



4. April 2012

Vor- und Nachteile von Informationsabkommen mit Entwicklungsländern

Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats 10.3880 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 1. Oktober 2010

1. Einleitung

1.1 Der Auftrag

Mit dem Postulat 10.3880 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 1. Oktober 2010 (Vor- und Nachteile eines Informationsabkommens mit Entwicklungsländern) wurde der Bundesrat eingeladen, dem Parlament in einem Bericht die Vor- und Nachteile eines Informationsabkommens (Tax Information Exchange Agreement/TIEA) mit Entwicklungsländern für den Finanzplatz Schweiz und für die schweizerische Entwicklungshilfe aufzuzeigen.

Der Bundesrat hat sich am 24. November 2010 bereit erklärt, dieses Postulat anzunehmen.

1.2 Der Begriff „Entwicklungsländer“

Im vorliegenden Bericht wird abgestellt auf die im Anhang 1 zur Verordnung des Bundesrates vom 16. März 2007 (Stand 1. Januar 2012) über die Präferenz-Zollansätze zugunsten der Entwicklungsländer¹ aufgeführten Staaten und Gebiete (vgl. Anhang 1).

Diese 134 Entwicklungsländer und -gebiete bilden eine sehr heterogene Gruppe. Nicht nur in Bezug auf die Grösse und das wirtschaftliche Potenzial, sondern auch hinsichtlich des Entwicklungsstands bestehen unter diesen Entwicklungsländern und -gebieten erhebliche Unterschiede. Nebst den G20-Staaten Argentinien, Brasilien, China, Indien, Indonesien und Saudi-Arabien gehören zu dieser Gruppe auch die so genannten „wenigsten entwickelten Länder“ (*least developed countries*), in denen ein Grossteil der Bevölkerung in extremer Armut lebt (z.B. Niger, Haiti, Afghanistan), Kleinststaaten (z.B. Nauru, Tuvalu, die Marshall-Inseln, Grenada, St. Vincent und die Grenadinen oder Dominica), Überseegebiete Grossbritanniens (Anguilla, Montserrat, St. Helena), Frankreichs (Wallis und Futuna) und Neusee-

¹ SR 632.911.

lands (Tokelau) sowie autonome, mit Neuseeland assoziierte Jurisdiktionen (Cook-Inseln, Niue).

2. Instrumente für die staatsvertragliche Vereinbarung von Amtshilfe in Steuersachen

2.1 Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs)

Das Musterabkommen der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) enthält mit Artikel 26 eine Bestimmung über die gegenseitige Leistung von Amtshilfe. Diese sieht in Absatz 1 vor, dass sich die Vertragsstaaten untereinander auf Anfrage diejenigen Informationen austauschen, die für die Durchführung des Abkommens oder für die Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem innerstaatlichen Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Die Leistung von Amtshilfe auf automatischer oder spontaner Basis ist nicht Gegenstand von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens.

Absatz 3 verpflichtet einen Vertragsstaat nicht, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen oder Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können oder die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

Indessen darf der Austausch von Informationen nicht allein deshalb verweigert werden, weil die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen vom ersuchten Staat nicht für eigene steuerliche Zwecke benötigt werden (Abs. 4) oder weil sie sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts oder eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Eigentumsverhältnisse an Personen beziehen (Abs. 5).

Diese Grundsätze wurden auch im UNO-Musterabkommen übernommen.

Rund 40 % der Entwicklungsländer haben mit zahlreichen, mindestens aber mit 10 Staaten ein DBA abgeschlossen² (vgl. Anhang 2, Kategorie A). Die übrigen Staaten und Gebiete verfügen indessen über keine oder nur über sehr wenige DBA.

Mit 37 als Entwicklungsländer und -gebiete geltenden Partnern hat die Schweiz ein DBA abgeschlossen oder ausgehandelt (vgl. die im Anhang 1 in Fettschrift aufgeführten Staaten). Anhang 3 enthält eine Übersicht über die Amtshilfebestimmungen in diesen 37 DBAs mit Entwicklungsländern.

2.2 Informationsaustauschabkommen (TIEAs)

Die Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information der OECD hat im Jahre 2002 als Alternative zu einer DBA-Bestimmung im Sinne von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens ein Muster für ein auf den Informationsaustausch beschränktes TIEA entwickelt. Mit einem solchen TIEA können Staaten und Jurisdiktionen, die untereinander kein DBA abschliessen wollen, beispielsweise weil sich aufgrund des Umstandes, dass eine der beiden Vertragsparteien kein umfassendes Steuerrecht kennt, im bilateralen Verhältnis kaum Doppelbesteuerungen ergeben können, eine materiell dem Artikel 26 des Musterabkommens der OECD entsprechende Amtshilfe in Steuersachen vereinbaren.

² Quellen: Datenbanken der OECD und des International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

Diejenigen Staaten und Jurisdiktionen, die TIEAs abschliessen, können unterteilt werden in zwei Gruppen:

- Staaten, die aktiv den Abschluss von TIEAs mit Finanzplätzen und Steueroasen, mit denen sie kein DBA abschliessen wollen, suchen.
Hierzu gehören in erster Linie Mitgliedstaaten der OECD, allen voran die skandinavischen Staaten (einschliesslich der beiden selbstverwalteten und autonomen Bestandteile Dänemarks, die Färöer-Inseln und Grönland) mit zwischen 35 und 45 TIEAs, gefolgt von Australien mit 34 TIEAs, den USA mit 30 TIEAs, Frankreich mit 29 TIEAs und den Niederlanden mit 28 TIEAs. Unter den Entwicklungsländern ist Argentinien mit 11 abgeschlossenen TIEAs am aktivsten.
- Staaten und Jurisdiktionen, die als Finanzplätze oder Steueroasen gelten und die deswegen von OECD- und G20-Staaten zum Abschluss eines TIEA gedrängt werden (vgl. Anhang 2, Kategorie C).
Am meisten Abkommen unter diesen „passiven Staaten“ haben Guernsey (35 TIEAs), die Bermudas (31 TIEAs), die Bahamas (29 TIEAs), Jersey (27 TIEAs) und die Cayman-Inseln (26 TIEAs) abgeschlossen. Es folgen die ersten im Anhang 1 aufgeführten Entwicklungsländer, nämlich St. Kitts und Nevis sowie St. Vincent und die Grenadinen mit je 21 TIEAs und Antigua und Barbuda sowie St. Lucia mit je 20 TIEAs.
Der vom Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes auf Finanzplätze und Steueroasen ausgeübte Druck, mit möglichst vielen Jurisdiktionen einen Informationsaustausch gemäss dem internationalen Standard zu vereinbaren, hat aber auch dazu geführt, dass „passive Staaten“ unter sich TIEAs abgeschlossen haben. Diese Abkommen, beispielsweise zwischen Monaco und Samoa oder zwischen San Marino und Vanuatu, dürften wohl eben so wenig praktische Relevanz aufweisen wie die TIEAs zwischen Grönland und den Cook-Inseln oder zwischen den Färöer-Inseln und Montserrat.

Die Mehrheit der Entwicklungsländer und -gebiete hat indessen keine oder nur sehr wenige TIEAs abgeschlossen.

2.3 Die multilaterale Amtshilfekonvention der OECD und des Europarats

Mit der Änderung des multilateralen Übereinkommens der OECD und des Europarats vom 25. Januar 1988³ über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen durch ein Protokoll vom 27. Mai 2010⁴ steht allen Entwicklungsländern ein neues Instrument zur Verfügung.

In der Fassung von 1988 war die Konvention nur den Mitgliedstaaten des Europarats und der OECD zugänglich. Mit dem Protokoll von 2010 wurde der Zugang auch anderen Staaten geöffnet. Während für Staaten, die dem Europarat oder der OECD angehören, ein Beitritt zur Konvention von 1988, d.h. ohne die Änderungen gemäss dem Protokoll von 2010, weiterhin möglich ist, können Nichtmitgliedstaaten des Europarats oder der OECD die Konvention nur in der durch das Protokoll geänderten Fassung unterzeichnen. Ausserdem müssen Nichtmitgliedstaaten gemäss dem neuen Absatz 5 von Artikel 28 den Generalsekretär des Europarats oder den Generalsekretär der OECD darum ersuchen, zur Unterzeichnung und Ratifikation der Konvention und des Protokolls eingeladen zu werden.

Von den im Anhang 1 aufgeführten Entwicklungsländern und -gebieten haben die dem Europarat angehörenden Staaten Aserbaidschan die Konvention von 1988 (ohne das Protokoll

³ Nr. 127 der Verträge des Europarats.

⁴ Nr. 208 der Verträge des Europarats.

von 2010) und Moldova die Konvention und das Protokoll ratifiziert. Ausserdem wurden die Konvention und das Protokoll anlässlich des G20-Gipfels von Cannes vom November 2011 von den als Entwicklungsländer eingestuften G20-Staaten Argentinien, Brasilien und Indonesien unterzeichnet. Indien hat die Konvention und das Protokoll am 26. Januar 2012 unterzeichnet und am 21. Februar 2012 ratifiziert. Schliesslich hat Costa Rica die Konvention am 1. März 2012 unterzeichnet.

Für die Mehrheit der bisher beigetretenen Staaten bringt die Konvention relativ wenig, da sie ohnehin schon untereinander durch in bilaterale DBAs enthaltene standardkonforme Amtshilfeb Bestimmungen oder durch andere Instrumente⁵ verbunden sind. Aus der Optik der G20-Staaten und der Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten wäre namentlich der Beitritt von Jurisdiktionen erwünscht, die als Finanzplätze oder Steueroasen betrachtet werden, von denen sie Bankinformationen erhalten könnten. Bisher hat von den als Finanzplätze oder Steueroasen betrachteten Entwicklungsländern indessen einzig Costa Rica die Konvention und das Protokoll unterzeichnet.

Für die Vereinbarung von Amtshilfe in Steuersachen mit einer grösseren Anzahl von Entwicklungsländern stellt diese Konvention für die Schweiz somit vorderhand kein taugliches Instrument dar. Weil der Konvention nur Staaten beitreten können, eignet sich die Unterzeichnung und Ratifikation dieser Konvention ohnehin nicht als Grundlage für den Austausch von Informationen mit nicht als souveräne Staaten anerkannten Entwicklungsgebieten.

3. Bewertung von Abkommen mit einer Amtshilfebestimmung

3.1 Aus der Sicht der Schweiz

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat beschlossen, im Bereich des Informationsaustausches in Steuersachen den Standard gemäss Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zu übernehmen und den bisherigen schweizerischen Vorbehalt zu dieser Bestimmung zurückzuziehen. Gemäss dem Willen des Bundesrats sollte die neue schweizerische Amtshilfepolitik im Rahmen einer Revision bestehender und des Abschlusses neuer DBAs umgesetzt werden. Dabei wäre diese Gelegenheit zu nutzen, um bestehende Abkommen in anderen für die schweizerische Wirtschaft wichtigen Bereichen, beispielsweise bei den Quellensteuersätzen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren oder durch die Aufnahme einer Schiedsklausel zu verbessern und um bestehende Diskriminierungen aufgrund der bisherigen eingeschränkten schweizerischen Amtshilfepolitik zu beseitigen.

Inzwischen hat die Schweiz eine dem Artikel 26 des OECD-Musterabkommens nachgebildete Bestimmung über den Informationsaustausch sowohl im Rahmen von Revisionen von 34 bestehenden DBAs⁶ als auch in den 9 seither ausgehandelten DBA mit Staaten bzw. Jurisdiktionen, mit denen sie bisher über kein DBA verfügte⁷ sowie in einer privatrechtlichen Ver-

⁵ z.B. für die skandinavischen Staaten die Nordic Mutual Assistance Convention vom 7. Dezember 1989 on Mutual Assistance in Tax Matters.

⁶ Dänemark (einschliesslich der Färöer-Inseln), Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Indien, Japan, Kanada, Luxemburg, Mexiko, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen und Spanien (alle in Kraft getreten), Irland, Kasachstan, Rumänien, Russland, Schweden, Singapur, Slowakei, Südkorea und USA (unterzeichnet, noch nicht in Kraft) sowie Australien, Bulgarien, China, Kolumbien, Portugal, Slowenien, Tschechische Republik und Ungarn (paraphiert, noch nicht unterzeichnet).

⁷ Katar, Türkei und Uruguay (in Kraft getreten), Hongkong, Malta und Vereinigte Arabischen Emirate (unterzeichnet, noch nicht in Kraft) sowie Oman, Peru und Turkmenistan (paraphiert, noch nicht unterzeichnet).

einbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁸ aufgenommen (Stand per 26. März 2012). Zu den DBAs mit einer solchen Amtshilfebestimmung gehören diejenigen mit den Entwicklungsländern Indien, Kasachstan, Oman, Turkmenistan und Uruguay. Die Schweiz setzt ihre Bestrebungen, ihre neue Amtshilfepolitik in bestehende oder neue DBAs mit weiteren Staaten zu verankern, unvermindert fort.

Bislang hat die Schweiz noch mit keinen Staaten oder Jurisdiktionen ein TIEA abgeschlossen. Dieser Umstand wurde im Peer Review-Bericht des Global Forum zur Schweiz aufgenommen und der Schweiz empfohlen, ungeachtet der Form des Abkommens, mit allen „relevanten Partnern“⁹ standardkonforme Vereinbarungen über die gegenseitige Leistung von Amtshilfe abzuschliessen.

Dieser Aufforderung des Global Forum verschliesst sich der Bundesrat nicht. Er hat ihr dadurch Rechnung getragen, dass in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b des Entwurfs für ein Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen¹⁰ vorgesehen wird, dass dieses Gesetz den Vollzug der Amtshilfe nicht nur nach DBAs regeln soll, sondern auch nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Hierunter fallen auch TIEAs.

Seit der Änderung ihrer Abkommenspolitik auf dem Gebiet des Informationsaustausches im März 2009 hat die Schweiz von einigen Jurisdiktionen Anfragen betreffend die Aufnahme von Verhandlungen über den Abschluss eines TIEA erhalten. Es handelt sich dabei indessen meist nicht um Entwicklungsländer und -gebiete, sondern um Jurisdiktionen, die eher den Steueroasen zuzurechnen sind. Diese Begehren werden im Rahmen der rollenden Planung des schweizerischen Verhandlungskalenders berücksichtigt.

Überlegungen:

- Die Übernahme des internationalen Standards durch die Schweiz ist nicht beschränkt auf OECD-Staaten oder auf Staaten, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat. Sie gilt grundsätzlich gegenüber allen Staaten.
- Für die Vereinbarung einer Bestimmung über den Informationsaustausch sind DBAs und TIEAs gleichwertig.
- Der Vorteil eines TIEA ist, dass es in der Regel wegen seines beschränkten Inhalts rascher ausgehandelt werden kann als ein DBA.
- Diese inhaltliche Einschränkung bildet gleichzeitig aber auch der Nachteil eines TIEA, weil darin andere steuerliche Anliegen nicht berücksichtigt werden können.
- Aus der Optik der optimalen Ausschöpfung des Steuersubstrates in der Schweiz sind in erster Linie TIEAs mit Staaten und Jurisdiktionen von Interesse, die als Finanzplätze oder Steueroasen gelten, weil dort eher Einkünfte eingeholt werden können, die für die Besteuerung von schweizerischen Steuerpflichtigen von Belang sein können (vgl. dazu die Motion 11.4208 Kiener Nellen vom 23. Dezember 2011 betreffend Steuerinformationsabkommen mit Offshore-Finanzzentren). Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass die Schweiz aufgrund der geltenden Rechtslage¹¹ Amtshilfeersuchen zu Bankin-

⁸ Vereinbarung zwischen dem „Trade Office of Swiss Industries, Taipei“ und der „Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland“.

⁹ Als solche gelten alle Staaten und Jurisdiktionen, die ein Interesse am Abschluss eines entsprechenden Abkommens manifestieren.

¹⁰ vgl. die Botschaft vom 6. Juli zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011, 6193.

¹¹ Artikel 16 Absatz 5 der Verordnung des Bundesrats vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.204), vgl. auch Artikel 22 Absatz 6 des Entwurfs für ein Steueramtshilfegesetz (BBl 2011 6233ff.).

formationen nur stellen kann, soweit sie diese Informationen, wenn sie sich bei einer schweizerischen Bank befänden, nach internem Recht beschaffen könnte. Letzteres ist lediglich bei Betrugstatbeständen und bei schweren Steuerwiderhandlungen im Sinne von Artikel 190 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer¹² der Fall. Dies bedeutet, dass ein Abkommen mit einer Bestimmung über den Informationsaustausch gegenwärtig kein wirksames Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch schweizerische Steuerpflichtige darstellt.

- Andererseits liegt es aus entwicklungspolitischer Logik der Verbesserung der Mobilisierung inländischer Ressourcen in Entwicklungsländern und zum Erhalt der Reputation des Finanzplatzes Schweiz im schweizerischen Interesse, DBAs bzw. TIEAs mit Entwicklungsländern aller Entwicklungsstufen abzuschliessen.
- Es macht keinen Sinn, mit einem Staat sowohl ein DBA als auch ein TIEA abzuschliessen. Mit Staaten, einschliesslich Entwicklungsländern, mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, ist die neue Amtshilfepolitik der Schweiz im Rahmen dieses DBA umzusetzen und kommt der Abschluss eines separaten TIEA nicht in Betracht.
- Es ist im Einzelfall aufgrund der gesamten Interessenlage zu entscheiden, ob der Abschluss eines DBA oder eines TIEA angezeigt erscheint. Immer dann, wenn im bilateralen Verhältnis auch andere Steuerfragen einer Regelung bedürfen, ist dem Abschluss eines DBA – oder gegebenenfalls eines auf die Amtshilfe und die sonstigen bilateral zu regelnden Steuerfragen beschränkten Abkommens – gegenüber einem TIEA der Vorzug zu geben. Je nach Zweckmässigkeit und zu regelnden Aspekten wird entweder dem Instrument des DBA oder demjenigen des TIEA der Vorzug gegeben.
- Der Bundesrat ist bereit, mit allen interessierten Staaten und Jurisdiktionen Amtshilfevereinbarungen abzuschliessen (Gleichbehandlung, Prinzip der Universalität). In zeitlicher Hinsicht erachtet der Bundesrat die Vereinbarung einer standardkonformen Amtshilfebestimmung mit den traditionellen und durch DBAs mit der Schweiz verbundenen Partnerstaaten als prioritär.

3.2. Aus der Sicht von Entwicklungsländern und -gebieten

Internationale Kapitalflucht, einschliesslich Steuerflucht und Steuerumgehung, sowie illegale Finanzströme werden in der internationalen Diskussion (OECD, UN, usw.) seit einiger Zeit als wichtiges Hemmnis für die Mobilisierung inländischer Ressourcen von Entwicklungs- und Schwellenländern (Steuern und Investitionen) diskutiert.

Zum Mittelabfluss aus Entwicklungs- und Schwellenländern liegen Schätzungen von ausländischen Stellen vor (Regierungen, internationale Organisationen und Organisationen der Zivilgesellschaft). Während die geschätzten Zahlen konjunkturbedingt von Jahr zu Jahr stark schwanken, stimmen sie in ihren Grössenordnungen in etwa überein. Die OECD schätzt die illegalen Finanzflüsse (*illicit flows*) aus Entwicklungsländern auf jährlich rund USD 850 Mrd. Von diesen illegalen Finanzflüssen wiederum schätzt die OECD, dass Steuerhinterziehung rund 60% ausmacht. Diese Zahl ist bei weitem höher als die öffentliche Entwicklungshilfe (APD), die 2010 USD 129 Mrd. betrug¹³. Zu ähnlichen Schätzwerten kommt eine im Jahre 2008 von der norwegischen Regierung eingesetzte Kommission, die in ihrem Bericht von 2009 den Umfang illegaler Kapitalabflüsse für 2006 in der Grössenordnung von USD 640-980 Mrd. beziffert¹⁴.

¹² SR 642.11.

¹³ OECD Strategy on Development (Draft 1.1) vom 12. Januar 2012.

¹⁴ Government Commission on Capital Flight from Poor Countries: Tax Havens and Development, Status, Analyses and Measures.

Diese Ressourcen fehlen Regierungen in Entwicklungsländern bei der Armutsbekämpfung und bei der Förderung der sozialen und wirtschaftlichen Entwicklung.

Für Entwicklungsländer und -gebiete stellen Bestimmungen über den Informationsaustausch in Steuersachen ein taugliches Mittel dar, um von anderen Vertragsstaaten (inkl. Offshore-Finanzzentren) Informationen zu beschaffen, die es diesen Jurisdiktionen gestatten, die Kapitalflucht und die Steuerhinterziehung durch dort steuerpflichtige Personen zu bekämpfen und damit ihr eigenes Steuersubstrat besser auszuschöpfen.

Mit einem nur auf den Informationsaustausch beschränkten TIEA können indessen keine Anreize für Investitionen aus dem anderen Vertragsstaat geschaffen werden. Auch Entwicklungsländer müssen daher abwägen, ob der Abschluss eines TIEA oder der Abschluss eines DBA für sie insgesamt günstigere Perspektiven bietet.

Die im Anhang 2 in der Kategorie A aufgelisteten Länder verfügen über weltweit oder zumindest regional abgestützte Netze von DBAs. Darin nehmen sie vorübergehend gewisse Steuereinsparungen, beispielsweise durch die Begrenzung der Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, bewusst in Kauf. Dies geschieht in der Erwartung, dass Investitionen aus dem anderen Vertragsstaat längerfristig zu zusätzlichen Steuereinnahmen führen werden, welche diese Einsparungen übersteigen. Die Schweiz hat mit der Mehrheit dieser Staaten ein DBA abgeschlossen. Diese Staaten dürften bereit sein, eine dem internationalen Standard entsprechende Amtshilfebemessung im Rahmen einer Abkommensrevision auszuhandeln. Dabei können auch solche Staaten ein Interesse daran haben, gegebenenfalls weitere Abkommensbestimmungen in eine solche Revision einzubeziehen.

Ein Grossteil der Entwicklungsländer und -gebiete gehört in die Kategorie B. Diese Jurisdiktionen haben gar keine oder nur sehr wenige Vereinbarungen über den Informationsaustausch, sei es in der Form eines DBA oder eines TIEA, abgeschlossen.

Der Grund für das weitgehende Fehlen von DBAs dürfte darin liegen, dass deren Entwicklungsstand sie für viele ausländische Unternehmen als Investitionsstandorte zu wenig attraktiv macht und dass deshalb seitens von Industriestaaten kaum Bedarf am Abschluss eines DBA besteht.

Weil sie auch als Finanzplätze eine absolut untergeordnete Rolle spielen und aus diesem Grund mehrheitlich nicht Mitglieder des Global Forum sind¹⁵, besteht für OECD- und G20-Staaten ein geringes Interesse, mit ihnen ein TIEA abzuschliessen, dies im Gegensatz zu den Jurisdiktionen der Kategorie C.

4. Auswirkungen eines TIEA mit einem Entwicklungsland auf die Schweiz

4.1 Für den Finanzplatz Schweiz

In seinem Bericht vom 16. Dezember 2009 zur strategischen Stossrichtung für die Finanzmarktpolitik der Schweiz hat sich der Bundesrat dafür ausgesprochen, im Rahmen bilateraler Verhandlungen eine steuerliche Regularisierung von durch im Partnerstaat ansässige Personen gehaltenen undeklarierten Konten in der Schweiz, den verbesserten Marktzugang für das Erbringen von Finanzdienstleistungen aus der Schweiz und den Schutz der Privatsphäre von Bankkunden umzusetzen. Am 22. Februar 2012 hat der Bundesrat ein vom EFD erstelltes Diskussionspapier über eine Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz (so genannte „Weissgeldstrategie“)¹⁶ zur Kenntnis genommen und damit seine strategische Stossrichtung bekräftigt. In diesem Diskussionspapier werden verschiedene Massnahmen zur Förderung und Sicherstellung der Steuerkonformität dargestellt. Ge-

¹⁵ Ausnahmen: El Salvador, Guatemala, Mauretanien, Nauru und Niue.

¹⁶ www.sif.admin.ch, Stichwort „Finanzplatzstrategie des Bundesrats“ mit einem Link auf das Diskussionspapier.

stützt hierauf sollen dem Bundesrat bis im Herbst 2012 konkrete Vorschläge für die Umsetzung dieser Strategie unterbreitet werden.

Solche Zielsetzung dürften zahlreiche Entwicklungsländer überfordern. Der Abschluss von TIEAs oder die Vereinbarung einer dem internationalen Standard entsprechenden Amtshilfebestimmung in DBAs könnte für Entwicklungsländer und -gebiete eine valable Alternative darstellen.

4.2 Für die schweizerische Entwicklungszusammenarbeit

Ein zentrales Argument für den Abschluss von TIEAs mit Entwicklungsländern oder -gebieten ist, dass es wenig Sinn macht, solche Jurisdiktionen mit finanziellen Mitteln zu unterstützen und ihnen andererseits ein Instrument vorzuenthalten, das es ihnen gestatten könnte, durch von der Schweiz erhaltene steuerliche Informationen ihr innerstaatliches Steuersubstrat besser auszuschöpfen. Entsprechend können DBAs und TIEAs die Bemühungen der Entwicklungszusammenarbeit zur Stärkung von Steuersystemen in Entwicklungsländern ergänzen. In dieser Hinsicht beteiligt sich die Schweiz aktiv an der internationalen Debatte sowie an entsprechenden Programmen zur Mobilisierung inländischer Ressourcen in Entwicklungsländern. Die Schweiz ist eines der wichtigsten Geberländer bei den von der Weltbank, dem IMF und der OECD lancierten Multigeberinitiativen. Zur Förderung von Effizienz und Transparenz in den Steuerverwaltungen finanziert das SECO mehrere technische Unterstützungsprogramme, beispielsweise in den Entwicklungsländern Ghana, Mozambique, Burkina Faso, Vietnam, Kosovo und in Bosnien-Herzegowina. Erwähnt sei auch das OECD Programm „Tax and Development“, welches u.a. die Stärkung nationaler Steuerverwaltungen anstrebt, aber auch Fragen des Informationsaustausches mit Entwicklungsländern behandelt. Diese Aktivitäten entsprechen den Anstrengungen, welche die Entwicklungszusammenarbeit im Zusammenhang mit gestohlenen und auf Schweizer Banken deponierten Vermögenswerten – auch von politisch exponierten Personen – unternimmt, um schwache Staaten zu befähigen, über entsprechende Restitutionsverfahren wieder in den Besitz dieser Kapitalien zu kommen. Das Spektrum diesbezüglicher Massnahmen reicht dabei von direkter technischer Unterstützung im Bereich des Justizwesens dieser Staaten bis hin zur Förderung des in Basel domizilierten *International Center for Asset Recovery*, welches die Ausbildung von Spezialisten in diesem Bereich zum Ziel hat.

5. Fazit

Der Bundesrat hat am 13. März 2009 beschlossen, im Bereich des Informationsaustausches den Standard gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zu übernehmen. Die Umsetzung soll in erster Linie im Rahmen der Revision bestehender und des Abschlusses neuer DBAs erfolgen. Damit wird klarerweise der Vorrang von DBAs vor anderen Instrumenten zur Vereinbarung einer standardkonformen Amtshilfe bestätigt.

Der Entscheid des Bundesrates enthält indessen keine Einschränkung auf bestimmte Staaten. Die Vereinbarung einer solchen Bestimmung über den Informationsaustausch ist somit grundsätzlich auch mit Staaten und Jurisdiktionen möglich, mit denen kein DBA besteht und sich der Abschluss eines DBA aus wirtschaftlichen Gründen für die Schweiz nicht rechtfertigt. Aus vorwiegend entwicklungspolitischen Überlegungen, aber auch aus steuerpolitischen Gründen (Integrität des Finanzplatzes Schweiz) können in solchen Fällen standardkonforme Amtshilfebestimmungen auch in TIEAs vereinbart werden.

Alphabetische Auflistung der im Anhang 1 zur Verordnung des Bundesrates vom 16. März 2007 über die Präferenz-Zollansätze zugunsten der Entwicklungsländer aufgeführten Länder und Gebiete

Mit den in Fettschrift aufgeführten Ländern hat die Schweiz ein DBA abgeschlossen.

Afghanistan	Algerien	Angola	Anguilla
Antigua und Barbuda	Äquatorialguinea	Argentinien ¹⁷	Armenien
Aserbaidshan	Äthiopien	Bahrain	Bangladesch
Barbados	Belarus	Belize	Benin
Bhutan	Bolivien	Bosnien-Herzegowina	Brasilien
Burkina Faso	Burundi	China	Cook-Inseln
Costa Rica ¹⁸	Dominica	Dominikanische Republik	Dschibuti
Ecuador	Elfenbeinküste	El Salvador	Eritrea
Fidschi	Gabun	Gambia	Georgien
Ghana	Grenada	Guatemala	Guinea
Guinea-Bissau	Guyana	Haiti	Honduras
Indien	Indonesien	Irak	Iran
Jamaika	Jemen	Kambodscha	Kamerun
Kapverden	Kasachstan	Kenia	Kirgisistan
Kiribati	Komoren	Kongo (Demokrat. Rep.)	Kongo (Republik)
Kosovo	Kuba	Laos	Liberia
Libyen	Macau	Madagaskar	Malawi
Malaysia	Malediven	Mali	Marshall-Inseln
Mauretanien	Mauritius	Mikronesien	Moldova
Mongolei	Montenegro	Montserrat	Mozambique
Myanmar	Nauru	Nepal	Nicaragua
Niger	Nigeria	Niue	Nordkorea ¹⁸
Oman ¹⁸	Pakistan	Palau	Panama
Papua-Neuguinea	Paraguay	Philippinen	Ruanda
Salomonen	Sambia	Samoa	St. Helena
St. Kitts + Nevis	St. Lucia	St. Vincent + Grenadinen	São Tomé + Príncipe
Saudi-Arabien	Senegal	Seychellen	Sierra Leone
Somalia	Sri Lanka	Sudan	Surinam
Syrien	Tadschikistan	Tansania	Thailand
Timor-Leste	Togo	Tokelau	Tonga
Trinidad + Tobago	Tschad	Turkmenistan ¹⁸	Tuvalu
Uganda	Ukraine	Uruguay	Usbekistan
Vanuatu	Venezuela	Vietnam	Wallis + Futuna
Zentralafrikanische Rep.	Zimbabwe ¹⁸		

¹⁷ Abkommen noch nicht in Kraft, aber seit 1. Januar 2001 provisorisch anwendbar. Die Weiterführung dieser provisorischen Anwendung wird seitens Argentiniens gegenwärtig in Frage gestellt.

¹⁸ Abkommen paraphiert, noch nicht unterzeichnet.

Von Entwicklungsländern und -gebieten abgeschlossene DBAs¹⁹ und TIEAs

Kategorie A

Entwicklungsländer, die mit zahlreichen, mindestens aber mit 10 Staaten ein DBA abgeschlossen haben

Jurisdiktionen	Anzahl DBAs		Anzahl TIEAs	
	Total (in Kraft/unterzeichnet)		Total (in Kraft/unterzeichnet)	
Algerien	41	(43/7)	0	
Argentinien	22	(19/3)	11	(6/5)
Armenien	52	(43/9)	0	
Aserbaidtschan	44	(42/2)	0	
Äthiopien	14	(7/7)	0	
Bahrain	37	(25/12)	8	(0/8)
Bangladesch	27	(24/3)	0	
Barbados	25	(18/7)	4	(1/3)
Belarus	65	(62/3)	0	
Bosnien-Herzegowina	31	(24/7)	0	
Brasilien	32	(30/2)	1	(0/1)
China	66	(62/4)	8	(6/2)
Ecuador	15	(14/1)	1	(0/1)
Georgien	43	(39/4)	0	
Ghana	10	(8/2)	1	(0/1)
Indien	85	(81/4)	8	(5/3)
Indonesien	69	(60/9)	4	(0/4)
Iran	47	(35/12)	0	
Jamaika	12	(12/0)	1	(1/0)
Jemen	10	(7/3)	0	
Kasachstan	46	(43/3)	0	
Kenia	11	(9/2)	0	
Kirgisistan	30	(28/2)	0	
Kuba	12	(11/1)	0	
Libyen	16	(13/3)	0	
Malaysia	89	(85/4)	0	
Mauritius	37	(35/2)	7	(0/7)
Moldova	49	(48/1)	0	
Mongolei	29	(23/6)	0	
Montenegro	43	(40/3)	0	
Nepal	10	(8/2)	0	

¹⁹ Diese DBAs enthalten jeweils – abgesehen von ganz vereinzelt Ausnahmen – eine Bestimmung über den Informationsaustausch. Teilweise erfüllen diese Bestimmungen aber den geltenden internationalen Standard nicht, beispielsweise weil der Informationsaustausch auf die für die Anwendung des Abkommens erforderlichen Auskünfte beschränkt ist.

Jurisdiktionen	Anzahl DBAs		Anzahl TIEAs	
	Total (in Kraft/unterzeichnet)		Total (in Kraft/unterzeichnet)	
Nigeria	15	(11/4)	0	
Nordkorea	13	(9/4)	0	
Oman	28	(22/6)	0	
Pakistan	64	(56/8)	0	
Panama	11	(7/4)	1	(1/0)
Philippinen	39	(37/2)	0	
Sambia	21	(20/1)	0	
Saudi-Arabien	26	(20/6)	0	
Senegal	15	(12/3)	0	
Seychellen	17	(12/5)	2	(0/2)
Sri Lanka	44	(42/2)	0	
Sudan	17	(10/7)	0	
Syrien	35	(34/1)	0	
Tadschikistan	24	(18/6)	0	
Thailand	60	(56/4)	0	
Trinidad + Tobago	15	(14/1)	0	
Turkmenistan	33	(39/3)	0	
Uganda	10	(8/2)	0	
Ukraine	71	(69/2)	0	
Uruguay	11	(5/6)	7	(1/6)
Usbekistan	52	(49/3)	0	
Venezuela	31	(30/1)	0	
Vietnam	55	(47/8)	0	
Zimbabwe	18	(13/5)	0	

Kategorie B

Entwicklungsländer und -gebiete, die keine oder weniger als 10 DBAs abgeschlossen haben

Jurisdiktionen	Anzahl DBAs		Anzahl TIEAs	
	Total (in Kraft/unterzeichnet)		Total (in Kraft/unterzeichnet)	
Afghanistan	0		0	
Angola	0		0	
Äquatorialguinea	0		0	
Benin	2	(2/0)	0	
Bhutan	0		0	
Bolivien	6	(6/0)	0	
Burkina Faso	1	(1/0)	0	
Burundi	0		0	
Dominikanische Republik	1	(1/0)	1	(1/0)
Djibouti	0		0	
Elfenbeinküste	8	(6/2)	0	
El Salvador	1	(1/0)	0	
Eritrea	0		0	
Fidschi	8	(8/0)	0	

Jurisdiktionen	Anzahl DBAs		Anzahl TIEAs	
	Total (in Kraft/unterzeichnet)		Total (in Kraft/unterzeichnet)	
Gabun	8	(4/4)	0	
Gambia	4	(4/0)	0	
Guatemala	0		4	(0/4)
Guinea	4	(1/3)	0	
Guinea-Bissau	1	(0/1)	0	
Guyana	2	(2/0)	1	(1/0)
Haiti	0		0	
Honduras	0		4	(1/3)
Irak	2	(1/1)	0	
Kambodscha	0		0	
Kamerun	3	(3/0)	0	
Kapverden	2	(2/0)	0	
Kiribati	2	(2/0)	0	
Komoren	0		0	
Kongo (Demokratische Republik)	3	(0/3)	0	
Kongo (Republik)	2	(1/1)	0	
Kosovo	4	(3/1)	0	
Laos	6	(4/2)	0	
Madagaskar	2	(2/0)	0	
Malawi	4	(3/1)	0	
Malediven	0		0	
Mali	4	(3/1)	0	
Mauretanien	3	(3/0)	0	
Mikronesien	0		0	
Mozambique	8	(6/2)	0	
Myanmar	8	(7/1)	0	
Nauru	0		0	
Nicaragua	0		0	
Niger	2	(1/1)	0	
Niue	0		0	
Palau	0		0	
Papua-Neuguinea	9	(7/2)	0	
Paraguay	2	(2/0)	0	
Ruanda	3	(3/0)	0	
Salomonen	1	(1/0)	0	
St. Helena	0		0	
Sao Tomé + Príncipe	0		0	
Sierra Leone	3	(3/0)	0	
Somalia	0		0	
Surinam	2	(2/0)	0	
Tansania	9	(9/0)	0	
Timor-Leste	0		0	
Togo	1	(1/0)	0	
Tokelau	0		0	
Tonga	0		0	

Jurisdiktionen	Anzahl DBAs		Anzahl TIEAs	
	Total (in Kraft/unterzeichnet)		Total (in Kraft/unterzeichnet)	
Tschad	1	(0/1)	0	
Tuvalu	1	(1/0)	0	
Wallis + Futuna	0		0	
Zentralafrikanische Republik	1	(1/0)	0	

Kategorie C

Entwicklungsländer und -gebiete, die kaum DBAs abgeschlossen haben, die aber als Finanzplätze oder Steueroasen gelten und daher von OECD- und G20-Staaten dazu gedrängt werden, TIEAs abzuschliessen

Jurisdiktionen	Anzahl DBAs		Anzahl TIEAs	
	Total (in Kraft/unterzeichnet)		Total (in Kraft/unterzeichnet)	
Anguilla	0		17	(10/7)
Antigua und Barbuda	1	(1/0)	20	(12/8)
Belize	2	(2/0)	15	(4/11)
Cookinseln	1	(1/0)	15	(9/6)
Costa Rica	3	(1/2)	18	(4/14)
Dominica	0		18	(7/11)
Grenada	2	(2/0)	16	(5/11)
Liberia	1	(1/0)	13	(1/12)
Macau	4	(2/2)	9	(5/4)
Marschallinseln	1	(0/1)	13	(3/10)
Montserrat	1	(1/0)	11	(3/8)
Samoa	1	(0/1)	14	(4/10)
St. Kitts + Nevis	2	(1/1)	21	(12/9)
St. Lucia	0		20	(8/12)
St. Vincent + die Grenadinen	0		21	(16/5)
Vanuatu	0		14	(3/11)

Amtshilfebestimmungen in schweizerischen DBAs mit Entwicklungsländern

In der Spalte „Amtshilfe“ bedeutet:

A = Keine Amtshilfebestimmung²⁰

B = Amtshilfe für die Anwendung des Abkommens

C = Amtshilfe für die Anwendung des Abkommens und bei Betrugsdelikten

D = Amtshilfe nach dem international anerkannten Standard

1. In Kraft stehende Abkommen

Land	Datum des Inkrafttretens	Amtshilfe
Algerien	09.02.2009	B
Armenien	07.11.2007	B
Aserbaidschan	13.07.2007	B
Bangladesch	13.12.2009	B
Belarus	28.12.1999	A
China	27.09.1991 ²¹	B D
Ecuador	22.12.1995	A
Elfenbeinküste	30.10.1990	A
Georgien	07.07.2011	B
Ghana	30.12.2009	B
Indien	29.12.1994	D
Indonesien	24.10.1989	A
Iran	31.12.2003	B
Jamaika	27.12.1995	A
Kasachstan	24.11.2000 ²²	B D
Kirgisistan	05.06.2002	B
Malaysia	08.01.1976	A
Moldova	22.08.2000	A
Mongolei	25.06.2002	B
Montenegro	03.06.2006	B
Pakistan	15.10.2002	B
Philippinen	30.04.2001	A
Sri Lanka	14.09.1984	A
Tadschikistan	26.10.2011	A

²⁰ Informationen für die ordnungsgemässe Anwendung eines Abkommens und zur Verhütung von Abkommensmissbräuchen werden von der Schweiz auch ohne ausdrückliche Amtshilfebestimmung ausgetauscht (Grundsatz „pacta sunt servanda“). Materiell sind somit „A“ und „B“ gleichwertig.

²¹ Revidiertes DBA paraphiert am 7. März 2012.

²² Änderungsprotokoll unterzeichnet am 3. September 2010, noch nicht in Kraft.

Land	Datum des Inkrafttretens	Amtshilfe
Thailand	19.12.1996	B
Trinidad + Tobago	20.03.1974	A
Ukraine	22.02.2002	B
Usbekistan	15.08.2003	A
Uruguay	28.12.2011	D
Venezuela	23.12.1997	A
Vietnam	12.10.1997	A

2. Unterzeichnete Abkommen, noch nicht in Kraft

Land	Datum der Unterzeichnung	Amtshilfe
Argentinien ²³	23.04.1997/	A
	23.11.2000/	A
	07.08.2006	A

3. Paraphierte Abkommen, noch nicht unterzeichnet

Land	Datum der Paraphierung	Amtshilfe
Costa Rica	10.03.2006	C
Nordkorea	06.07.2004	B
Oman	03.11.2010	D
Turkmenistan	15.12.2011	D
Zimbabwe	15.10.1999	B

²³ Das Abkommen von 1997 und das Protokoll von 2000 finden seit 1. Januar 2001 provisorisch Anwendung (vgl. aber Fussnote 12). Das Protokoll von 2006 ist noch nicht anwendbar.