/ALTENBURGER, AIA, 770; TAROLLI SCHMIDT/KURATH, Der automatische Informationsaustausch, 250 ff.; siehe auch Kapitel «Steuerlicher Informationsaustausch im Besonderen», IV.2.3.2.d.

Zum Rechtsschutz bei Gruppenersuchen siehe BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 129 ff.; OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte, Rn. 840 ff.; MOLO/VORPE, Zulässigkeit, 369 ff.

Zum Grundsatz der Vertraulichkeit und des Datenschutzes im Amtshilfeübereinkommen siehe VORPE, Spontaner Informationsaustausch, 767.

1756 SCHWEIZER, Informationsverbund, 266 ff.; SIMONEK, Taxpayers' rights, 861 ff.

1757 OPEL, Treu und Glauben, 301 ff.

1758 Zur Anwendung von Art. 22a StAhiG im Zusammenhang mit dem AIA siehe OPEL, Amtshilfe, 290.

1759 Zum Rechtsweg im AIA-Verfahren siehe BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 146 f.

1760 BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 146 f.

1761 «Alle Rechte und Pflichten der Vertragsstaaten zum Schutz der Personen, [...] wie sie in Art. 21 der weltweit ausgelegten Konvention des Europarats und der OECD zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen verankert sind, sollen offensichtlich nach dem MCAA im Verbund der AIA-Staaten nicht mehr gelten», SCHWEIZER, Informationsverbund, 271. Vgl. auch SIMONEK, Taxpayers' rights, 870 ff.

1762 M.w.H. SCHWEIZER, Informationsverbund, 282 ff.

1763 SCHWEIZER, Informationsverbund, 291.

1764 OPEL, Treu und Glauben, 300 f.

spontanen Informationsaustausch kaum Vereitelungsgefahr begründet werden kann, ist der Sinn und Zweck dieser Bestimmung für diese Art des Informationsaustauschs fraglich¹⁷⁶⁵. Zudem würde sich die nachträgliche Überprüfung in der Regel als untauglich erweisen und der Rechtsschutz wäre ausgehebelt¹⁷⁶⁶.

e) Nicht nur der Rechtsschutz, sondern auch *weitere rechtliche Bestimmungen und Grundsätze wurden vom BEPS-Projekt gewissermassen «indoktriniert»*. Nachfolgend finden sich einige Beispiele dafür.

– *Steuerumgehung*

Wenn bei der *Steuerumgehung*¹⁷⁶⁷ *«bis anhin zwischen der legalen Steuereinsparung, der nicht hinzunehmenden, legalen Steuerumgehung und der illegalen Steuerhinterziehung unterschieden werden [musste], ist nun zu hinterfragen, wie die legale Steuereinsparung von der ebenfalls legalen, aber aggressiven Steuerplanung abzugrenzen ist»*¹⁷⁶⁸.

– *Steuerbemessungsgrundlage und Rechnungslegungsstandards*

Fraglich ist, wie in der Zukunft mit der Tatsache umgegangen werden muss, dass *die OECD die Steuerbemessungsgrundlage an die internationalen Rechnungslegungsstandards (wie IFRS noch US-GAAP) anknüpft, das Schweizer Steuerrecht jedoch an die Rechnungslegungsbestimmungen des OR*¹⁷⁶⁹. Müsste bspw. die GloBE-konforme Berechnung des Steueraufwands aus diesem Grund ins nationale Recht überführt werden, um einen direkten Vergleich der Schweizer Gewinnsteuersätze mit dem GloBE-Mindeststeuersatz sicherzustellen¹⁷⁷⁰? Die Rechnungslegungsstandards sind relevant für die Bestimmungen des Steuerobjekts, und das Steuerobjekt muss gem. Art. 127 Abs. 1 BV in einem Gesetz im formellen Sinne geregelt werden¹⁷⁷¹.

1765 OPEL, Amtshilfe, 291.

1766 BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 148 f.

1767 Zum Grundsatz von Treu und Glauben und zur Steuerumgehung siehe Kapitel «Treu und Glauben», IV.2.3.1.g.

Zur vom Bundesgericht entwickelten Steuerumgehungsdoktrin und der Anwendung bei Vorliegen eines DBA siehe HONGLER PETER/WINZAP, Swiss GAAR, 839 ff.

1768 STOCKER, BEPS, 312.

1769 Siehe Kapitel «Zivilrecht», IV.2.3.2.a.

1770 Die Anwendung der neu entwickelten Berechnungsgrundsätze der OECD betr. die Mindestbesteuerung kann dazu führen, dass auch die MNE in Kantonen mit Gewinnsteuersätzen von über 15% (Bundes- und Kantonsgewinnsteuer zusammen) von GloBE-Regeln betroffen sein und der Mindestbesteuerung unterliegen könnten, dazu Kapitel «Mindestbesteuerung», IV.3.2.

1771 M.w.H. CAVELTI/CAJACOB, Mindestbesteuerung, 245 f.

– **Aktienrecht bzw. Handelsrecht**

Eine weitere Frage stellt sich im Zusammenhang mit der Einführung der unilateraler «Abwehr»-Massnahmen gegen die ausländischen CFC-Regeln¹⁷⁷². Wenn die Höherbesteuerung in den Kantonen automatisch durchgeführt wird, könnte dies handelsrechtlich als Gewinnverzicht gewertet werden. D.h., die Höherbesteuerung dürfte aus handelsrechtlicher Sicht nur mit Zustimmung sämtlicher Aktionäre rechtlich verbindlich vorgenommen werden. Demnach bedarf das Aktien- bzw. das Handelsrecht diesbezüglich einiger Anpassungen.

– **Steuerharmonisierung**

Nicht unerwähnt bleiben darf, dass einerseits eine *zwischenkantonale* Dis- bzw. Entharmonisierung in Bezug auf die Bemessungsgrundlage infolge der STAF (betr. die Ausgestaltung fiskalischer Fördermassnahmen)¹⁷⁷³ und andererseits eine *internationale* Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Rahmen von Pillar Two feststellbar ist¹⁷⁷⁴. Diese Tendenz betrifft nicht nur den Steuerharmonisierungsauftrag, sondern stellt auch das bestehende System des Finanzausgleichs in Frage bzw. wird seine Justierung aufs politische Parkett bringen.

- f) Mit dem Inkrafttreten der STAF wurde die Höherbesteuerung und damit die **Ungleichbehandlung**¹⁷⁷⁵ (d.h. Schlechterstellung) von ordentlich besteuerten Unternehmen beseitigt¹⁷⁷⁶. Seitdem «*gelten für alle Unternehmen – für Grosskonzerne wie für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – die gleichen Besteuerungsregeln*»¹⁷⁷⁷. Die im Rahmen der STAF neu eingeführten **einseitigen Fördermassnahmen für Forschung und Entwicklung** könnten jedoch **als Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip**¹⁷⁷⁸ bzw. **gegen die Wirtschaftsfreiheit**¹⁷⁷⁹ qualifiziert werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte dadurch tangiert werden, dass die steuerliche In- und Outputförderung für F&E-Aktivitäten

1772 Zu zwei kantonalen Systemen – freiwillige und automatische Höherbesteuerung – siehe OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 262 f. und Kapitel «Allgemeines», IV.3.1.

1773 MATTEOTTI, Finanzverfassung, 2248; SEILER, Kantonale Autonomie, 224 ff.

1774 SEILER, Kantonale Autonomie, 227 f.

1775 Zum Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerrecht siehe Kapitel «Gleichbehandlungs- und Differenzierungsgebot», IV.2.3.1.a.

1776 KÜTTEL/NEUHAUS, STAF, 61.

1777 EFD; Volksabstimmung zum Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (19.5.2019).

1778 Siehe Kapitel «Steuererhebungsprinzipien des Art. 127 Abs. 2 BV», IV.2.3.1.i.

1779 Siehe Kapitel «Wirtschaftsfreiheit», IV.2.3.1.d.

auf Schweizer Gebiet beschränkt ist¹⁷⁸⁰. Zudem benachteiligt diese Förderungsart direkte inländische Marktkonkurrenten, welche ihre F&E-Aktivitäten im Ausland haben. Gemäss MATTEOTTI rechtfertigt das vom Bundesrat bzw. von der Lehre vorgebrachte öffentliche Interesse an der Forschungsförderung (Art. 64 Abs. 1 BV) einen solchen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit nicht. Die Einführung einer BEPS-konformen Patentbox liesse sich jedoch mit dem Schutz der Aussenwirtschaft i.S.v. Art. 2 Abs. 2 BV i.V.m. Art. 101 Abs. 2 BV rechtfertigen, wenn keine territoriale Beschränkung des Mehrfachabzugs¹⁷⁸¹ vorläge¹⁷⁸².

- g) Es ist offensichtlich, dass die BEPS-Initiative **auch ausländische Rechtsordnungen beeinflusst**. Die **steuerrechtliche Behandlung im Ausland wirkt sich ihrerseits die (steuer)rechtliche Behandlung und die Rechtsfolgen in der Schweiz aus**¹⁷⁸³. Bspw. weichen einige neue BEPS-Ansätze wesentlich vom üblichen *Fremdvergleichsgrundsatz*¹⁷⁸⁴ ab. Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD¹⁷⁸⁵ erfuhren mit dem BEPS-Projekt dahingehend eine Änderung, dass *«diese neuerdings weitergehende Konkretisierungen beinhalten, welche auch im Widerspruch zu internem Recht stehen können»*¹⁷⁸⁶. Es stellt sich einerseits die Frage, wie lange dieser zentrale Grundsatz, der bisher als unantastbar galt, noch weiter bewahrt werden kann¹⁷⁸⁷, und andererseits, wie bei einer Kollision der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien etc. mit internem Recht vorzugehen ist.

1780 MATTEOTTI, Finanzverfassung, 2246; GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, Forschung und Entwicklung, 1059.

1781 Der Doppel- bzw. Mehrfachabzug (d.h. mehrfache Qualifizierung derselben Forschungsaufwendungen in mehreren Staaten) liesse sich auch mit weniger einschneidenden Regelungen verhindern, MATTEOTTI, Finanzverfassung, 2247.

1782 Zum Ganzen MATTEOTTI, Finanzverfassung, 2246 ff.; GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, Forschung und Entwicklung, 1060 ff.

1783 Bspw. kann die Besteuerung von im Inland ansässigen Personen von der steuerrechtlichen Qualifikation eines Vorgangs im Ausland abhängen. Zu sog. «Linking Rules» i.S.v. Action Point 2 siehe SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss, 570 f.; MATTEOTTI, BEPS, 163 f.

1784 Sog. *«dealing at the arm's length»*: Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen dem Kapitalunternehmen und deren Anteilsinhabern müssen zu gleichen Bedingungen eingegangen werden wie zwischen unabhängigen Dritten, HARBEKE/SCHERRER, Unternehmenssteuerrecht, 7; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, 659 f., 673 ff. REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, Rn. 512, weist zu Recht darauf hin, dass der Grundsatz *«dealing at arm's length»* im Schweizer Recht (mit einer Ausnahme) nicht verankert ist. Vgl. auch SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, §2 Rn. 21, §13 Rn. 9; REICH, Steuerrecht, §18 Rn. 7.

1785 Dazu DUSS/DIETSCHI, Dokumentationsvorschriften, 616 ff.; STOCKER, BEPS, 311 f.

1786 REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung, 287.

1787 M.w.H. BERR/BULARD/ZAHND, Besteuerung 2, 756 f.

Im Weiteren «eliminieren» die *CFC-Regeln* der Staaten praktisch den *Grundsatz der Abschirmwirkung*¹⁷⁸⁸ und üben so einen beträchtlichen Einfluss auf die Besteuerung der Steuerpflichtigen in der Schweiz aus. Das Gleiche gilt für die Einführung einer *Zinsschranke gem. Action Point 4*¹⁷⁸⁹ und für die Ausdehnung der Definition des *Betriebsstättenbegriffs*¹⁷⁹⁰. Diese wird unweigerlich zur vermehrten Begründung von gewinnsteuerrechtlichen Betriebsstätten führen, was die Verschiebung von Steuersubstrat vom Sitzstaat zum Quellenstaat¹⁷⁹¹ und *den Anstieg von Doppelbesteuerungen und Verständigungsverfahren* zur Folge hätte¹⁷⁹². Zudem müssen die konzerninternen Transaktionen zwischen zwei Drittländern oder im Outbound-Verkehr im Lichte von *Actions Point 7* überprüft werden¹⁷⁹³. Alle Instrumente haben demnach das Potenzial, Transaktionen oder (Um-)Strukturierungen im Unternehmen so zu beeinflussen, dass sie ausbleiben oder anders als geplant durchgeführt werden müssen¹⁷⁹⁴. Hinzu kommt, dass die unkoordinierten, unilateralen Massnahmen der Staaten, welche auf die BEPS-Best-Practices oder -Mindeststandards zurückzuführen sind, auch *zu vermehrter Rechtsunsicherheit, zur Schlechterstellung bestimmter Branchen und zu höheren Compliance-Kosten* führen können.

- h) Die BEPS-Initiative bewirkt im Übrigen die *Zunahme internationaler Verträge*¹⁷⁹⁵ und die *Erhöhung der Bedeutung von Schiedsverfahren*¹⁷⁹⁶. Alleine diese Tatsache verstärkt die Abhängigkeit des Schweizer Rechtssystems von internationalen Tendenzen im Allgemeinen und von

1788 Siehe Kapitel «Zivilrecht», IV.2.3.2.a.

1789 SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss, 572.

1790 Zum Begriff «Betriebsstätte» im Schweizer Steuerrecht siehe Kapitel «Materielles Steuerrecht», IV, 2.3.2.b.

Zu den im Rahmen des Action Point 7 vorgesehenen Änderungen des Betriebsstättenbegriffs siehe VOGELSANG, Massnahme 7, 3 ff.; FREHNER, Die Betriebsstätte, 728 ff.; DINGER/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten, 761 ff.; FREY, BEPS 2.0, 291 ff.

1791 Die OECD ändert somit die Definition des Quellenstaates. Neu werden Absatzmärkte mit dem Quellenstaat gleichgesetzt, CAVELTI/JAAG, Die Bedeutung, 81.

1792 Vgl. DINGER/HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten, 769.

1793 Zum Ganzen FREHNER, Die Betriebsstätte, 733.

1794 M.w.H. SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss, 572; MATTEOTTI, Erste Würdigung, 607.

1795 Dazu zählen bspw. das FATCA, die Abkommen mit der EU, Kapitel «Die Schweiz und die USA», II.4.3 und Kapitel «Die Schweiz und die EU», II.4.1. Direkt auf das BEPS-Projekt zurückzuführen sind bspw. das BEPS-Übereinkommen, das MCAA, das Amtshilfeübereinkommen; SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss, 573 f.; Kapitel «Internationales Recht», IV.2.2.

1796 SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss, 573 f.

den Entwicklungen im BEPS-Projekt im Besonderen. Hinzu kommt, dass auch landesintern die verfassungsmässigen Rechte eigener und ausländischer Bürger nun viel zu oft und leichtfertig eingeschränkt werden, und zwar nicht nur durch internationale Verträge¹⁷⁹⁷, sondern auch im Rahmen der innerstaatlichen Gesetzgebung¹⁷⁹⁸. Diese Einschränkungen werden vermehrt mit der Wahrung der öffentlichen Interessen (d.h. ggf. der fiskalischen Interessen) begründet, welche derartige Grundrechtseingriffe nicht zu rechtfertigen vermochten¹⁷⁹⁹. Aus Angst vor Repressionen wird der Bürger zum «*blosse[n] Objekt des Verfahrens*»¹⁸⁰⁰ herabgestuft. Die Rechtsstellung der Bürger wird dadurch verschlechtert, dass Art. 190 BV¹⁸⁰¹ die Verfassungsgerichtsbarkeit verhindert, d.h. den Erlass verfassungswidriger Gesetze möglich macht¹⁸⁰². Die Verfassungskonformität bleibt bedauerlicherweise oft auf der Strecke, da das Schweizer Parlament seine Kontrollpflichten in Bezug auf Verfassungsmässigkeit der Bundesgesetze nicht immer wahrnehmen kann¹⁸⁰³ *oder will* und die Schweizer Regierung deswegen erst recht darum bemüht sein müsste, «*einen Balanceakt zwischen Verfassungskonformität und Effektivität zu vollbringen*»¹⁸⁰⁴. Sie wählt jedoch viel zu oft und unbegründet den Weg des kleineren Widerstands, d.h. *eindeutig die Effektivität*.

Eine neue Ära der internationalen Besteuerung hat bereits begonnen. Sie ist geprägt von der «*Rechtssetzung durch internationale [S]tandards*»¹⁸⁰⁵, der von den internationalen Tendenzen abhängigen Rechtsanwendung, d.h. von

1797 Die OECD hat andere Vorstellungen betr. den Rechtsschutz: Der Betroffene darf in bestimmten Fällen erst nach erfolgter Datenübermittlung ins Ausland informiert werden, m.w.H. OPEL, Amtshilfe, 267.

1798 Die Erweiterung des AIA-Netzes unterliegt nicht dem fakultativen Referendum, vgl. Art. 39 lit. a AIAG und BOTSCHAFT AIA, 5514. M.w.H. OPEL, Treu und Glauben, FN 126; SCHWEIZER, Informationsverbund, 291.

1799 OPEL, Amtshilfe, 280

1800 NAEF, Amtshilfe, Rn. 37.

1801 OPEL, Spontane Amtshilfe, 392 f.

1802 Vgl. «Ständerat will Kompetenzen des Bundesgerichts nicht ausweiten», SRF-online vom 13.9.2022.

1803 Das Parlament erhält «*eine untergeordnete Rolle, weil ihm die Gesetzgebungszuständigkeit im heiklen und sensiblen Bereich des Schutzes der Privatsphäre zugunsten einer supranationalen Organisation entzogen wird*», NAEF, Amtshilfe, Rn. 37.

1804 OPEL/HONGLER, Flexible Gewinnsteuersätze, 268. Vgl. auch SIMONEK, Taxpayers' rights, 875 ff.

1805 BRAENDLI, Internationalisierung, 46, bezieht sich in seinen Ausführungen auf das Finanzmarktrecht, das gleiche «Schicksal» erwartet wohl auch das Steuerrecht.

unklareren Rechtsfolgen für die Betroffenen. Die neue Ära ist eine Herausforderung nicht nur für die Schweizer Legislative und Exekutive, sondern auch für die Schweizer Judikative. Die Gerichte müssen einerseits vermehrt ausländische Rechtsprechung und Lehre berücksichtigen¹⁸⁰⁶, «um ihrer Rolle als mit Deutungshoheit ausgestatteten Akteure wirklich gerecht zu werden»¹⁸⁰⁷. Andererseits müssen sie als unabhängige Staatsgewalt ihre Rolle als Hüter des Rechts wahrnehmen und der Politik, welche die Individualrechte der Bürger ungerechtfertigterweise einschränkt und die Verantwortung dafür vermehrt an multinationale Organisationen und andere Länder abschiebt¹⁸⁰⁸, die Schranken aufzeigen. Bedauerlicherweise lässt auch das Bundesgericht die Steuerpflichtigen nahezu systematisch «im Stich»¹⁸⁰⁹.

Aus diesen Gründen steigen die Erwartungen an die im Bereich des Steuerrechts tätigen Juristinnen und Juristen. Aufgrund der hohen Komplexität und Globalisierung des Rechts müssen sie sich einerseits im «Dschungel» der Steuerbestimmungen der OECD, der EU und weiterer Länder zurechtfinden, auch wenn sie vorwiegend national tätige Unternehmen betreuen. Andererseits müssen sie den eigenen Behörden auf die Finger «klopfen», wenn nötig auch unter Inanspruchnahme der europäischen Menschenrechtskonvention¹⁸¹⁰. Wenn die Staatsgewalt sich den Grundsätzen der Bundesverfassung nicht mehr verpflichtet zeigt, bleibt nur eines – die Hoffnung in den EGMR zu setzen, damit die Herrschaft der «Staatsallmacht und Beamtenautokratie gegenüber den Individualrechten des Bürgers»¹⁸¹¹ verhindert werden kann.

1806 SIMONEK/HONGLER, Der Einfluss, 575 f.

1807 BEUSCH, Entscheidungsharmonie, 100.

1808 OPEL, Amtshilfe, 274; Kapitel «Transparenz», IV.3.3.2 und Kapitel «Steuertransparenz als Risiko und Chance», IV.4.4.

1809 BEHNISCH, Rechtsschutzdefizite, 126 ff.; SCHWEIZER, Informationsverbund, 266 ff.

1810 Zu zentralen EMRK-Garantien im Kontext der Amtshilfe siehe SCHWEIZER, Informationsverbund, 274 ff.

1811 NAEF, Amtshilfe, Rn. 37.

V. Fazit

Auswirkungen der Globalisierung

Die fortgeschrittene Globalisierung hat erhebliche Auswirkungen auf die Welt- und Nationalpolitik und -wirtschaft. Sie ist aus unserem Leben nicht mehr wegzudenken: «*Globalisierung ist für unsere Volkswirtschaften das, was für die Physik die Schwerkraft ist. Man kann nicht für oder gegen das Gesetz der Schwerkraft sein – man muss damit leben.*»¹⁸¹² Zu den Nebeneffekten der Globalisierung, welche zum Verlust der Souveränität der Staaten beitragen, zählen die Angleichung der Rechtssysteme, die Umwandlung unter politischem Druck des *Soft Law* in das *Hard Law* sowie im Allgemeinen die starke Beeinflussung des nationalen Rechts durch die dominanten Rechtsordnungen¹⁸¹³ und das Entstehen des transnationalen Rechts. Die Globalisierung habe gemäss der OECD auch dazu beigetragen, dass der «schädliche» Standortwettbewerb der Staaten und dessen negative Auswirkungen (bspw. *race to the bottom*) sich verstärkt hätten.

Da die Staaten aktuell auf Zusammenarbeit mit anderen Ländern und *Global Players* angewiesen sind, erlangen die *Regierungs- und Nichtregierungsorganisationen* unweigerlich mehr Kompetenzen bei der Gestaltung der internationalen (und folglich der nationalen) Politik und Rechtssetzung. Teilweise werden ihnen die nationalstaatlichen Kompetenzen von Regierungen aus Überforderung freiwillig abgetreten. Eigene Interessen in internationalen Foren durchzusetzen, wird für die politisch «schwächeren» Länder immer schwieriger¹⁸¹⁴. Die nationale Politik mehrerer demokratischer Länder muss diesen Tendenzen gezwungenermassen angepasst werden. Die «*Globalisierung [machte] zweifellos den Wandel politischer Steuerungsmuster funktional notwendig [...], der Globalisierungsdruck lässt aber dessen Ausformung zunächst noch offen*»¹⁸¹⁵.

1812 ALAIN MINC.

1813 Mehr als 20% der politischen Entscheidungsprozesse in der Schweiz werden inzwischen von den internationalen Akteuren wie der OECD, der EU und der G20 angestossen; die Schweiz ist in diesen Fällen nur noch «formell» unabhängig, vgl. «Die Souveränität geht zunehmend verloren», SRF-online vom 29.7.2019.

1814 «[Die Schweiz] hat wesentliche Teile ihrer Selbstbestimmung an die Europäische Union ausgelagert», KLATT, Nationalstaat, 32; vgl. FLÜCKIGER/SCHWAB, Globalisierung, 130; a.M. SENN, Transnationalität, 511.

1815 BROZUS/TAKE/WOLF, Vergesellschaftung, 215.

Die zunehmende Globalisierung sorgte vor allem für eine andere Kräfteverteilung: Die «Klassifizierung» in (führende und am meisten wirtschaftlich profitierende) westliche Demokratien, den («rückständigen») Ostblock und (dem Einfluss des Westens unterstehende) «Absatzmärkte» der westlichen Demokratien (Schwellen- und Entwicklungsländer) hat an Aktualität eingebüsst. Die Globalisierung mischte die Karten neu, auch mit Konsequenzen für die Steuererhebung: Die Konkurrenz um das Steuersubstrat nimmt zu.

Auswirkungen der Finanzkrisen

Die internationale Steuerpolitik war bis vor kurzem stark depolitisiert¹⁸¹⁶. Doch steigende Sozialausgaben und wachsende Staatsverschuldung zwangen die Regierungen, nach neuen Finanzierungsquellen zu suchen. Die globale Mobilität des Kapitals erschwerte der nationalen Steuergesetzgebung jedoch zunehmend den Zugriff auf das Steuersubstrat. Um effektiv politisch und rechtlich steuern zu können, schlossen Regierungen vermehrt grenzüberschreitende Vereinbarungen ab. Auch Finanzbehörden verschiedener Länder arbeiten neuerdings viel enger zusammen und tauschen das Know-how zu Methoden und Trends der Steuerhinterziehung und der «aggressiven» Steuerplanung aus.

Die Prioritäten der OECD verschoben sich ebenfalls im Laufe der Zeit, von der Sicherstellung der bestmöglichen Rahmenbedingungen für die Entwicklung der globalen Wirtschaft hin zu Erlangung von mehr Kontroll- und Einflussmöglichkeiten im Steuerbereich. Der erste Bericht «*Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*», in welchem der «schädliche» Steuerwettbewerb bzw. «schädliche» Steuerpraktiken unter die Lupe genommen wurden, publizierte die OECD im Jahre 1998. Danach folgten weitere Berichte und *Peer Reviews*, bis die OECD im Jahre 2011 erklärte: «*The Era of Banking Secrecy is Over.*»¹⁸¹⁷ Seit 2014 strebt sie mithilfe ihres BEPS-Projekts das sog. «*Level Playing Field*» an.

BEPS-Projekt der OECD

Das Ziel des BEPS-Projekts der OECD ist das Erreichen einer kohärenten Besteuerung zwischen den Steuersystemen der einzelnen Länder und einer fairen Verteilung des Steuersubstrats zwischen ihnen sowie die Vermeidung von

1816 «Gerade weil Steuern eine so hohe Bedeutung im nationalen politischen Wettbewerb und für die demokratische Legitimation des staatlichen Handelns inne haben, haben die Regierungen internationale Steuerkooperation in einer Art und Weise organisiert, die ihnen einen möglichst hohen nationalen Gestaltungsspielraum lässt», RIXEN, Politisierung, 261f.

1817 OECD (2011), «The Era of Banking Secrecy is Over, The G20/OECD Process is Delivering Results».

«schädlichem» Steuerwettbewerb der Länder untereinander. Die Gewinne sollen dort besteuert werden, wo die gewinnbringenden wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden bzw. Werte geschaffen werden. Die legalen, jedoch *unmoralischen* Steuerpraktiken der MNE sollen unterbunden werden.

Dafür hat die OECD im Jahre 2015 den BEPS-Aktionsplan mit 15 Massnahmen publiziert. Diese können in vier Kategorien unterteilt werden: Massnahme zur Besteuerung wirtschaftlicher Aktivität in der digitalen Wirtschaft (Action Point 1), Massnahmen zur Sicherung der internationalen Kohärenz der Körperschaftssteuersysteme (Action Points 2, 3, 4 und 5), Massnahmen zur Effektivierung der internationalen Standards (Action Points 6, 7, 8-10) und die Massnahmen zur Erhöhung der Transparenz (Action Points 11, 12, 13, 14 und 15).

In der Zwischenzeit wurden die Massnahmen «Harmful Tax Practices», «Prevention of tax treaty abuse», «Country-by-Country Reporting» und «Mutual Agreement Procedure» zu verbindlichen Mindeststandards erklärt.

Der Aktionspunkt 5 umfasst zwei Hauptaspekte. Ein Aspekt betrifft den obligatorischen spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings betreffend die Inanspruchnahme selektiver Besteuerungsregimes. Die OECD identifizierte fünf Kategorien von Rulings, für welche ein zwingender spontaner Informationsaustausch vorgesehen war, und legte weitere Anforderungen in diesem Zusammenhang fest.

Der andere Aspekt von Action Point 5 beinhaltet Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz: Die Präferenzregelungen der Staaten müssen von den Steuerpflichtigen verlangen, dass sie wesentliche Tätigkeiten ausüben, um in den Genuss von Steuervorteilen zu kommen. Dazu arbeitete die OECD eine Formel («Modified Nexus Approach») aus, nach welcher steuerlich begünstigte IP-Einkünfte errechnet werden können. Die Umsetzung von Aktionspunkt 5 durch die Länder – wie auch die Umsetzung anderer Mindeststandards – wird im Rahmen der Peer Reviews überwacht.

Der Aktionspunkt «Tax Challenges Arising from Digitalisation» zielte ursprünglich darauf ab, das internationale Steuersystem und die Steuergerechtigkeit zwischen traditionellen und digitalen Unternehmen zu verbessern. Die Bestrebungen wurden mittlerweile auf alle Unternehmen ab einer bestimmten Umsatzgrösse ausgeweitet, ob sie nun digitale Dienstleistungen erbringen oder nicht. Aus dem Aktionspunkt 1 wurde das BEPS 2.0-Projekt. Dieser enthält die Two-Pillar-Solution. Pillar One sieht vor, dass grösste multinationale Unternehmen unabhängig von ihrer physischen Präsenz (d.h. ihrem «physischen Nexus») in den Ländern, in denen sie erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten und einen signifikanten Marktanteil haben (in den sog. «Marktstaaten») einen «angemessenen Anteil» an Steuern zahlen. Das Ziel von Pillar Two ist, den Steuerwettbewerb und damit den Anreiz für ungerechtfertigte

Gewinnverschiebungen innerhalb eines Konzerns durch die Einführung eines globalen Mindeststeuersatzes von 15% zu begrenzen.

Zum Erreichen ihres offiziellen Ziels – der Verhinderung von BEPS – benutzt die OECD auch weitere «Werkzeuge», wie bspw. die Informationsaustauschinitiativen. Der Informationsaustausch wird seit einiger Zeit nicht nur auf Ersuchen, sondern auch spontan und automatisch geleistet. Die entsprechenden Bestimmungen dazu finden sich u.a. in Doppelbesteuerungsabkommen, in TIEA, im Amtshilfeübereinkommen, im MCAA. So kommt die OECD ihrem Ziel, der absoluten Transparenz in Steuersachen, immer näher.

Entwicklungen in der Schweiz und Umsetzung des BEPS-Projekts

Die Schweiz konnte die Globalisierung während Jahrzehnten seit dem Ende des Zweiten Weltkriegs gut für sich nutzen. Beigetragen hat zum in dieser Zeit erlangten Wohlstand insbesondere das Schweizer Bankgeheimnis. Seitdem die Steueroasen ins Rampenlicht der Weltgemeinschaft gerieten, hat auch die Schweiz ein besonderes Interesse der OECD auf sich gezogen. Der Vorbehalt zum Art. 26 OECD-MA, die Zurückhaltung in der Amtshilfepraxis und insbesondere die «*krankhafte Verbundenheit mit dem Bankgeheimnis*»¹⁸¹⁸ missfielen der Organisation vermehrt. Sie übte auf die Schweiz mehr als ein Jahrzehnt lang erheblichen politischen Druck aus¹⁸¹⁹, bis diese das Bankgeheimnis gegenüber den ausländischen Kunden «*zu Grabe getragen*»¹⁸²⁰ hat und so die Vorteile ihres Steuersystems langsam «*dahin schmelzen*»¹⁸²¹ liess. Ganz zur Zufriedenheit der OECD handelte die Schweiz «*[e]ndlich [...] proaktiv und [schien] zu verstehen, was in der Welt passiert*»¹⁸²².

Auch im Verhältnis zur EU wollte der Schweizer Staat – «*als Ergebnis einer zwar gelungenen, wenn auch unwahrscheinlichen Integration*»¹⁸²³ – sein Selbstbestimmungsrecht beibehalten. Die EU verlangte im Laufe der Zeit

1818 «*Die Schweiz ist daran, die letzten Relikte der Vergangenheit wegzuräumen, an denen sie etwas zu lange festgehalten hat. Das betrifft besonders ihre fast krankhafte Verbundenheit mit dem Bankgeheimnis*», PASCAL SAINT-AMANS, in «*Informationsaustausch: OECD von FATCA inspiriert*», swissinfo.ch vom 29.11.2013.

1819 Nicht nur die Schweizer Regierung hat diesen Druck verspürt: «*Mittlerweile gilt jedes Schweizer Unternehmen als potenzieller Steuervermeider*», CFO von Stadler Rail HANS-RUEDIGER, «*Der Bergbauriese im Steuerparadies*», TA-online vom 9.4.2013.

1820 «*Man kann zum Bankgeheimnis stehen, wie man will. Worüber sich aber auch viele Kritiker des Bankgeheimnisses so recht nicht freuen dürften, ist die Art und Weise, wie das Bankgeheimnis zu Grabe getragen wurde*», PATRICK EMMENEGGER, in: «*Geschichte eines kollektiven Versagens*», NZZ-online vom 15.6.2015.

1821 BEHNISCH, Auswirkungen, 953.

1822 PASCAL SAINT-AMANS, in: «*Zum ersten Mal reden wir eine ähnliche Sprache*», NZZ-online vom 23.6.2013.

1823 HOLENSTEIN, Die Schweiz und Europa, 88.

jedoch mehr Integration und die Schweiz konnte sich der «*europäischen Harmonisierungswelle*»¹⁸²⁴ kaum entziehen. Die «massgeschneiderte Lösung» des bilateralen Weges wird nach mehreren bedenklichen Vorfällen und Streitigkeiten sowohl landesintern als auch innerhalb der EU zunehmend infrage gestellt.

Jeder Staat ist bei der Gestaltung seines Steuersystems grundsätzlich souverän. Jedoch nicht absolut, wenn es nach der OECD geht: «*All countries are sovereign and can set the tax policy of their choice, but harmful tax competition and aggressive tax planning need to end.*»¹⁸²⁵ Mit der Androhung von wirtschaftlichen Sanktionen und dem sog. «Blacklisting» konnte die OECD die Schweiz zur Änderung ihrer Steuerpolitik um 180 Grad bringen. Denn «*[j]e dunkler die Listenfarbe, umso tiefer scheint hier das Damoklesschwert gehängt zu werden*»¹⁸²⁶. Die Schweiz arbeitet nun aktiv an den OECD-Standards mit und hat sich ebenfalls zur Umsetzung der Mindeststandards verpflichtet. Die BEPS-Massnahme 5 setzte die Schweizer Regierung mittels der STAF und indem sie den spontanen Informationsaustausch der Steuerrulings gestützt auf Art. 7 Amtshilfeübereinkommen für verbindlich erklärt hatte, um. Die Umsetzung der BEPS-Massnahmen 6, 13, 14 und von Pillar Two ist ebenfalls in die Wege geleitet¹⁸²⁷.

Bei der Umsetzung der Massnahmen sollte die Schweizer Regierung einige Ziele vor Augen haben. Zum einen ist eine BEPS-Projekt-konforme Umsetzung anzustreben. Die Interessen der einflussreichen und mächtigen OECD-Mitglieder und die meistens diametral entgegenstehenden Interessen der Schweiz in Einklang zu bringen, wäre jedoch wohl genauso möglich, wie die berüchtigte «*eierlegende Wollmilchsau*» zu züchten. Nichtsdestotrotz muss die Schweizer Regierung unermüdlich nach (kreativen) Wegen suchen, wie sie ihrem Standort auch nach der Umsetzung der «nicht verhandelbaren» Anforderungen der OECD Attraktivität verleihen kann (das zweite Ziel). Wenn nicht die Erhöhung, dann zumindest das Beibehalten der Standortattraktivität muss sichergestellt werden. Die wirtschaftlichen Interessen der Schweiz müssen gewahrt werden. Diese Herausforderung scheint sehr schwierig zu meistern. Es bleibt nur zu hoffen, dass dies gelingt und die Aussage, dass die Schweiz «*eine merkwürdige Eigenheit [habe], dass sich ihr Schwerpunkt am Fussende befindet; so wie*

1824 FLÜCKIGER/SCHAUB, Globalisierung, 165 f.

1825 OECD Web, Frequently Asked Questions, Will this be the end of profit-shifting by MNEs, via tax havens?

1826 FRANK-FAHLE, «Blacklisting», 43.

1827 Eine rechtliche Würdigung der Umsetzung von BEPS-Mindeststandards und von Pillar Two in der Schweiz findet sich im Kapitel «Würdigung der Umsetzung in der Schweiz und weitere Vorschläge», IV.4.

jene Puppen, die immer wieder auf den Füßen landen, egal, wie oft das Kind sie umschubst»¹⁸²⁸, sich bestätigen wird. Drittens ist es essenziell, dass die Umsetzung der BEPS-Massnahmen in Übereinstimmung mit den Verfassungswerten und -prinzipien sowie dem Völkerrecht erfolgt und die Rechte der Bürger nicht einzig unter dem Vorwand des übermässigen Drucks von aussen eingeschränkt werden. Die Umsetzungsmassnahmen haben sich einerseits in die Verfassungsordnung der Schweiz einzufügen und andererseits effizient, einfach und gerecht zu sein. «*Die Meinungen, wie ein optimales Steuersystem aussehen sollte, gehen je nach politischer Überzeugung auseinander.*»¹⁸²⁹ Das einfache und effiziente Steuersystem, welches auch den Gerechtigkeitsvorstellungen der Gesellschaft Rechnung trägt, wäre jedoch sowohl im Interesse der Schweizer Wirtschaft als auch der Schweizer Bevölkerung und ist deswegen erstrebenswert. Obwohl die Grundsätze der Steuererhebung (nachhaltige Finanzierung der Staatsaufgaben, Effizienz, Einfachheit, Praktikabilität etc.) und die Zuständigkeiten im gesetzlichen Rahmen klar definiert sind, wird es aufgrund unterschiedlicher Anliegen und Ansichten verschiedener Interessengruppen kaum jemals gelingen, das Hauptziel der Steuererhebung – *die (absolute) Gerechtigkeit bei der Steuererhebung* – zu erreichen. Letztlich muss die Umsetzung vorausschauend und zukunftsfähig sein. Dazu wäre eine grundlegende Revision des Unternehmenssteuerrechts nötig, wobei nicht nur die steuerrechtlichen, sondern auch die finanzwissenschaftlichen, betriebswissenschaftlichen und gar politischen, philosophischen und sozialen Aspekte miteinzubeziehen wären.

Es hat sich in den letzten Jahren gezeigt, dass die Schweiz, aufgrund des «*fast vollständige[n] Mangel[s] an Macht*»¹⁸³⁰ dem weltweiten Wettstreit um das Steuersubstrat nichts entgegensetzen hat. Aus diesem Grund und «*[a]ngesichts der Globalisierung, der Vernetzung und des Zusammenrückens der Staaten [...] [war] die [...] konservative schweizerische Haltung nicht mehr zeitgemäss*»¹⁸³¹ und wurde neu definiert. Allerdings ist die Geschwindigkeit, mit welcher Gesetze in der letzten Zeit *angepasst* werden, atemberaubend¹⁸³². «*Die Schweiz agiert aus einer Position der Defensive*»¹⁸³³, auch bei der Umsetzung des BEPS-Projekts. Neuerdings ist es der Schweizer Regierung offenbar

1828 JONATHAN STEINBERG, zit. nach SHAXSON, Schatzzinseln, 75.

1829 SCHILTKNECHT, Wohlstand, 179.

1830 FLÜCKIGER/SCHAUB, Globalisierung, 166; OPEL, Neuausrichtung, 1; «Forschung fördern, Steuern erlassen», TA-online vom 19.11.2014.

1831 LOCHER, Haltung, 281.

1832 Vgl. Jurius, Steuerstreit: Nationalrat sagt Ja zu Gruppenanfragen, in: Jusletter 17. September 2012, Rn. 8.

1833 KÜTTEL/NEUHAUS, STAF, 62.

ein Anliegen, nicht nur die «obligatorischen»¹⁸³⁴ BEPS-Vorgaben schnellstmöglich umzusetzen, sondern viel weitreichendere Zugeständnisse zu machen¹⁸³⁵.

Das BEPS-Projekt hat grosses Potenzial, noch mehr Zugeständnisse zu erzwingen. Dies ist nicht überraschend, da es von einer Organisation geführt wird, die das «Unmögliche» geschafft hat – das «*nicht verhandelbare*»¹⁸³⁶ Schweizer Bankgeheimnis zu «kippen»¹⁸³⁷. Die Schweizer Souveränität ist so «flexibel»¹⁸³⁸ geworden, dass sie sich immer mehr von jahrzehntelang gepflegten Traditionen und Werten entfernt und zur Vollzugsgehilfin der OECD wird.

Auswirkungen des BEPS-Projekts

Das internationale Steuersystem befindet sich im Umbruch. Dies ist zum grössten Teil auf die BEPS-Initiative der OECD zurückzuführen. Das BEPS-Projekt hat das Potenzial, eine unkontrollierbare «Kettenreaktion» an Ereignissen auszulösen, weswegen auch die meisten seiner Auswirkungen schwierig vorzusagen sind. Bereits jetzt steht fest, dass der Schutz der Privatsphäre *weltweit* grundsätzlich abgebaut (Stichworte «automatischer Informationsaustausch» und «*gläserne Steuerbürger*») und die *Rechtsunsicherheit* sowie der *Administrativaufwand der Unternehmen* erheblich steigen werden. Zudem kann man *Einschränkungen des grenzüberschreitenden Handels* erwarten, da die Gefahr der Doppelbesteuerung wegen u.a. unkoordinierter unilateraler Massnahmen der Staaten steigt. Zudem sind, nach anfänglichen Steuersenkungen, *spätere Steuererhöhungen und eine Verstärkung der Konsumbesteuerung* weltweit nicht auszuschliessen.

Bei den Rechtssystemen der Länder lässt sich *die Internationalisierung und die «Moralisierung» des Rechts* beobachten. Das *Soft Law* wird in immer grösserem Ausmass (oft illegitim) in die internen Rechtssysteme der Länder (inkl. die Schweiz) übernommen. Die teils *dynamischen Verweise* in aktuellen Schweizer Gesetzen auf das OECD-Soft-Law und die dadurch entstehenden Demokratiedefizite, Rechtsschutzdefizite, mangelnde Transparenz und die dadurch in Kauf genommenen Einschränkungen verfassungsmässiger Rechte lassen keinen positiven Blick in die Zukunft zu. Mit den Worten von OTTO VON BISMARCK «*Wer weiss, wie Gesetze und Würste zustande kommen,*

1834 Die Vorgaben der OECD sind für die Schweiz rechtlich gesehen nicht verbindlich, jedoch werden sie politisch effektiv durchgesetzt.

1835 Siehe nachfolgend.

1836 «Ende des Bankgeheimnisses: Geschichte eines kollektiven Versagens», NZZ-online vom 15.6.2015.

1837 PASCAL SAINT-AMANS: «*Das Bankkündengeheimnis haben wir ja auch gekippt*», «Wie die OECD die Bermudas trockenlegen will», Handelsblatt-online vom 18.11.2012.

1838 «Flexible Souveränität», TA vom 13. November 2012, 10.

kann nachts nicht mehr ruhig schlafen»¹⁸³⁹ lässt sich die aktuelle Situation zutreffend beschreiben.

Auch dass die Steuerrechtsbestimmungen und die Steuerpraxis von Ländern den Peer Reviews¹⁸⁴⁰ einer privaten Organisation unterzogen werden und die Prüfungsergebnisse – obwohl sie fragwürdig und nicht überprüfbar sind – dennoch praktisch «Gesetzescharakter» haben, ist höchst bedenklich. Das ist jedoch angesichts der aktuellen politischen Tendenzen und der neuesten Entwicklungen im Bereich des internationalen Steuerrechts nicht weiter überraschend.

Auch das Steuer- und Rechtssystem der Schweiz unterliegt diesen Tendenzen. Die Schweiz ist zwar immer noch *«eines der wohlhabendsten Länder, aber mit einem schrumpfenden Vorsprung, politisch schwindender Bedeutung, in einem alternden Kontinent mit mittelfristig unvorteilhaften Wachstumsaussichten, ohne strategische Allianzen und einem härteren globalen Wettbewerb ausgesetzt»*¹⁸⁴¹. Der Wegfall der Spezialgesellschaften, die anstehende Neuaufteilung der Besteuerungsrechte im Rahmen von Pillar One, die CFC-Regeln anderer Staaten, die Mindestbesteuerung und die fast absolute Steuertransparenz werden *den Standort Schweiz ohne griffige Gegenmassnahmen definitiv schwächen*. Sie werden zudem den kantonalen Steuerwettbewerb in Frage stellen. Zudem wurde das bisher erfolgreiche Instrument des Finanzausgleichs ohne Berücksichtigung dieser Tendenzen entwickelt und ist möglicherweise nicht mehr geeignet, um die Finanzschwäche einzelner Kantone gerecht auszugleichen.

Das BEPS-Projekt hat mit seinen Massnahmen somit eines seiner Ziele (fast) erreicht: Der Steuerwettbewerb wird bald – genauso wie das Bankgeheimnis – praktisch inexistent sein.

Ausblick

Die *offizielle* «Kernidee» der BEPS-Initiative war, BEPS zu beseitigen und dadurch zu einer weltweit gerechteren Steuerverteilung beizutragen. Tatsächlich ging und geht es den politisch mächtigen OECD-Mitgliedern darum, das grösstmögliche *«Stück Kuchen»*¹⁸⁴² des verfügbaren Steuersubstrats für sich zu

1839 Gutzitiert.de.

1840 *«... weil die prüfenden Staaten gegenüber dem geprüften Staat Eigeninteressen verfolgen, als Parteien über keine Unabhängigkeit verfügen und trotzdem gemeinschaftlich und in Personalunion die Funktionen von untersuchender, anklagender und richtender Instanz ausüben»*, SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 99f.

1841 FLÜCKIGER/SCHAUB, Globalisierung, 132.

1842 *«Jetzt aber stellen wir fest, dass der Kuchen, der geteilt werden könnte, kleiner wird»*, PASCAL SAINT-AMANS, in: *«Wie die OECD die Bermudas trockenlegen will»*, Handelsblatt-online vom 18.11.2012.

sichern. Die Handlungsmethoden und die «Philosophie» der OECD als «Projektarchitektin» bestätigen das. Auf das Wesentliche reduziert, kann man diese so zusammenfassen: «Gewinnverschiebungen in Staaten mit verhältnismässig hoher Steuerbelastung zulasten solcher mit tieferer Belastung sind gut, Gewinnverschiebungen in Staaten mit verhältnismässig tiefer Steuerbelastung zulasten solcher mit höherer Belastung sind schlecht.»¹⁸⁴³

Das weitere *tatsächliche* Ziel des BEPS-Projekts war und ist, den Übergang zu einer (kompletten) quellenbasierten Besteuerung zu verhindern. «Das mittlerweile Tausende von Seiten umfassende BEPS-Projekt ist dabei symptomatisch dafür, dass viele kleine Lecks aufwändig gestopft werden, ohne dass aber das eigentliche Problem angegangen wird.»¹⁸⁴⁴ Dafür ist die OECD bereit, den Quellenstaaten als «Marktstaaten» einige Besteuerungsrechte zuzugestehen. Diese sind jedoch «eng geschnürt». Zudem verhindern bspw. die Carve-out-Ausnahmeregelungen, welche auf eine «sehr undurchsichtige und undemokratische Weise diskutiert und ausgehandelt»¹⁸⁴⁵ wurden, dass Unternehmen «mit Substanz» Mindeststeuern zahlen¹⁸⁴⁶. Die Ausnahmeregelungen geben den MNE Anreize, ihre Produktion in Gebiete mit niedrigen Steuern zu verlagern¹⁸⁴⁷. «Es ist absurd, dass die G7 behaupten, ein kaputtes globales Steuersystem zu überarbeiten, indem sie eine weltweite Mindeststeuer aufsetzen, die den niedrigen Steuersätzen in Steueroasen wie Irland, der Schweiz oder Singapur ähnlich ist.»¹⁸⁴⁸ «Vor diesem Hintergrund sei dahingestellt, inwiefern BEPS [...] dazu «missbraucht» wird, die Überarbeitung anderweitiger steuerrechtlicher Probleme zu rechtfertigen.»¹⁸⁴⁹ Es sei auch dahingestellt, wie lange es der OECD noch gelingt, die Quellenstaaten auf eine solche Art und Weise «hinzuhalten».

Es ist zudem bekannt, dass einflussreiche Länder in der OECD die BEPS-Initiative dazu nutzen, um eine globale *Steuerharmonisierung* anzupeilen¹⁸⁵⁰. Dies gelingt ihnen vermehrt: Die Steuerverwaltungen verschiedener Länder

Vgl. auch die Aussage von PASCAL SAINT-AMANS auf der offiziellen Taxation-Webseite der EU: «It is time to get the missing part back», zitiert in: MARTI/RASCHLE/SCHNEIDER, Neue Transparenzregeln, 684.

1843 SCHELLING, Internationale Steuerpolitik, 102.

1844 Oswald, Digital Economy, 124.

1845 Vgl. Interview mit Gabriel Zucman in: «Ich gehe davon aus, dass die Schweiz von der Mindeststeuer profitiert», TA-online vom 2.5.2023.

1846 Siehe vorne bei FN 1845.

1847 Siehe vorne bei FN 1845.

1848 MARION LEISER, Geschäftsführerin der Entwicklungsorganisation Oxfam International, in: «G7-Finanzministertreffen – Kommt nun die Steuerrevolution?», SRF-online vom 6.6.2021.

1849 FREY, BEPS 2.0, 309.

1850 Vgl. bspw. «Wirtschaftsprofessor warnt vor Steuerreform: Das wird die Schweiz auseinanderreißen», Luzerner Zeitung-online vom 12.5.2019.

arbeiten zusammen, das öffentliche Verfahrensrecht und die Dokumentationspflichten werden harmonisiert, die Verständigungsverfahren und Streitbeilegungsmechanismen werden ausgebaut, gemeinsame grenzüberschreitende Betriebsprüfungen werden durchgeführt.

Wenn es jedoch um die Frage geht, wer der Gewinner des BEPS-Projekts ist, dann sticht nur ein Land hervor. Kaum ein anderes Land der Welt ist (derzeit) mächtig genug, um «*die Jagd nach Steuersündern auf Dritte* [zu externalisieren]»¹⁸⁵¹, das Steueroasengeschäft zu monopolisieren, das Territorialitätsprinzip mit seinem FATCA faktisch ausser Kraft zu setzen und nebenbei darauf einzuwirken, dass die in der Bundesverfassung festgelegten rechtsstaatlichen Garantien und Prinzipien über Bord geworfen werden. Obwohl hauptsächlich die US-Unternehmen als «Hauptverursacher» für BEPS genannt wurden, verpflichteten sich die USA kaum zur Umsetzung von BEPS-Massnahmen bzw. Übernahme von OECD-Standards. Das Land nahm und nimmt jedoch fleissig Einfluss auf die OECD-Politik. Wenn man genau hinschaut, treten auch hier doppelte Standards der OECD-Politik zu Vorschein. Einerseits profitieren die USA als das führende Mitglied der OECD von Steueroasen (bspw. in Delaware), andererseits verlangen sie nach mehr Transparenz, um die ihnen «zustehenden» Steuergelder einzutreiben. Die USA haben eine erhebliche Rolle bei der Abschaffung des Bankgeheimnisses gespielt, in ihrem Land jedoch selbst eine Art «Bankgeheimnis» geschaffen. Die Amtshilfe zugunsten anderer Länder existiert nur auf Papier, die Steuerdaten werden den ersuchenden Ländern kaum geliefert. Auch das BEPS-Projekt konnte den USA bisher nichts anhaben¹⁸⁵². Die OECD bleibt gegenüber dem «Treiben» des mächtigen Landes taub und blind¹⁸⁵³. Von einem «*Level Playing Field*» kann wohl keine Rede sein. Damit dieses allerdings erreicht bzw. eine wirksame Reform des globalen Steuersystems effektiv umgesetzt werden kann, müssen sich möglichst viele Staaten am BEPS-Projekt beteiligen und sich zu den BEPS-Massnahmen bekennen. Vor allem ein so grosser und wichtiger «Player» wie die USA.

1851 «Fatca-Abkommen zwischen der Schweiz und den USA», NZZ-online vom 4.12.2012.

1852 Gewinner sind die USA, da die Two-Pillar-Regeln sich nicht nur gegen digitale Steuerkonzerne richten, von denen die meisten ihren Sitz in den USA haben, «G7-Finanzministertreffen – Kommt nun die Steuerrevolution?», SRF-online vom 6.6.2021; «Kleinstaat im Nachteil – Mindeststeuersatz: Das ist keine gute Nachricht für die Schweiz», SRF-online vom 5.6.2021.

1853 Die USA wurden mehrmals als «weitgehend konform» eingestuft. Vgl. die Aussage von PASCAL SAINT-AMANS: «Die USA wurden nicht als *absolut konform*, sondern nur als *weitgehend konform* eingeschätzt, mit einem grossen Vorbehalt wegen des Bundesstaats Delaware», in: «Informationsaustausch: OECD von FATCA inspiriert», swissinfo.ch vom 29.11.2013.

Die Frage, ob das BEPS-Projekt der OECD zu einer gerechteren Steuerwelt beigetragen hat oder beitragen wird, ist aus bereits genannten Gründen mit einem klaren «Nein» zu beantworten.

Über die Autorin:

Olga Uehlinger wurde 1983 in Belarus geboren und zog im Jahr 2006 in die Schweiz. Sie studierte Rechtswissenschaft an der Universität Basel (BLaw 2012, MLaw 2014). Nach Abschluss ihres Studiums absolvierte sie die Anwaltspraktika in einer Aargauer und in einer Luzerner Anwaltskanzlei und entschied sich danach, eine Karriere als Unternehmensjuristin anzustreben. Parallel zu ihrem Doktoratsstudium arbeitete sie im Teilzeitpensum in einem Energieunternehmen in Bern, wo sie seit 2016 immer noch tätig ist. Im Jahr 2023 erlangte sie an der Universität Basel erfolgreich ihren Dokortitel mit dem Prädikat *insigni cum laude*.

sui generis ist ein Verein, der sich der Förderung des freien Zugangs zu juristischer Literatur, Gerichtsurteilen, Behördenentscheidungen und Gesetzmaterialeen verschrieben hat. Unter dem Label *sui generis* erscheint seit 2014 eine juristische Open-Access-Fachzeitschrift. 2019 erfolgte die Gründung des *sui generis* Verlags.

In der *sui generis* Reihe werden juristische Dissertationen und Habilitationen sowie Lehrbücher und Fachpublikationen einem breiten Publikum zugänglich gemacht. Die Bücher erscheinen als gedruckte Werke und online. Die digitale Version ist weltweit kostenlos zugänglich (Open Access). Die Urheberrechte verbleiben bei den AutorInnen; die Werke werden unter einer Creative-Commons-Lizenz veröffentlicht.

Bisher bei *sui generis* erschienen:

- 057 – Dana Mareckova: *Blockchain and Collective Rights Management of Copyright and Related Rights at the Global Level*
- 056 – Saskia Thomi: *Die Verantwortungsgemeinschaft*
- 055 – Sena Hangartner: *Strafrechtliche Dopingbekämpfung in der Schweiz*
- 054 – Sonja Mango-Meier: *Verantwortlichkeit des Fahrzeughalters bei geringfügigen Widerhandlungen gegen das schweizerische Strassenverkehrsrecht durch eine unbekannte Täterschaft*
- 053 – Yannick Weber: *Die Nichtigkeit im öffentlichen Recht*
- 052 – Arezoo Sang Bastian: *Between Islamic and Secular Law*
- 051 – APARIUZ XXIV: *Der Prozess*
- 050 – Ricarda Stoppelhaar: *Die Indirekte Stellvertretung*
- 049 – Martin Seelmann: *Strafzumessung und Doppelverwertung*
- 048 – Benjamin Clément: *Die strafbare Unterlassung der allgemeinen Lebensrettungspflicht*
- 047 – Luca Ruggiero: *Effets non coordonnés dans le contrôle des concentrations horizontales européennes*
- 046 – Miriam Lüdi: *Zielkonflikt zwischen Lärmschutz und Siedlungsverdichtung*
- 045 – Corina Ingold: *Das Kompensationsprinzip im Schweizer Raumplanungsrecht*
- 044 – Alex Attinger: *Wirtschaftliche Berechtigung – Konzepte und Dogmatik*
- 043 – Myriam Christ: *Le profilage dans le cadre d'une procédure d'embauche entre particuliers*

- 042 – Andreas Wehowsky: Expedited Procedures in International Commercial Arbitration
- 041 – Lukas Valis: Digitale Ökonomie: Erforderlichkeit sektorspezifischer ex-ante Regulierung?
- 040 – Constance Kaempfer: Les mécanismes de mise en œuvre du droit international par les cantons suisses
- 039 – Ruedi Ackermann: Der Mietvertrag mit mehreren Mietern
- 038 – Lukas Hussmann: International anwendbare Streitgenossenschaftsgerichtsstände
- 037 – Nils Reimann: Foreign Electoral Interference: Normative Implications in Light of International Law, Human Rights, and Democratic Theory
- 036 – Jeremias Fellmann: Das Verbot von extremistischen Organisationen im schweizerischen Recht
- 035 – Florent Thouvenin / Eva-Maria Messerle: Zur Geschichte des Eigengebrauchs im schweizerischen Urheberrecht – Entwicklung, Erkenntnisse, Quellen
- 034 – Nora Camenisch: Journalistische Sorgfalt: Rechtliche und medienethische Anforderungen
- 033 – Joséphine Boillat / Stéphane Werly: 20 ans de la transparence à Genève
- 032 – Nicolas Leu: Kritik der objektiven Zurechnung
- 031 – Martin Klingler: Füllung der Gesetzeslücken im schweizerischen Adhäsionsverfahren
- 030 – Christoph Mettler: Der Anscheinsbeweis im schweizerischen Zivilprozess
- 029 – Simone Walser / Nora Markwalder / Martin Killias: Tötungsdelikte in der Schweiz von 1990 bis 2014
- 028 – APARIUZ XXIII: Recht in der Krise
- 027 – Maja Lysienia: Seeking Convergence?
- 026 – Marc Thommen: Introduction to Swiss Law (2nd edition, 2022)
- 025 – Severin Meier: Indeterminacy of International Law?
- 024 – Marina Piolino: Die Staatsunabhängigkeit der Medien
- 023 – Reto Pfeiffer: Vertragliche Rechtsfolge der «Verwendungsmisbräuchlicher Geschäftsbedingungen» (Artikel 8 UWG)
- 022 – Nicole Roth: Miteigentum an Grundstücken und einfache Gesellschaft
- 021 – Roger Plattner: Digitales Verwaltungshandeln
- 020 – Raphaël Marlétaz: L'harmonisation des lois cantonales d'aide sociale

- 019 – APARIUZ XXII: Unter Gleichen
018 – Kristin Hoffmann: Kooperative Raumplanung: Handlungsformen und Verfahren
017 – Monika Pfyffer von Altishofen: Ablehnungs- und Umsetzungsraten von Organtransplantationen
016 – Valentin Botteron: Le contrôle des concentrations d'entreprises
015 – Frédéric Erard: Le secret médical
014 – Stephan Bernard: Was ist Strafverteidigung?
013 – Emanuel Bittel: Die Rechnungsstellung im schweizerischen Obligationenrecht
012 – Christoph Hurni/Christian Josi/Lorenz Sieber: Das Verfahren vor dem Berner Kindes- und Erwachsenenschutzgericht
011 – Lorenz Raess: Court Assistance in the Taking of Evidence in International Arbitration
010 – David Henseler: Datenschutz bei drohnengestützter Datenbearbeitung durch Private
009 – Dominik Elser: Die privatisierte Erfüllung staatlicher Aufgaben

Dieses Werk ist erschienen in der Reihe *sui generis*,
herausgegeben von Marc Thommen.

1. Auflage 31. Oktober 2024
© 2024 Olga Uehlinger

Dieses Werk wurde unter einer Creative Commons Lizenz als Open Access veröffentlicht, die bei Weiterverwendung nur die Nennung des Urhebers erfordert (CC BY 4.0 – <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>).



Die Druckvorstufe dieser Publikation wurde vom Schweizerischen Nationalfonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung unterstützt.

ISBN: 978-3-907297-58-2
DOI: 10.38107/058
Korrektorat: Christoph Meyer
Gestaltung: Müller+Hess, Basel
Druck: Ebner & Spiegel, Ulm

www.suigeneris-verlag.ch

AUSWIRKUNGEN DES BEPS-PROJEKTS DER OECD

Die OECD initiierte das BEPS-Projekt, um Steuervermeidungspraktiken multinationaler Unternehmen zu bekämpfen. Mit dem Ziel einer faireren Steuerlandschaft erarbeitete sie einen Aktionsplan, um «Base Erosion and Profit Shifting» (Gewinnkürzung und -verlagerung) entgegenzuwirken.

Die Schweiz hingegen betont die Steuerhoheit und den Steuerwettbewerb als Schutz vor staatlichen Eingriffen. Kantonaler Steuerwettbewerb und einige Steuerregimes der Schweiz sollen durch das BEPS-Projekt eingeschränkt werden. Dies stellt die Schweiz vor Herausforderungen und betrifft zentrale Besteuerungs- und Verfassungsprinzipien.

Die Arbeit untersucht die Auswirkungen des BEPS-Projekts auf das Schweizer Recht und bewertet die Umsetzung durch die Schweizer Regierung. Zudem wird gezeigt, wie die Schweiz verfassungskonforme Alternativen entwickeln kann.