

SPONTANER INFORMATIONSAUSTAUSCH GEMÄSS ENTWURF STAHiV

Kritische Würdigung des Entwurfs der Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen

Zwecks Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs in der Schweiz wurde – nach Unterzeichnung und Genehmigung des Amtshilfeübereinkommens inkl. Ergänzung des Steueramtshilfegesetzes – ein Entwurf für die neue Steueramtshilfeverordnung in die Vernehmlassung geschickt. Dieser Entwurf sollte an einigen Stellen angepasst werden.

1. EINLEITUNG

Am 15. Oktober 2013 hat der schweizerische Bundesrat das Amtshilfeübereinkommen der OECD und des Europarats [1] unterzeichnet [2]. Das Abkommen enthält den Informationsaustausch auf Ersuchen (Art. 5), wie er bereits in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Steuerinformationsabkommen enthalten ist, sowie den automatischen (Art. 6) und spontanen (Art. 7) Informationsaustausch [3].

Mit Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 [4] hat die Bundesversammlung das Amtshilfeübereinkommen und damit die materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch genehmigt und zwecks Umsetzung in nationales Recht eine Änderung des *Steueramtshilfegesetzes* (StAHiG) beschlossen [5]. Hierfür wurde ein neues Kapitel zum spontanen Informationsaustausch (Art. 22a–22e StAHiG) geschaffen [6]. Die Inkraftsetzung ist auf den 1. Januar 2017 vorgesehen [7].

Auf den gleichen Zeitpunkt soll auch die Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (*Steueramtshilfeverordnung*, StAHiV) geändert werden. Hierzu ist am 20. April 2016 ein Vernehmlassungsverfahren eröffnet worden, das am 10. August 2016 endet [8].

Ferner kann das *Eidg. Finanzdepartement* (EFD) gestützt auf Art. 22a Abs. 5 StAHiG Weisungen erlassen, wenn dies für das Funktionieren des spontanen Informationsaustauschs dienlich ist [9].

Nachfolgend wird der *Entwurf der Steueramtshilfeverordnung* (E-StAHiV) betreffend den spontanen Informationsaustausch gewürdigt [10] und werden offene Fragen adressiert.

2. ALLGEMEINES

2.1 Spontaner Informationsaustausch gemäss Amtshilfeübereinkommen. Charakteristisch für den spontanen Informationsaustausch gemäss Art. 7 Amtshilfeübereinkommen ist, dass Informationen weder nach vorherigem Ersuchen eines Staates noch in bestimmten Fallkategorien nach einem gemeinsam vereinbarten Verfahren automatisch ausgetauscht werden. Eine Übermittlung von Informationen erfolgt beim spontanen Informationsaustausch bereits dann, wenn der übermittelnde Staat vom Interesse eines anderen Staates an diesen Informationen ausgeht [11]. Ein Antrag muss nicht mehr gestellt werden. Art. 7 Amtshilfeübereinkommen weist eine breite Formulierung auf [12] und spezifiziert fünf Fälle, in denen Informationen (darunter auch Steuerrulings) spontan zu übermitteln sind (Art. 7 Abs. 1 lit. a–e Amtshilfeübereinkommen):

- a. bei Vermutung einer Steuerverkürzung;
- b. bei Gewährung einer Steuerermässigung, die eine Steuererhöhung im anderen Staat zur Folge haben würde;



SUSANNE SCHREIBER,
DIPL. STEUEREXPERTIN,
STEUERBERATERIN,
RECHTSANWÄLTIN (D),
PARTNERIN,
BÄR & KARRER AG,
ZÜRICH



OLIVIER EICHENBERGER,
DR. OEC. HSG,
DIPL. STEUEREXPERTE,
SENIOR MANAGER,
INTERNATIONAL
CORPORATE TAX,
KPMG AG, ZÜRICH

- c. bei Geschäftsbeziehungen, die über ein oder mehrere weitere Länder in einer Weise geleitet werden, die zur Steuerersparnis führen kann;
- d. bei Vorhandensein von Gründen für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns;
- e. wenn im Zusammenhang mit von einem anderen Staat übermittelten Informationen ein Sachverhalt ermittelt worden ist, der für die Steuerfestsetzung im anderen Staat erheblich sein kann.

Der spontane Informationsaustausch gestützt auf Art. 7 Amtshilfeübereinkommen ist – im Bereich der relevanten Steuerarten – nicht auf Steuerrulings im Unternehmenssteuerbereich beschränkt. So werden nebst Informationen, die bei Steuerprüfungen von Gesellschaften identifiziert wurden und grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen, namentlich verschiedene internationale Konstellationen im Privatbereich erfasst. Die Botschaft zum Amtshilfeübereinkommen verweist auf von der OECD genannte Fälle wie die Bezahlung von Geschäftskosten auf private Konten oder die Steuerbefreiung von Lohn im Heimatstaat aufgrund von Arbeitsleistung im Ausland [13].

2.2 Spontaner Informationsaustausch nach E-StAhiV.

Der spontane Informationsaustausch wird in den Art. 5 ff. E-StAhiV konkretisiert. Dabei enthält der Entwurf allgemeine Bestimmungen zum spontanen Informationsaustausch (Art. 5–7, 14 E-StAhiV), Bestimmungen zum spontanen Informationsaustausch betreffend Steuervorbescheide (Art. 8–10, 16 E-StAhiV) sowie allgemeine Bestimmungen mit spezifischen Regelungen zu Steuerrulings (Art. 11–13 E-StAhiV). Der Schwerpunkt liegt auf dem spontanen Informationsaustausch betreffend Steuerrulings. Für den sonstigen spontanen Informationsaustausch wird bewusst auf weitere Regelungen verzichtet, in welchen Fällen und mittels welcher Informationen dieser zu erfolgen hat. Vielmehr soll sich die Schweiz gestützt auf Art. 22a Abs. 1 StAhiG an der Praxis anderer Staaten (die den spontanen Informationsaustausch zum Teil bereits seit mehreren Jahren praktizieren) orientieren. Diese Praxis wird die Schweiz erst mit der Anwendung des spontanen Informationsaustauschs erfahren [14]. Dadurch ist ein evolutiver Prozess in der Entwicklung der schweizerischen Praxis beim spontanen Informationsaustausch zu erwarten. Dieser Ansatz ist zu begrüßen, um Erfahrungen mit dem spontanen Informationsaustausch zu sammeln, z. B. welche Informationen die Schweiz spontan von anderen Staaten erhalten wird, um anschliessend bei Bedarf nähere Weisungen z. B. in einer Ergänzung der StAhiV zu erlassen. Unabhängig davon können jedoch gemäss Art. 22a StAhiG – mit Anwendbarkeit des Amtshilfeübereinkommens – steuerlich relevante Informationen bereits spontan ausgetauscht werden.

Gestützt darauf ist zumindest in einer Anfangsphase der Anwendung des spontanen Informationsaustauschs betreffend andere Informationen als Steuerrulings (z. B. Informa-

tionen aus Steuererklärungen [15] oder Steuerrevisionen) von einem eher zurückhaltenden Informationsaustausch auszugehen. Ferner sollten die kantonalen Steuerbehörden (bzw. die Organisationseinheiten nach Art. 7 E-StAhiV) in einem engen Austausch mit dem *Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI)* stehen, um eine einheitliche Praxisentwicklung zu gewährleisten. In der Botschaft wird die Ansicht vertreten, dass «die Übermittlung nützlicher Informationen die Wahrscheinlichkeit erhöht, im Gegenzug selber auch nützliche Informationen zu erhalten» [16]. Ob dies wirklich der Fall ist, ist zweifelhaft, da die Staaten bei der Anwendung des spontanen Informationsaustauschs wohl nicht zwischen verschiedenen Empfängerstaaten unterscheiden, sondern eine einheitliche Anwendung pflegen dürften.

Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs der Schweiz sind die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Einkommens- und Vermögenssteuern bzw. Gewinn- und Kapitalsteuern (inkl. Grundstückgewinnsteuern) sowie die Verrechnungssteuern [17]. Die Schweiz wird gemäss Art. 1 Abs. 3 Ziff. 1 des Bundesbeschlusses keinen (spontanen) Informationsaustausch hinsichtlich Sozialversicherungsbeiträgen oder Steuern anderer Art wie z. B. Erbschafts- oder Schenkungssteuern, Mehrwertsteuern, Liegenschaftssteuern usw. leisten. Generell nicht vom Amtshilfeübereinkommen erfasst sind Zollabgaben.

3. EINZELNE BESTIMMUNGEN

3.1 Art. 5 – Ausnahmen für Bagatellfälle. Gemäss Art. 5 E-StAhiV können Bagatellfälle vom spontanen Informationsaustausch (Steuerrulings und andere Fälle) ausgenommen werden, wobei es sich hier insbesondere um Fälle handelt, in denen steuerlich relevante Beträge und potenzielle Steuererträge des Empfängerstaates und Aufwand für den Aus-

«Der Schwerpunkt liegt auf dem spontanen Informationsaustausch betreffend Steuerrulings.»

tausch in einem Missverhältnis stehen. Im Zweifel ist der Austausch durchzuführen, Art. 5 Abs. 2 E-StAhiV.

Art. 5 E-StAhiV ist für eine funktionierende, schlanke Steuerverwaltung wichtig (Verwaltungsökonomie), um unverhältnismässige verwaltungsinterne Aufwendungen zu verhindern, wenn lediglich geringfügige Steuererträge im Raum stehen. Andererseits darf nicht leichtfertig ein Informationsaustausch wegen verwaltungsinterner Kosten unterbleiben; dies stellt Art. 5 Abs. 2 E-StAhiV sicher.

Ein Beispiel könnte sein, wenn es sich bei den steuerlich relevanten Beträgen um geldwerte Leistungen einer Schweizer Gesellschaft an die ausländische Holdinggesellschaft handelt, die im Ausland als Dividenden nicht bzw. nur geringfügig besteuert werden [18]. Hier kann ein hoher Bearbeitungsaufwand für einen spontanen Austausch unverhältnismässig sein. Beim Vergleich von Kosten und Nutzen (Steuerertrag im Ausland) darf u. E. nicht einfach ein direkter Vergleich angestellt werden, da die Kosten regelmässig geringer aus-

fallen dürften. Es wäre zu begrüßen, wenn sich in der Anwendungspraxis entweder De-minimis-Beträge oder -Verhältnisse (z. B. Steuererträge mind. das x-fache des Verwaltungsaufwands) herauskristallisieren würden [19]. Dabei sind die Kosten bis zum tatsächlichen Austausch inkl. der Kosten des SEI und allfälliger Rechtsverfahren zu berücksichtigen.

Da es für die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* schwierig sein kann, die potenziellen Steuererträge im ausländischen Empfängerstaat zu beurteilen, sollten die Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, bereits im Zeitpunkt der Abwägung, ob ein Bagatellfall vorliegt, den Schweizer Steuerverwaltungen Informationen zukommen zu lassen, damit diese ihr Ermessen nach Art. 5 E-StAhiV ordnungsgemäss ausüben können [20].

Vergleichsmaßstab für die Aufwendungen der Verwaltung muss ein funktionierender, effizient ausgestalteter Verwaltungsapparat sein, da die Kosten z. B. für manuelle Recherchen, physische Ablage usw. nicht zulasten des Informationsempfängers gehen können. Dennoch ist zu berücksichtigen, dass z. B. Rulings aus dem Zeitraum 2010–2016 wohl noch nicht flächendeckend systematisch erfasst sind und somit die Zusammenstellung höhere Kosten verursacht. Für Rulings, die nach dem 1. Januar 2018 [21] erlassen werden, dürfte dieser Einwand dagegen nicht greifen, da hier die Steuerverwaltung bereits das Musterformular (siehe unten 3.6) ausfüllen bzw. ausfüllen lassen muss.

3.2 Art. 6 – Zusammenarbeit der Behörden und Art. 7 – Organisationseinheiten. Die in Art. 6 E-StAhiV vorgesehene Zusammenarbeit zwischen dem *Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF)*, der ESTV und den kantonalen Steuerbehörden soll einen einheitlichen spontanen Informationsaustausch gewährleisten. Dies ist insbesondere für den Austausch ausserhalb von Steuerrulings wichtig, um einheitliche Massstäbe zu entwickeln, welche Informationen in welcher Form spontan weitergegeben werden. Dabei soll eine Überregulierung verhindert werden, denn ein wichtiger Vorteil der Schweizer Steuerverwaltung ist die effiziente, zeitnahe Behandlung von Veranlagungen, Anfragen und Durchführung von Revisionen. Wenn sich bei der Veranlagung oder v. a. in einer Revision Anhaltspunkte für eine Steuerverkürzung oder künstliche Gewinnverlagerungen ergeben (Art. 7 Amtshilfeübereinkommen), können diese Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs sein.

Sowohl die ESTV als auch die kantonalen Steuerverwaltungen sollen zuständige Organisationseinheiten bezeichnen, die Verbindung zum SEI halten und die Durchführung des Austauschs innerhalb ihrer Verwaltung gewährleisten, Art. 7 E-StAhiV. Sowohl die ESTV [22], z. B. für Steuerrulings betreffend Verrechnungssteuer bezüglich Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen [23], als auch kantonale Steuerbehörden für die Gewinnsteuer können über relevante Informationen oder Steuerrulings verfügen. Die Koordination ist wichtig, um z. B. einen Mehrfach-Austausch zu vermeiden, wenn Steuerrulings für Gewinnsteuer- und Verrechnungssteuerzwecke erlassen wurden, und um konsistente Informationen sicherzustellen. Dies führt ggf. dazu, dass auch

Informationen, die innerhalb der Schweiz bisher noch nicht geteilt wurden, identifiziert werden. Innerhalb der Schweiz ist der Austausch (Amtshilfe) zwischen Steuerbehörden zwar gesetzlich vorgesehen [24], jedoch nicht in einer derart formalisierten Weise, wie er nun für Steuerrulings eingeführt wird [25]. Als zentrale Organisationseinheit kann z. B. der Rechtsdienst als Stabsstelle benannt werden [26]. Da die ESTV sowohl Informationsinhaber als auch Anwendungsbehörde für den Austausch ist [27], ist u. E. eine personelle Trennung der Funktionen zu empfehlen, um die Distanz zu «eigenen» Rulings zu wahren. Gleiches gilt innerhalb der Kantone zwischen «prüfender» Organisationseinheit und dem zuständigen Steuerkommissär für das jeweilige Ruling.

In der Praxis ist es sinnvoll, diesen Austausch durch Arbeitsgruppen [28] mit Teilnehmern der jeweiligen Organisationseinheiten (Art. 7 E-StAhiV) der Kantone und der ESTV zu pflegen, um auf Erfahrungen oder Fragen reagieren zu können, z. B. betreffend Bagatellfälle, Identifizierung von bestehenden Alt-Rulings (Rulings, die ab dem 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 [29] erteilt wurden bzw. werden), Fragen zu tatsächlich relevanten Rulings usw. Den Behörden steht ein Ermessensspielraum zu [30], der über eine Änderung der StAhiV oder konkrete Weisungen nach Art. 22a Abs. 5 StAhiG in der Praxis mittels Verlautbarungen der Behörden [31] eingengt werden kann.

Der Bericht spricht von Schulungen innerhalb der Organisationseinheiten, wobei u. E. auch gemeinsame Schulungen wichtig wären, da gerade für kleine Kantone ein Austausch ausserhalb der eigenen Steuerverwaltung wichtig ist.

Der Bericht StAhiV sieht die Verantwortung für (a) die Prüfung der Fälle auf Relevanz für den Austausch nach Amtshilfeübereinkommen bzw. StAhiG und StAhiV, (b) die Richtigkeit und (c) Vollständigkeit der zu übermittelnden Informationen bei den jeweiligen Organisationseinheiten der Steuerverwaltung. Damit hätte z. B. die ESTV als Übermittlungsbehörde eine eingeschränkte Prüfungsfunktion bezüglich der rechtlichen Voraussetzungen (insbesondere die Relevanz der Informationen) und die Auswahl der auszutauschenden Informationen [32]. U. E. sollte die Aufgabenverteilung in der StAhiV klargestellt werden, da dies auch für den betroffenen Steuerpflichtigen zur Wahrung seiner Rechte wichtig ist. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren [33] hat eine Klarstellung zu Art. 6 E-StAhiV mit einem Verweis auf internationale Standards und internationale Praxis vorgeschlagen. Dies entspricht dem Sinn der StAhiV [34] und ist zu begrüßen.

3.3 Art. 8 – Steuervorbescheid: Definition. Ab Art. 8 E-StAhiV folgen konkrete Bestimmungen über den Informationsaustausch betreffend Steuervorbescheide, die sich an den von der OECD im Rahmen des Projekts *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 5* erarbeiteten Standards orientieren [35].

Die Definition des Steuervorbescheids erfolgt gemäss Bericht StAhiV nur für die Durchführung des spontanen Informationsaustauschs [36] und ist daher nicht als allgemeine Definition des Steuerrulings nach nationalem Recht zu verstehen.

Nach nationalem Recht basieren Steuerrulings auf den durch die im Verwaltungsrecht herausgearbeiteten Kriterien des Vertrauensschutzes aus Art. 9 der *Bundesverfassung* (BV) bei falschen behördlichen Auskünften [37]. Demnach kann sich der Steuerpflichtige im Nachhinein auf ein Ruling verlassen [38], wenn die Auskunft von der zuständigen Behörde (1) in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt (2) vorbehaltlos (3) erteilt wurde und sie keine offensichtlichen Unrichtigkeiten (4) enthielt [39]. Der Antragsteller muss zudem Dispositionen im Vertrauen auf das Ruling getätigt haben (5). Sollten diese Punkte alle erfüllt sein, ist das Ruling gültig und anwendbar, sofern sich zwischen Gewährung und der Anwendung des Vorabbescheids die einschlägigen gesetzlichen Normen nicht geändert haben (6) [40]. Bei einer Änderung der anwendbaren Praxis oder Unrichtigkeit ist ein Ruling, das einen Dauersachverhalt abdeckt, innert einer angemessenen Frist kündbar [41].

Art. 8 E-StAhiV definiert den Steuervorbescheid als Auskunft, Bestätigung oder Zusicherung einer Steuerverwaltung auf Gesuch einer steuerpflichtigen Person (1), die die steuerlichen Folgen eines von der steuerpflichtigen Person dargelegten Sachverhalts betrifft (2) und auf die sich die steuerpflichtige Person berufen kann (3). Über Letzteres wird u. E. der Bezug auf den nationalen Rulingbegriff auf Basis des Vertrauensschutzes nach Art. 9 BV hergestellt. Allerdings geht Art. 8 E-StAhiV gemäss Bericht StAhiV über den nationalen Rulingbegriff hinaus, da er auch nach der Durchführung einer Transaktion erteilte Steuervorbescheide [42] erfassen soll, welche mangels Disposition im Vertrauen auf die Auskunft keinen Vertrauensschutz entfalten würden. Letzteres ist u. E. abzulehnen, da die 3. Voraussetzung in Art. 8 E-StAhiV nur erfüllt ist, wenn nach nationalem Recht eine Bindungswirkung des Steuervorbescheids besteht. Wenn ein unzulässiges Steuerabkommen vorliegen sollte und damit kein Vertrauensschutz besteht, ist klarerweise die Voraussetzung eines Steuervorbescheids (Zusicherung, auf die sich der Steuerpflichtige berufen kann) nicht erfüllt. Es wäre stossend, im nationalen Verhältnis einer Auskunft die Bindungswirkung zu versagen und dennoch einen spontanen Informationsaustausch vorzunehmen. Der Gleichlauf von Steuervorbescheid im internationalen und nationalen Recht sollte in Art. 8 lit. c E-StAhiV klargestellt werden [43]. Die Informationen in einem unwirksamen Steuerruling mögen zwar für andere Staaten steuerlich relevant sein und ggf. über den allgemeinen spontanen Informationsaustausch mitgeteilt werden, aber nicht über Art. 9 E-StAhiV.

Auf die Form der Auskunft (mündlich oder schriftlich) kommt es nicht an. Somit können Rulings sowohl in Briefform als auch per E-Mail vorliegen. Auch eine mündliche Absprache (bzw. eine diesbezügliche Aktennotiz) kann gemäss Art. 8 E-StAhiV ein Steuervorbescheid sein.

Kein Steuervorbescheid ergibt sich aus Aussagen in Veranlagungsverfahren bezüglich geprüfter Jahre oder allgemein gültiger Aussagen in Kreisschreiben oder Merkblättern. Hier könnte u. E. eine Klarstellung («ausserhalb des Veranlagungsverfahrens oder einer Steuerrevision») hilfreich sein. Ferner ist eine Abgrenzung zur – von der OECD seit Jahren geforderten und in vielen Ländern erfolgreich umge-

setzen – «vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen» – wichtig, da diese weder unter BEPS Action 5 noch den automatischen Rulingaustausch innerhalb der EU [44] fällt und ein Erfolg versprechender Weg für die zukünftige Zusammenarbeit auch innerhalb der Schweiz sein kann [45]. Daher sollte ein Aus-

«Art. 9 E-StAhiV schränkt den Ermessensspielraum der Steuerverwaltungen auf eine Pflicht ein und muss sich innerhalb der Rechtsgrundlage des Amtshilfeübereinkommens bewegen.»

tausch zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde in der laufenden Steuerperiode – z. B. Sondierungsgespräche, Informationen über geplante Vorhaben – in der Praxis nicht unter Art. 8 ff. E-StAhiV fallen, solange kein konkretes Gesuch für einen konkreten Sachverhalt gestellt wird und keine Bindungswirkung eintritt.

Da Art. 8 E-StAhiV davon spricht, dass sich der Steuerpflichtige auf die Auskunft berufen können muss, sind u. E. nur (zumindest teilweise) gut geheissene Steuervorbescheide erfasst. Lehnt eine Steuerbehörde ein Gesuch vollumfänglich ab, besteht kein Vertrauensschutz und keine Bindungswirkung. Auskünfte mit Vorbehalt oder Einschränkung können dagegen Bindungswirkung entfalten und als Steuervorbescheid qualifizieren. Auch hier wäre eine Klarstellung wünschenswert, um zu vermeiden, dass abgelehnte und somit für die Steuertransparenz irrelevante Rulinganfragen ausgetauscht werden [46].

3.4 Art. 9 – Steuervorbescheid: Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch. Die in Art. 9 E-StAhiV aufgezählten Steuerrulings entsprechen den in BEPS Action 5 aufgeführten Rulingkategorien. Bezüglich der fünf Kategorien gemäss BEPS-Standard wird auf die entsprechende Literatur verwiesen [47].

Der BEPS-Standard schafft eine klare und international akzeptierte Grundlage für die Bestimmung der austauschpflichtigen Rulinginhalte. Art. 22a Abs. 1 StAhiG enthält die Verpflichtung, sich an internationalen Standards zu orientieren, sodass der BEPS-Standard an sich als von Art. 22a StAhiG gedeckt und durch Art. 9 E-StAhiV konkretisiert angesehen werden könnte. Allerdings ist Basis für Art. 22a StAhiG Art. 7 Amtshilfeübereinkommen – der BEPS-Standard stellt keine Rechtsgrundlage dar. Es kann daher Fälle geben, die zwar vom BEPS-Standard erfasst sind (z. B. präferenzielles Steuerregime), jedoch keinen Anlass für die Vermutung einer Steuerverkürzung oder Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen geben (wie es Art. 7 Amtshilfeübereinkommen fordert). Beispiel wäre eine als Holding besteuerte Schweizer Gesellschaft, die lediglich Dividenden

erhält, die im Ausland bereits besteuert sind und nicht zu einer Steuerverkürzung führen können [48]. Hier fehlt es grundsätzlich an der steuerlichen Relevanz für den anderen Staat [49]. Art. 9 E-StAhiV schränkt den Ermessensspielraum der Steuerverwaltungen auf eine Pflicht ein («ist ... auszutauschen») und muss sich innerhalb der Rechtsgrundlage (StAhiG und Amtshilfeübereinkommen) bewegen; er darf nicht zu einer unzulässigen Ausdehnung des spontanen Informationsaustauschs führen. Dass der BEPS-Standard nicht direkt mit dem Amtshilfeübereinkommen abgestimmt ist, sondern teilweise über diesen hinausgeht, ändert nichts daran. Auch wenn die Gefahr einer Beanstandung bei der Überprüfung der Umsetzung des BEPS-Mindeststandards durch die OECD bestehen könnte, ist u. E. rechtsstaatlichen Grundsätzen der Vorrang zu geben. Daher sollte in Art. 9 E-StAhiV einleitend «im Einklang mit Art. 7 Amtshilfeübereinkommen» aufgenommen werden [50].

Informationen aus Steuervorbescheiden, die zwar in eine der fünf erwähnten Kategorien, aber nicht unter die in Art. 7 des Amtshilfeübereinkommens unter lit. a–e genannten Bestimmungen fallen, sind nicht zwingend nach Art. 9 E-StAhiV auszutauschen. Allerdings können auch Rulings, die nicht unter eine der Kategorien in Art. 9 E-StAhiV fallen [51], allgemein spontan ausgetauscht werden, soweit sie von Art. 7 Amtshilfeübereinkommen gedeckt sind [52].

Im Folgenden werden die einzelnen Kategorien von Art. 9 E-StAhiV kurz erläutert.

a) Art. 9 Abs. 1 lit. a E-StAhiV. Präferenzielle Steuerregimes: Diese erfassen Holdings, gemischte und Domizilgesellschaften, die Lizenz- bzw. Patentbox [53] des Kantons Nidwalden und die Steueraussscheidung von Prinzipalgesellschaften. Auch die kantonale Patentbox, die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III eingeführt werden soll, wäre erfasst [54]. Voraussetzung ist stets, dass die Information überhaupt steuerlich relevant ist, vgl. oben.

b) Art. 9 Abs. 1 lit. b E-StAhiV. Unter die unilaterale Beurteilung von grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen fallen z. B. Steuervorbescheide zu Transferpreisen für konzerninterne Leistungsbeziehungen, d. h. insbesondere die Anerkennung von bestimmten Verrechnungspreisen oder Verrechnungsmethoden als drittbüchlich. In der Regel werden diese Steuervorbescheide im Hinblick auf mögliche Verrechnungssteuerfolgen von der ESTV gewährt. Rein nationale Sachverhalte sind nicht erfasst.

c) Art. 9 Abs. 1 lit. c E-StAhiV. Als Beispiele für Steuervorbescheide mit Reduktion des steuerbaren Gewinns in Abweichung vom Gewinn der Jahresrechnung können sogenannte excess profit rulings oder informal capital rulings oder auch finance branch rulings (Margenbesteuerung/fiktiver Zinsaufwand im Zusammenhang mit Zinserträgen aus dem Ausland) genannt werden. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips in der Schweiz ergeben sich nur im Einzelfall Abweichungen vom Gewinn der Jahresrechnung zugunsten des Steuerpflichtigen. Mit der Unternehmenssteuerreform III werden derartige Abzüge (erhöhter Abzug für F&E-Aufwen-

dungen, zinsbereinigte Gewinnsteuer) bzw. Abschreibungen im Zusammenhang von im Vorfeld durchgeführten Step-up-Lösungen beim Wechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung möglich [55]. Beim auf inländische Aufwendungen beschränkten erhöhten Abzug für F&E dürfte es jedoch am grenzüberschreitenden Bezug fehlen [56]. In jedem Fall ist ein Steuervorbescheid nötig, sodass die bloße Anwendung von steuerlichen Korrekturvorschriften in der Steuererklärung nicht unter den zwingenden spontanen Informationsaustausch nach Art. 9 E-StAhiV fällt [57]. Ferner müssen – in Anbetracht von Art. 7 Amtshilfeübereinkommen – Einschränkungen vorgenommen werden: Die Reduktion des steuerbaren Gewinns aufgrund ausländischer Liegenschaftserträge nach Art. 52 Abs. 1 DBG wäre zwar vom Wortlaut erfasst, gibt jedoch in der Regel keinen Anlass für mögliche Steuerverkürzungen und rechtfertigt damit keinen spontanen Informationsaustausch.

Ob die Einkünfte von verbundenen Unternehmen oder Dritten stammen, ist für die 3. Kategorie (wie auch für die 1. und 4. Kategorie) unerheblich [58].

d) Art. 9 Abs. 1 lit. d E-StAhiV. Steuervorbescheide im Zusammenhang mit Betriebsstätten erfassen z. B. die Frage, ob eine schweizerische juristische Person eine Betriebsstätte im Ausland begründet, oder die Höhe der auf eine Betriebsstätte auszuscheidenden Gewinne. Diese 4. Kategorie betrifft sowohl ausländische Betriebsstätten eines schweizerischen Stammhauses als auch schweizerische Betriebsstätten eines ausländischen Stammhauses. Bei diesen Steuervorbescheiden ist zu beachten, dass sie Anlass für weitere Fragen (Informationsaustausch auf Ersuchen) der Empfängerstaaten, z. B. bezüglich der Besteuerung von international tätigen Arbeitnehmern oder Quellensteuern (Zurechnung von Einkünften zum Stammhaus oder zur Betriebsstätte) geben können.

e) Art. 9 Abs. 1 lit. e E-StAhiV. Die letzte Kategorie soll konzerninterne Durchlaufstrukturen erfassen. Vom Wortlaut her ist die Regelung jedoch – wie auch BEPS Action 5 – sehr weit (Ausgestaltung grenzüberschreitender Flüsse von Einkünften oder Geldmitteln). Als Beispiel können die bis zum 31. Dezember 2008 in der Schweiz zulässigen 50/50-Rulings [59] erwähnt werden, die jedoch nicht mehr in den zeitlichen Geltungsbereich des spontanen Austauschs fallen. Insbesondere sollen Rulings zu Geldflüssen erfasst werden, die in den beiden betroffenen Ländern eine unterschiedliche Behandlung erfahren (z. B. Aufwand in Land A, aber kein Ertrag in Land B; Durchleitung durch Gesellschaften mit unterschiedlicher Qualifikation als transparent bzw. intransparent, z. B. US LLCs [60]). In der Praxis sollte hier Augenmass gehalten werden, da nur relevante Geldflüsse (z. B. bei Hybridgestaltungen, i. e. unterschiedlicher Qualifikationen von Unternehmen oder Erträgen) erfasst werden sollten. Die jeweilige Behandlung im Ausland dürfte sich i. d. R. der Kenntnis der Schweizer Steuerbehörden entziehen, weshalb dem Steuerpflichtigen Mitwirkungsrechte zukommen sollten, um eine allfällige fehlende Relevanz der Informationen begründen zu können.

Die OECD/G20 haben sich noch eine 6. Kategorie offengehalten (alle weiteren Rulings, die die Möglichkeit zur Aushöhung der Bemessungsgrundlage und/oder zu Gewinnverschiebungen schaffen): Diese Kategorie ist jedoch derzeit nicht aktuell und auch nicht im E-StAhiV erwähnt. Somit ist die oben genannte Liste zurzeit abschliessend. Jedoch können zukünftig weitere Kategorien [61] von Rulings in einer Änderung der StAhiV aufgenommen werden.

Für die Anwendung des Katalogs des Art. 9 Abs. 1 E-StAhiV wäre es sinnvoll, im Rahmen der Arbeitsgruppen praktische Beispielfälle und Abgrenzungen zu entwickeln, um eine einheitliche Handhabung sicherzustellen [62].

Da Art. 9 Abs. 1 lit. b und e E-StAhiV auf verbundene Unternehmen Bezug nehmen, enthält Art. 9 Abs. 2 E-StAhiV eine Definition, die sich am BEPS-Mindeststandard orientiert [63]. Die Unternehmen (Kapital- oder Personengesellschaften) müssen zu mindestens 25% Stimmrechts- oder Kapitalbeteiligung miteinander direkt oder indirekt über eine Drittperson verbunden sein. Bei der Drittperson kann es sich auch um eine natürliche Person, Stiftung usw. handeln [64]. Die Definition gilt nur für Zwecke des spontanen Informationsaustauschs betreffend Steuerrulings; sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht können andere Schwellen für den Begriff des verbundenen Unternehmens gelten [65]. Wichtig ist, dass aufgrund des alternativen Kriteriums der Stimmrechts- oder Kapitalbeteiligung ein Unternehmen mehrfach als verbundenes Unternehmen gelten kann [66], was jedoch dem Sinn eines weitgehenden Austauschs entspricht. Für die Ermittlung der Quoten sollten in der Praxis Anwendungsbeispiele erstellt werden, z. B. Durchrechnung bei indirekter Beteiligung, Zusammenrechnung zwischen verbundenen Unternehmen [67].

Art. 9 Abs. 3 E-StAhiV regelt, dass die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch betreffend Steuervorbescheide unabhängig von der Verwirklichung des dem Ruling zugrunde gelegten Sachverhalts besteht. Aus verwaltungsökonomischer Sicht ist diese Regelung sinnvoll, da es nicht Sache der Steuerbehörde sein kann, die tatsächliche Umsetzung zu überprüfen. Andererseits kann klarerweise keine Pflicht bestehen, wenn der Steuerpflichtige selbst (vor Ablauf der Übermittlungsfrist nach Art. 12 und 13 E-StAhiV) mitteilt, dass er den Sachverhalt nicht verwirklichen wird. Dies ergibt sich aus Art. 7 Amtshilfeübereinkommen (keine Relevanz) bzw. Art. 8 E-StAhiV (kein Vertrauensschutz).

3.5 Art. 10 – Steuervorbescheid: Empfängerstaaten. Bei allen fünf oben erwähnten Rulingkategorien sind die Informationen den Steuerbehörden derjenigen Länder spontan zu übermitteln, in denen die direkt kontrollierende Muttergesellschaft und die Konzernobergesellschaft ihren Sitz haben [68] sowie ferner den Staaten, in welchen verbundene Unternehmen der Schweizer Gesellschaft gemäss Art. 9 Abs. 3 E-StAhiV ansässig sind, welche mit dieser vom Ruling erfasste Transaktionen durchführen bzw. in welchen sich eine Betriebsstätte oder der Sitz der Gesellschaft befindet.

Die Regelungen in Art. 10 E-StAhiV zu den Empfängerstaaten entsprechen dem BEPS-Mindeststandard [69]. Eine Gesellschaft gilt als kontrollierend nach Art. 963 des *Obligatio-*

nenrechts (OR), wenn sie (i) direkt oder indirekt über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt, (ii) direkt oder indirekt über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu bestellen oder abzurufen oder (iii) aufgrund der Statuten oder vergleichbarer Instrumente einen beherrschenden Einfluss

«Es stellt sich die Frage des massgeblichen Zeitpunkts der Verbundenheit: Ist eine Gesellschaft im Zeitpunkt des Austauschs klarerweise kein verbundenes Unternehmen mehr (z. B. Verkauf der Gesellschaft), entfällt ein Austausch.»

ausüben kann. Nach diesen Vorschriften kann es je nur eine direkt kontrollierende Gesellschaft und Konzernobergesellschaft geben, wobei u. E. neben dem OR auch international anwendbare Rechnungslegungsstandards herangezogen werden können.

Für die Ermittlung der Empfängerstaaten für Alt-Rulings sollten die Steuerverwaltungen bzw. die ESTV als Übermittlungsbehörde zumindest öffentlich zugängliche Quellen nutzen, jedoch dürfen die Anforderungen an die Ermittlungen, z. B. bei privat gehaltenen Unternehmen, nicht überspannt werden [70]. Gleiches gilt für die Ermittlung der weiteren Empfängerstaaten, z. B. bei Steuerregime-Rulings: Der Austausch mit sämtlichen Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen, mit denen Transaktionen durchgeführt werden, kann bei gemischten Gesellschaften im Bereich Handel dazu führen, dass die Staaten sämtlicher Konzernvertriebs- und Produktionsgesellschaften erfasst sind. Für Neu-Rulings müssen diese im Template [71] angegeben werden, Art. 11 Abs. 1 lit. i E-StAhiV, bei Alt-Rulings sind dagegen nur der Steuerverwaltung bekannte [72] Gesellschaften erfasst. Entsprechendes gilt für die Bestimmung der «endgültig berechtigten Person» bei Durchlaufstrukturen – im Zweifel, mangels anderer Informationen, kann hier auf die Konzernobergesellschaft abgestellt werden [73]. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie ist der Begriff des Sitzstaats massgeblich, für den auf die – objektiv bestimmbare – Registrierung der ausländischen Gesellschaft, nicht einen allfällig abweichenden Verwaltungssitz (Ort der tatsächlichen Verwaltung) abzustellen ist.

Wie bei Art. 9 Abs. 2 E-StAhiV stellt sich die Frage des massgeblichen Zeitpunkts der Verbundenheit: Ist eine Gesellschaft im Zeitpunkt des Austauschs klarerweise kein verbundenes Unternehmen mehr (z. B. Verkauf der Gesellschaft), entfällt ein Austausch. Ebenso sind Gesellschaften, die im Zeitpunkt des Rulings noch nicht verbunden waren, nicht erfasst, soweit keine Verständigung mit den Steuerbehörden erfolgt, dass das entsprechende Ruling auch auf Transaktionen mit diesen neu verbundenen Gesellschaften Anwendung findet [74].

Sollten einzelne Steuervorbescheide unter mehrere Kategorien fallen [75], sind die Informationen allen empfangsberechtigten Staaten, jedoch nur einmal, zuzustellen [76].

Art. 10 Abs. 3 E-StAhiV enthält eine Beschränkungsmöglichkeit auf Staaten, die sich zum OECD-Standard, d. h. BEPS

«Eine Weitergabe der erhaltenen Informationen durch die Empfängerstaaten ist nur mit explizitem Einverständnis der ESTV möglich.»

Action 5, betreffend den spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide bekennen [77].

Gemäss dem Reziprozitätsprinzip muss ein gegenseitiger Austausch möglich sein, was bei den oben erwähnten Staaten grundsätzlich der Fall ist. Ferner muss die Geheimhaltung eingehalten werden und kann der Bundesrat gemäss Art. 22 Abs. 1 Amtshilfeübereinkommen Datenschutzvereinbarungen mit den Vertragsstaaten treffen, vgl. auch Art. 5a StAhiG [78]. Eine Weitergabe der erhaltenen Informationen durch die Empfängerstaaten ist nur mit explizitem Einverständnis der ESTV möglich, Art. 22 Abs. 4 Amtshilfeübereinkommen, Art. 20 Abs. 3 StAhiG [79]. Somit können die Informationen wohl an andere Empfängerstaaten, die die Voraussetzungen nach Art. 10 Abs. 2 und 3 E-StAhiV erfüllen, mit Zustimmung der ESTV weitergegeben werden, jedoch nicht an beliebige EU-Staaten im Rahmen des automatischen Rulingaustauschs innerhalb der EU [80].

3.6 Art. 11 – an den SEI zu übermittelnde Informationen. Art. 11 E-StAhiV regelt die zu übermittelnden Informationen, in Abs. 1 Mindestangaben betreffend Steuervorbescheide, in Abs. 2 und 3 weitere fakultative Angaben (Identifikationsnummer, Geschäftstätigkeit, Transaktionsvolumen, Umsatz, Gewinn) und in Abs. 4 die bei sonstigen Fällen des spontanen Informationsaustauschs anzugebenden Informationen. Auch wenn eine Kopie des Steuervorbescheids einzureichen ist (Art. 11 Abs. 1 lit. a E-StAhiV), ist diese [81] nicht Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs. Lediglich die Informationen gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. b–l, Abs. 2 und 3 sowie Abs. 4 lit. a und b E-StAhiV sind zu übermitteln, Art. 13 E-StAhiV.

Diese Angaben (lit. b–l) entsprechen dem BEPS-Template [82]. Bezüglich der Informationen nach Abs. 3 besteht ein Ermessen der Steuerbehörden, ob sie diese übermitteln, wenn sie vorliegen. Diese Regelung sollte u. E. gestrichen werden, da sie einer einheitlichen Praxis entgegenwirkt und über die nach BEPS-Mindeststandard erforderlichen Angaben hinausgeht. Zudem können die Angaben je nach Basis (Rechnungslegungsstandard) zu Missverständnissen oder unnötigen Rückfragen führen.

3.7 Art. 12 – Fristen. Die Organisationseinheiten müssen zukünftig dem SEI innerhalb von 60 Tagen nach Erteilung des Steuervorbescheids die relevanten Informationen zustellen. Damit werden in Übereinstimmung mit Art. 9 Abs. 3 E-StAhiV auch Rulings ausgetauscht, die noch nicht umgesetzt worden sind und somit noch keinem Vertrauensschutz unterliegen, d. h. die Definition des Steuervorbescheids nach Art. 8 lit. c E-StAhiV noch nicht erfüllen. Es liegt aber im Einflussbereich des Steuerpflichtigen, den Vertrauensschutz mit Umsetzung des Sachverhalts entstehen zu lassen.

Beim übrigen spontanen Informationsaustausch sind die Informationen innert 60 Tagen nach rechtskräftiger Veranlagung des Sachverhalts zu übermitteln. Es macht Sinn, dass die Übermittlung solcher Informationen erst nach der Rechtskraft der Veranlagung stattfindet, damit Korrekturen innerhalb der Rechtsmittelfrist noch berücksichtigt werden.

Die Frist von 60 Tagen ist aus verfahrensökonomischer Sicht zweckmässig, damit den Kantonen eine gewisse Flexibilität gewährt wird, den Informationsaustausch und die Abstimmung in den Organisationseinheiten zu organisieren.

3.8 Art. 13 – Übermittlung an Empfängerstaaten. Art. 13 E-StAhiV regelt einerseits, welche Informationen an die Empfängerstaaten zu übermitteln sind, andererseits die Fristen, in welchen der SEI die Übermittlung vorzunehmen hat.

Bei den zu übermittelnden Informationen handelt es sich nach Art. 11 E-StAhiV um diejenigen Informationen, welche gemäss BEPS-Template [83] zu übermitteln sind (soweit vorhanden). Weitere Informationen, welche die Organisationseinheiten dem SEI gesandt haben (Kopie des Rulings, Liste der Empfängerstaaten, weitere Informationen, die für die Beurteilung notwendig sein könnten, ob die Informationen spontan auszutauschen sind), werden nicht an die Empfängerstaaten übermittelt.

Die Frist zur Übermittlung der Steuervorbescheide durch den SEI beträgt gemäss BEPS Action 5 [84] drei Monate ab Erhalt der Rulings von den Organisationseinheiten. Die Frist verlängert sich entsprechend, wenn dies aufgrund der Information an die beschwerdeberechtigten Personen oder aufgrund von deren Mitwirkungsrecht und Akteneinsicht sowie eines Rechtsmittelverfahrens (Art. 22b–22d StAhiG) notwendig ist.

Eine Frist, in welcher in den übrigen Fällen der SEI die entsprechenden Informationen an die Empfängerstaaten zu übermitteln hat, enthält Art. 13 E-StAhiV wie auch das Amtshilfeübereinkommen nicht. Das Fehlen der Frist ermöglicht eine grösstmögliche Flexibilität des SEI. Allfällige Reaktionen der Empfängerstaaten betreffend die Übermittlungsfristen sind abzuwarten.

Zwischen dem Erhalt der Informationen und der Übermittlung an die Empfängerstaaten hat der SEI die betroffene steuerpflichtige Person (sowie allfällig weitere beschwerdeberechtigte Personen) zu informieren (Art. 22b StAhiG). Bei der Information nach Art. 22b StAhiG handelt es sich um eine Mitteilung der final zu übermittelnden Informationen (z. B. das final ausgefüllte Template zum Steuer-

vorbescheid). Eine vorhergehende Information oder Kontaktaufnahme der Organisationseinheiten mit der steuerpflichtigen Person, z. B. zur Abklärung, ob ein Bagatellfall nach Art. 5 E-StAhiV vorliegt, oder um das Template durch die steuerpflichtige Person ausfüllen zu lassen, ist dadurch nicht ausgeschlossen (vorbehaltlich Art. 22b Abs. 2 StAhiG).

Der SEI muss innerhalb dieser Zeit die Informationen gemäss Art. 22a Abs. 4 StAhiG bezüglich der rechtlichen Voraussetzungen (insb. Relevanz) und der Auswahl der auszutauschenden Informationen prüfen.

3.9 Art. 14 – falsche oder nicht relevante Informationen.

Art. 14 E-StAhiV bestimmt, dass bei nachträglicher Feststellung, dass die von den Organisationseinheiten an den SEI übermittelten Informationen falsch oder nicht relevant sind, die Organisationseinheiten den SEI umgehend darüber zu informieren und berichtigte Informationen zu übermitteln haben. Die Bestimmung ist grundsätzlich sinnvoll. Eine solche Situation sollte aber möglichst mit der Prüfung der Informationen gemäss Art. 22a Abs. 4 StAhiG durch den SEI vermieden werden.

Zwei Fälle sind zu unterscheiden: Entweder hat der SEI die falschen oder nicht relevanten Informationen bereits an die Empfängerstaaten übermittelt, oder dies ist noch nicht geschehen. Im letzteren Fall hat der SEI nach Abs. 2 direkt die berichtigten Informationen an die Empfängerstaaten zu übermitteln. Im ersten Fall ist gemäss Abs. 2 davon auszugehen, dass der SEI die Empfängerstaaten entsprechend informieren muss (wenn er die berichtigten Informationen übermittelt). Wenn es sich um nicht relevante Informationen handelt, kann nur über die fehlende Relevanz informiert werden, und darüber, dass die Informationen gemäss Amtshilfeübereinkommen gar nicht hätten übermittelt werden dürfen. Grundsätzlich sollten nicht relevante Informationen zwar keine schädlichen Folgen für den betroffenen Steuerpflichtigen haben. Es ist aber nicht auszuschliessen, dass z. B. nicht relevante Informationen für den Informationsaustausch bezüglich Rulings Anlass zu anderen Nachfragen geben könnten. Somit stellt sich die Frage, ob und wie ein Verwertungsverbot durchgesetzt werden kann, da die ausländische Steuerbehörde ohne den (unzulässigen spontanen) Informationsaustausch keine Anhaltspunkte für andere Auskunftersuchen, z. B. betreffend natürliche Personen, erhalten hätte [85].

3.10 Art. 16 – Übergangsbestimmungen.

Art. 16 E-StAhiV enthält die Bestimmungen zur Informationsübermittlung von Alt-Rulings. Dabei bezieht sich die Norm in Anlehnung an BEPS Action 5 auf Rulings, die ab dem 1. Januar 2010 erteilt worden sind. In (rechtlich begründeter) Abweichung zur BEPS Action 5 [86] müssen solche Alt-Rulings aber zum Zeitpunkt der Pflicht zum spontanen Informationsaustausch (somit am 1. Januar 2018 [87]) noch anwendbar sein.

Die Organisationseinheiten haben gemäss Abs. 2 die entsprechenden Informationen betreffend Rulings nach Art. 11 E-StAhiV dem SEI zu übermitteln, soweit solche Informationen vorhanden sind. Über nicht vorhandene Informationen ist der SEI entsprechend zu informieren [88]. Damit besteht

für die Organisationseinheiten grundsätzlich keine Nachforschungspflicht, insbesondere keine Pflicht, mit den betroffenen Steuerpflichtigen erneut Kontakt aufzunehmen [89]. Es kann aber von den zuständigen Steuerverwaltungen er-

«Der Verordnungsentwurf bietet, abgesehen von kleineren wünschenswerten Anpassungen, eine gute Grundlage für den zukünftigen spontanen Informationsaustausch.»

wartet werden, dass sie öffentlich bzw. einfach zugängliche Quellen konsultieren, um z. B. den Staat, in dem eine Konzernobergesellschaft ansässig ist, ausfindig zu machen [90].

Für die Übermittlung der entsprechenden Informationen (insb. das Template) haben die Organisationseinheiten neun Monate Zeit, d. h. bis 30. September 2018. Der SEI hat die entsprechenden Informationen innerhalb von zwölf Monaten nach Anwendung des spontanen Informationsaustauschs an die Empfängerstaaten zu übermitteln, d. h. bis am 31. Dezember 2018. Für die Übermittlung verbleibt dem SEI ab Erhalt der entsprechenden Informationen (per 30. September 2018) somit gleich viel Zeit (drei Monate) wie bei der laufenden Übermittlung. Allenfalls kann diese Zeit für die Übermittlung aller Alt-Ruling-Informationen etwas knapp sein. Die Organisationseinheiten sollten daher die entsprechenden Informationen nicht erst gesammelt am 30. September 2018 dem SEI übermitteln, sondern fortlaufend [91]. Auch hier verlängert sich die Frist entsprechend, wenn dies aufgrund der Information an die beschwerdeberechtigten Personen oder aufgrund von deren Mitwirkungsrecht und Akteneinsicht oder eines Rechtsmittelverfahrens (Art. 22b–22d StAhiG) notwendig ist.

4. FAZIT

Der E-StAhiV stellt einen ausgewogenen Vorschlag für die Umsetzung von BEPS Action 5 im Hinblick auf den spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide dar. Da BEPS Action 5 jedoch keine Rechtsgrundlage, sondern nur einen internationalen Mindeststandard darstellt, muss der Austausch im Rahmen der materiell-rechtlichen Grundlage von Art. 7 Amtshilfeübereinkommen erfolgen.

Der sonstige spontane Informationsaustausch wird im E-StAhiV sinnvollerweise bewusst weitgehend offengelassen, damit sich die schweizerische Praxis aufgrund der Beobachtung der Praxis anderer Staaten evolutiv entwickeln kann.

Der Verordnungsentwurf bietet, abgesehen von kleineren wünschenswerten Anpassungen, eine gute Grundlage für den zukünftigen spontanen Informationsaustausch. Die Praxis wird gewisse Anwendungsfragen noch konkretisieren müssen, wofür die Arbeitsgruppen zwischen SEI und den Organisationseinheiten der ESTV und kantonalen Steuerverwaltungen ein taugliches Mittel sind. Es wäre – im Sinne der Transparenz – zu wünschen, dass diese Konkretisierungen ebenfalls veröffentlicht werden. ■

Anmerkungen: 1) Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BBl 2015 5645) (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). 2) Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung (Änderung des Steueramtshilfegesetzes) (BBl 2015 5585) (im Folgenden «Botschaft Amtshilfeübereinkommen»), S. 5589. 3) Eidg. Finanzdepartement (EFD), Fragen und Antworten zum Übereinkommen des Europarats und der OECD über die Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen), S. 1. 4) Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BBl 2015 9605). 5) Art. 5 sowie Anhang des Bundesbeschlusses vom 18. Dezember 2015 (BBl 2015 9605). 6) Die Referendumsfrist hierzu ist am 9. April 2016 unbenutzt abgelaufen (Publikation im BBl noch ausstehend). 7) Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5620. 8) <https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/pendent.html#EFD>, zuletzt besucht am 14. Juni 2016. 9) Siehe auch Erläuternder Bericht zur Totalrevision der Steueramtshilfeverordnung (StAHiV) vom 20. April 2016, nachfolgend «Bericht StAHiV», S. 6 f. 10) Die Artikel 2–4 E-StAHiV behandeln den Informationsaustausch auf Ersuchen, der jedoch bestehendes Recht wiedergibt, vgl. Bericht StAHiV, S. 8. 11) Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5605; Jud, Guido, Spontaner Informationsaustausch von steuerlichen Vorbescheiden (Rulings): Eine erste Auslegung aus praktischer Sicht, Zuger Steuerpraxis 2015/60, S. 50. 12) Jud, Guido, Spontaner Informationsaustausch von steuerlichen Vorbescheiden (Rulings): Eine erste Auslegung aus praktischer Sicht, Zuger Steuerpraxis 2015/60, S. 51. 13) Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5606 f. mit Verweis auf OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006 (<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>, besucht am 18. Juni 2016). 14) Bericht StAHiV, S. 6. 15) Gemäss telefonischer Auskunft des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen haben andere Staaten im Rahmen der Anwendung des Amtshilfeübereinkommens in der Vergangenheit grundsätzlich keine Steuererklärungsinformationen ausgetauscht. 16) Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5606; OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module 2 on Spontaneous Exchange of Information, Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006, Ziff. 2 (<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>, besucht am 13. März 2016). 17) Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5601. 18) Z. B. eine geldwerte Leistung an die Luxemburger Holdinggesellschaft, die dort der vollständigen Steuerbefreiung unterliegt, oder eine verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 100 000 an eine deutsche Gesellschaft, die nur zu rund 1,5%, d. h. CHF 1500 besteuert würde. Um Bagatellfälle kann es sich auch handeln, wenn nur eine zeitliche Verschiebung der Zurechnung der Besteuerung um z. B. ein Jahr betroffen ist oder im Ausland eine Freistellung der Erträge (nach unilateralem Recht oder DBA) erfolgt. 19) So bereits Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5597; insofern ist die Aussage im Bericht StAHiV, dass auch geringe Steuererträge für den betroffenen Staat eine erhebliche Einnahme darstellen können, zu relativieren. Auch der andere Staat hat u. E. ein Interesse, nicht mit letztlich aus Sicht des Steuerertrags immateriellen

Informationen überflutet zu werden, die seine Verwaltung bei der Auswertung blockieren und unverhältnismässig hohe Kosten verursachen können. U. E. könnte dieser Aspekt stärker unterstrichen werden, z. B. durch folgende Ergänzung von Art. 5 Abs. 1 E-StAHiV «... Missverhältnis zum Aufwand für den spontanen Informationsaustausch und Verwertung der Informationen stehen». Aus Sicht der Schweiz als Empfängerstaat wäre es auch sinnvoll, Bagatellfälle, soweit möglich, aussondern zu können. Für die richtige Besteuerung nach Art. 123 DBG mögen die Informationen zwar relevant sein, eine Vielzahl an (immateriellen) Nachsteuerverfahren nach Art. 151 ff. DBG dagegen die Verwaltung lähmen. Die Praxis wird hier zeigen, wie viele Informationen an die Schweiz geliefert und welche Ressourcen in den einzelnen Steuerverwaltungen für die Verarbeitung nötig sein werden. 20) Z. B. nach Art. 22c i. V. m. Art. 15 Abs. 1 StAHiG. 21) Unter der Annahme, dass mit keinem Land eine Vereinbarung zur Anwendung des spontanen Informationsaustauschs bereits per 2017 getroffen wird. Hiervon wird auch in den nachfolgenden Ausführungen ausgegangen. 22) Die Informationen betreffend Steuerrulings liegen bei den Stellen vor, die diese erlassen, bei der ESTV z. B. der Abteilung externe Prüfung, Rückerstattung oder Erhebung (Team Wertschriften und Finanzderivate), jedoch nicht der Abteilung Aufsicht Kantone. Die ESTV ist gemäss BGER 2C_807/2014; 2C_529/2014 nicht zuständig für den Erlass von Steuerrulings, die Gewinnsteuern (direkte Bundessteuer) betreffen (abgesehen von Rulings betreffend Besteuerung als Prinzipal-Gesellschaft). Die Zuständigkeit liegt bei den kantonalen Steuerbehörden als Veranlagungsstellen. Für andere Fälle des spontanen Informationsaustausches kann die Aufsicht Kantone selbstverständlich betroffen sein. 23) Steuerrulings betreffend verdeckte Kapitaleinlagen sind nur bezüglich der Gewinnsteuern erfasst, da Stempelabgaben vom Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens mit der Schweiz ausgenommen sind. Sofern somit verdeckte Kapitaleinlagen nur für Zwecke der Emissionsabgabe in einem Steuerruling mit der ESTV abgedeckt sind, dürfte dieses nicht dem spontanen Informationsaustausch unterliegen. 24) Vgl. z. B. Art. 36 VStG oder Art. 111 DBG. 25) Wenn z. B. die kantonale Steuerverwaltung bisher keinen Anlass zur Information der ESTV nach Art. 36 VStG hatte, sollte sie auch keinen Anlass haben, die nun erfassten Steuerrulings an diese weiterzugeben. 26) Vgl. Bericht StAHiV, S. 9. 27) Vgl. Bericht StAHiV, S. 9. 28) Vgl. Bericht StAHiV, S. 9. 29) Vgl. Anmerkung 21. 30) Der Umgang mit Alt-Rulings ist daher auch unterschiedlich zwischen den Kantonen. Einige Kantone fordern die steuerpflichtigen Unternehmen auf, proaktiv ihre Rulings zu prüfen und bei fehlender Relevanz zu beenden. Andere Kantone haben selbst Kündigungen ausgesprochen und anschliessend wo nötig neue Rulings bestätigt (oder eine Kündigung in Aussicht gestellt, wenn der Steuerpflichtige nicht das Template ausfüllt), was die Sammlung und den Überblick über bestehende Rulings vereinfacht. Bestimmte Kantone haben Analysen bestehender Rulings vorgenommen und sind an die Steuerpflichtigen herangetreten. 31) Z. B. Merkblätter, Rundschreiben. 32) Art. 22a Abs. 4 StAHiG und Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5627 f. 33) Vernehmlassungsstellungnahme vom 13. Mai 2016. 34) Bericht StAHiV, S. 3 «damit soll sichergestellt werden, dass eine fundierte Praxis zum spontanen Informationsaustausch entsteht, die ... den internationalen Standards und der Praxis anderer Staaten entspricht». Zweck des StAHiG ist der internationale Austausch zwischen den Steuerbehörden, nicht eine nationale Überwachung und Auswertung von Steuerrulings.

35) OECD/G20 BEPS Action 5 Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, 5 October 2015, nachfolgend «BEPS Action 5». 36) Vgl. Bericht StAHiV, S. 9. 37) Oesterheld, Stefan, Bindungswirkung kantonalen Steuerrulings gegenüber ESTV, SteuerRevue 2013, 188 ff., S. 190. 38) Schreiber, Rene/Jaun, Roger/Kobierski, Marlene, Steuerruling – Eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung der Praxis, ASA 80, 293 ff., S. 298. 39) Zu Fällen von unzulässigen Steuerabkommen vgl. Verwaltungsgericht Thurgau TVR 2011 Nr. 15 sowie Bundesgericht, 2C_603/2012. 40) Oesterheld, Stefan, Bindungswirkung kantonalen Steuerrulings gegenüber ESTV, SteuerRevue 2013, S. 190. 41) Oesterheld, Stefan: Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen? Der Schweizer Treuhänder 2013/11, 846 ff., S. 847. Siehe BGER 2C_807/2014 und 2C_529/2014. 42) Bericht StAHiV, S. 10. 43) Z. B. «auf die sich die steuerpflichtige Person nach Art. 9 BV berufen kann». 44) Vgl. Richtlinie des Rats der europäischen Union zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (nachfolgend «EU-Richtlinie»). 45) Vgl. IFF-Seminar Internationales Steuerrecht November 2014, Uebelhart, Peter/Schreiber, Susanne, Horizontal Monitoring – Kooperationen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden, mit Hinweisen zur Zusammenarbeit in verschiedenen Jurisdiktionen; sowie OECD, Co-operative Tax Compliance, 13. Mai 2016. 46) Der Steuerpflichtige hat nach einer Ablehnung keine Möglichkeit mehr, den Rulingantrag zurückzunehmen, sondern müsste dies vor der formellen Ablehnung tun, was nur bei entsprechender Vorinformation der Steuerbehörde zeitlich möglich ist und die Frage aufwirft, ob die «Vorinformation» nicht bereits den mündlichen Steuervorbescheid darstellt. 47) Stocker, Raul/Fross, Andreas/Fuchs, Stéphanie, Spontaner Austausch von Steuerrulings – Auswirkungen auf Schweizer Unternehmen, EF 2016/4, 251 ff., Schneider, Laurenz/Schönenberger, Daniel/Heinrich, Simone, Spontaner Austausch von Steuerrulings, EF 2016/4, 258 ff., Jäggi, Oliver/Malla, Jasmin, Informationsaustausch von Steuerrulings, EF 2016/4, 266 ff.; Oesterheld, Stefan, Spontaner Austausch von Steuerrulings, SteuerRevue 2016, 276 ff., Opel, Andrea, Spontane Amtshilfe unter der Lupe, SteuerRevue 2016, 380 ff., Stocker, Raul/Fross, Andreas/Fuchs, Stéphanie, Spontaner Austausch von Rulinginformationen: Entwicklungen innerhalb der OECD und EU, FStR 2016, 66 ff. 48) Die Aussage im Bericht StAHiV, S. 10, dass die im BEPS-Standard genannten Steuervorbescheide in der Vergangenheit zur Gewinnverschönerung und Gewinnverkürzung benutzt wurden (was dann stets die Voraussetzung in Art. 7 lit. a Amtshilfeübereinkommen erfüllen würde), ist zwar ein eleganter Versuch, die Rechtsgrundlage zu schaffen, u. E. jedoch nicht immer zutreffend. 49) Anders könnte es allenfalls für die Frage der ausländischen Quellensteuerreduzierung unter Berücksichtigung der Aktivitäten des Dividendenempfängers (Schweizer Holding) sein. Hier sollte jedoch grundsätzlich der Quellensteuerstaat Massnahmen zum Schutz gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA oder ein Rückerstattungsverfahren bzw. eine vorherige Prüfung der Befreiung an der Quelle vorsehen und sich nicht auf den spontanen Informationsaustausch verlassen, vgl. Art. 21 Abs. 2 lit. g Amtshilfeübereinkommen. 50) Dies dient – zumindest im Rulingbereich – auch der teleologischen Reduktion von Art. 22a Abs. 1 StAHiG, da die dort genannte «Orientierung an internationalen Standards und der Praxis anderer Staaten» nicht über Art. 7 Amtshilfeübereinkommen hinausgehen darf. 51) Z. B. Steuervorbescheide im Einkom-

mensteuerbereich bei internationaler Arbeitstätigkeit. 52) Im Ermessen der Steuerbehörden nach den allgemeinen Grundsätzen von Art. 5 E-StAHiV ff. 53) Vgl. Richtlinie des kantonalen Steueramts Nidwalden – Besteuerung von Lizenzträgen ab 2016. 54) Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen im Sinne der Unternehmenssteuerreform III sind dagegen vom Wortlaut («Steuerermässigungen für Erträge...») nicht erfasst. Gleiches würde für die zinsbereinigte Gewinnsteuer gelten, da diese unter keine der drei Kategorien in Art. 9 Abs. 1 lit. a E-StAHiV fällt. Steuererleichterungen stellen weder einen Steuervorbescheid (keine Zusicherung einer Steuerverwaltung, sondern der Regierung) noch ein präferenzielles Regime gemäss BEPS Action 5, S. 65, dar. 55) Die Sondersatzlösung nach Statuswechsel im Rahmen der USR III hingegen reduziert nicht den steuerbaren Gewinn, sondern besteuert diesen separat. Sie könnte allenfalls unter Kategorie a) als Vorzugsbesteuerung fallen. Dagegen spricht jedoch, dass die Basis mittels Feststellungsverfügung und nicht mittels Steueruling festgesetzt wird, vgl. Art. 78g StHG (in der am 17. Juni 2016 beschlossenen Fassung). 56) Bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer stellt sich ebenfalls die Frage nach dem grenzüberschreitenden Bezug, da kein direkter, sondern allenfalls ein indirekter Zusammenhang mit ausländischen Erträgen besteht. Bei einem Step-up einer Holding-Gesellschaft kann es im Einzelfall auch am grenzüberschreitenden Auslandsbezug fehlen. Bei einer gemischten Gesellschaft, welche einen Step-up lediglich im Rahmen der steuerfreien Quote durchführt, ist der grenzüberschreitende Auslandsbezug dagegen anzunehmen. Ob solche Step-up-Rulings überhaupt vom Sinn und Zweck in den Anwendungsbereich der 3. Kategorie fallen (auch wenn vom Wortlaut prinzipiell erfasst), kann u.E. zu Recht bezweifelt werden, vgl. ISIS-Seminar, Aktuelle Probleme und Reformen des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts, Januar 2016, Matteotti, René/Betschart, Philipp, Aktuelle Probleme des interkantonalen und internationalen Unternehmenssteuerrechts, Lösungshinweise, S. 26 f. 57) Anders nach BEPS Action 5, S. 65. 58) Diese Frage ist hingegen bei der Übermittlung an Empfängerstaaten relevant, da an Staaten, in denen Drittparteien ansässig sind, keine Informationen spontan übermittelt werden. 59) Siehe dazu Baumann, Stephan, Overview of the 50/50 Practice in Switzerland, Instrument to determine a corporate taxpayers' tax basis, Der Schweizer Treuhänder, 2002/10, S. 941 ff. 60) Vgl. zur Qualifikation das kürzlich ergangene BGer 2C_894/2013 vom 18.09.2015. 61) Jud, Guido, Spontaner Informationsaustausch von steuerlichen Vorbescheiden (Rulings): Eine erste Auslegung aus praktischer Sicht, Zuger Steuerpraxis

2015/60, S. 53. 62) Idealerweise erfolgt dies gemäss Art. 6 und 7 E-StAHiV, indem das SEI Anwendungsfälle sammelt und den Organisationseinheiten als Merkblatt oder FAQ zur Verfügung stellt. 63) BEPS Action 5, S. 52 zu den Empfängerstaaten. Die einheitliche Definition für die Voraussetzungen in Art. 9 E-StAHiV und Art. 10 E-StAHiV ist zu begrüssen. 64) Bericht StAHiV, S. 11. 65) Z.B. abweichende Regelungen nach DBA oder zu verdeckten Gewinnausschüttungen nach Art. 58 Abs. 1 DBG. Der Begriff der nahestehenden Personen nach Schweizer Steuerrecht ist in der Regel weiter, vgl. BGE 138 II 57 E 2.3 mit weiteren Nachweisen. 66) Unternehmen A wird zu 90% kapitalmässig von B gehalten, C hat nur 10% des Kapitals, aber 30% der Stimmrechte. A gilt daher sowohl für B als auch C als verbundenes Unternehmen. 67) Hält A 50% an B und B 50% an C, wäre C auch verbundenes Unternehmen zu A (durchgerechnete Beteiligung von 25%). Hält A 20% an C und 20% an B und B 80% an C, wäre A dagegen verbunden mit B und C, wenn eine mind. 25%-Beteiligung für die Durchrechnung/Zusammenrechnung nötig ist. Sonstige Vereinbarungen (Stimmbindungen usw.) sind für die Beurteilung unerheblich, da für Zwecke des Austausches auf objektive, einfach zu ermittelnde Kriterien wie Stimmrecht und Kapitalbeteiligung abgestellt wird. Es sollte auch der Zeitpunkt der Verbundenheit definiert werden: U.E. muss es sich im Zeitpunkt der durch das Ruling erfassten Transaktionen um ein verbundenes Unternehmen handeln, sodass spätere Veränderungen irrelevant sind. 68) Soweit das betreffende Land das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnet hat und dieses Anwendung findet und – wenn von der Schweiz verlangt – den entsprechenden OECD-Standard einhält. 69) BEPS Action 5, S. 53. 70) Vgl. Bericht StAHiV, S. 15 zu Art. 16: keine Pflicht zur Kontaktaufnahme zur Vervollständigung der Informationen; so auch Art. 22 Abs. 2 StAHiG. 71) Musterformular, vgl. BEPS Action 5, Annex C, S. 74 ff. 72) Grundsätzlich nur aus der Rulinganfrage. Sollten weitere Gesellschaften aus Jahresrechnung, Korrespondenz oder einer Steuerrevision bekannt sein, muss die Steuerverwaltung diese grundsätzlich auch angeben. 73) Vgl. Bericht StAHiV, S. 12; BEPS Action 5, S. 53. 74) Beispiel: Die schweizerische Finance Branch erzielt gemäss Ruling Zinserträge von verbundenen Gesellschaften A 1-10 und B 1-5. Vor dem Rulingaustausch wird die B-Sparte verkauft, sodass kein Austausch mehr mit den Staaten der Gesellschaften B 1-5 erfolgt. Dass nach Rulingerteilung, aber vor Rulingaustausch noch die C-Gesellschaften dazu erworben werden, ist ebenfalls unerheblich, da diese nicht vom Ruling erfasst sind (und auch bei Neu-Rulings noch nicht im Template aufgenommen werden

können). 75) Z.B. Finance Branch mit Ruling betreffend kantonalen Status der gemischten Gesellschaft (Art. 9 Abs. 1 lit. a E-StAHiV), Margenbesteuerung (Art. 9 Abs. 1 lit. b E-StAHiV) und Betriebsstätte (Art. 9 Abs. 1 lit. d E-StAHiV) sowie zur Höhe der konzerninternen Zinsen (Art. 9 Abs. 1 lit. c E-StAHiV). Für die Empfängerstaaten nach Art. 10 Abs. 2 lit. a E-StAHiV müssen die Einkünfte gemäss Wortlaut «gemäss Steuerbescheid besteuert» werden, wobei u.E. hierunter auch eine Nichtbesteuerung, Befreiung oder Ausscheidung zu verstehen ist. 76) Vgl. Bericht StAHiV, S. 12. 77) Vgl. Bericht StAHiV, S. 12. Australien, Argentinien, Belgien, Brasilien, Chile, China, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Kolumbien, Korea, Lettland, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Russland, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, Vereinigtes Königreich, Vereinigte Staaten. Ob der SEI von dieser Einschränkungsmöglichkeit Gebrauch machen wird, ist noch offen. 78) Vgl. Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5615, mit Verweis auf die Peer Reviews und den Compliance-Status verschiedener Länder sowie die Erfahrungen in bisherigen Amtshilfeersuchen an die Schweiz. 79) Botschaft Amtshilfeübereinkommen, S. 5616. 80) Sofern diese Informationen betreffend Drittstaaten gemäss der EU-Richtlinie übermittelt werden dürfen, vgl. Art. 8a Abs. 3 EU-Richtlinie. 81) Jud, Guido, Spontaner Informationsaustausch von steuerlichen Vorbescheiden (Rulings): Eine erste Auslegung aus praktischer Sicht, Zuger Steuerpraxis 2015/60, S. 54. 82) BEPS Action 5, Annex C. 83) BEPS Action 5, Annex C. 84) BEPS Action 5, S. 55. 85) Beispiel: Der Austausch eines Steuervorbescheids betreffend eine Holdingbesteuerung kann irrelevant sein, jedoch Anlass zu Nachforschungen bezüglich anderer Konzerngesellschaften oder der Aktionäre geben, wenn verbundene Unternehmen, z.B. Offshore-Tochtergesellschaften oder eine Eigentümerstellung natürlicher Personen, angegeben sind, von denen der ausländische Empfängerstaat noch nichts wusste. Beziehungen zu natürlichen Personen sind vom BEPS-Mindeststandard grundsätzlich nicht erfasst. 86) Was gemäss BEPS Action 5, S. 69, berücksichtigt werden könnte. 87) Siehe Anm. 21. 88) Soweit es sich nicht um fehlende Informationen handelt, die ohnehin nur fakultativ zu übermitteln sind – Art. 11 Abs. 3 E-StAHiV. 89) Bericht StAHiV, S. 15. 90) Bericht StAHiV, S. 15. 91) Bericht StAHiV, S. 15.

EXPERT FOCUS

Die Monatschrift für Wirtschaftsprüfung, Rechnungswesen, Unternehmens- und Steuerberatung

Bestellen Sie Ihr Abonnement auf www.expertsuisse.ch/shop
Mitglieder von EXPERTsuisse erhalten das Jahresabonnement kostenlos.



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhänder