



20. April 2016

Erläuternder Bericht zur Totalrevision der Steuer- amtshilfeverordnung (StAhiV)

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	3
1 Grundzüge	4
1.1 Ausgangslage	4
1.2 Internationale Entwicklungen beim spontanen Informationsaustausch	5
1.3 Position der Schweiz	5
1.4 Grundzüge der Vorlage	6
1.5 Rechtliche Grundlagen	7
2 Erläuterungen zu den Bestimmungen der Steueramtshilfeverordnung	8
Einleitung	8
1. Abschnitt: Gegenstand	8
3. Abschnitt: Spontaner Informationsaustausch	8
4. Abschnitt: Schlussbestimmungen	14
3 Auswirkungen der Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs	15
3.1 Sach- und Personalausgaben	15
3.2 Wirtschaftliche und steuerliche Auswirkungen	16
4 Verhältnis zur Legislaturplanung	16
5 Rechtliche Aspekte	16
Anhang: Anwendungsbeispiele zu den Artikeln 8 - 10 E-StAhiV	17
Beispiel 1 - Steuervorbescheid in Zusammenhang mit einem präferenziellen Steuerregime	17
Beispiel 2 – Steuervorbescheid in Zusammenhang mit Verrechnungspreisfragen	18
Beispiel 3 – Steuervorbescheid, der eine einseitige Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns ermöglicht, welche im handelsrechtlichen Abschluss nicht ersichtlich ist	18
Beispiel 4 – Steuervorbescheide zu Betriebstättenfragen	19
Beispiel 5 – Steuervorbescheid im Zusammenhang mit einer direkten oder indirekten Weiterleitung von Einkünften oder Geldmitteln (sog. Conduit)	20

Übersicht

Mit dem Beitritt zum Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen) führt die Schweiz den internationalen spontanen Informationsaustausch in Steuersachen ein. Das Amtshilfeübereinkommen und die Bestimmungen zu dessen Umsetzung im Steueramtshilfegesetz sollen am 1. Januar 2017 in Kraft treten. Das revidierte Steueramtshilfegesetz sieht vor, dass der Bundesrat die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Einzelnen regelt. Die Konkretisierung des spontanen Informationsaustauschs soll in die bestehende Steueramtshilfeverordnung aufgenommen werden, deren Revision Gegenstand dieses Vernehmlassungsverfahrens ist.

Obwohl die Rechtsgrundlagen für den spontanen Informationsaustausch in einigen Staaten schon seit längerem bestehen, gab es bis vor kurzem nur ganz pauschale Handlungsempfehlungen. Im Rahmen des OECD-G20-Projekts Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) wurden letztes Jahr erstmals Handlungsempfehlungen zu einem spezifischen Anwendungsbereich des spontanen Informationsaustauschs erarbeitet. Diese stellen einen internationalen Standard im Bereich der Steuervorbescheide und ähnlicher Instrumente dar.

Gemäss Artikel 22a Absatz 1 des revidierten Steueramtshilfegesetzes soll sich die Schweiz bei der Konkretisierung des spontanen Informationsaustauschs sowohl an internationalen Standards als auch an der Praxis anderer Staaten orientieren. Dies soll im Bereich der Steuervorbescheide durch die Umsetzung der BEPS-Empfehlungen in der Steueramtshilfeverordnung erfolgen. Im Wesentlichen sollen Informationen über Steuervorbescheide ausgetauscht werden, bei denen ein Risiko der Gewinnverkürzung oder Gewinnverschiebung besteht. Der spontane Informationsaustausch ist allerdings nicht auf Steuervorbescheide beschränkt. Für andere Anwendungsfälle fehlen jedoch gegenwärtig internationale Empfehlungen, weswegen sich die Schweiz diesbezüglich insbesondere an der Praxis anderer Staaten orientieren soll. Eine Konkretisierung des spontanen Informationsaustauschs soll in diesen Bereichen in Zusammenarbeit von Bund und Kantonen evolutiv erarbeitet werden. Damit soll sichergestellt werden, dass eine fundierte Praxis zum spontanen Informationsaustausch entsteht, die schweizweit einheitlich ist und die den internationalen Standards und der Praxis anderer Staaten entspricht. Die Steueramtshilfeverordnung enthält die Grundlagen für einen einheitlichen Rahmen für den spontanen Informationsaustausch.

Der Zeitpunkt, ab dem die Schweiz spontan Informationen mit einem Staat austauscht, bestimmt sich in Abhängigkeit der Anwendbarkeit der staatsvertraglichen Norm, welche die Schweiz zum spontanen Informationsaustausch verpflichtet. Dieser Zeitpunkt ist grundsätzlich der 1. Januar 2018, da das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz voraussichtlich für Zeitperioden ab diesem Datum anwendbar wird. Im Bereich des spontanen Informationsaustauschs über Steuervorbescheide sieht die Vorlage vor, dass der Steuervorbescheid im Steuerjahr, in dem die zum spontanen Informationsaustausch verpflichtende Norm erstmals zur Anwendung gelangt oder in nachfolgenden Steuerjahren, anwendbar sein muss. Grundsätzlich sind diese Informationen innerhalb eines Jahres ab erstmaliger Anwendbarkeit des Amtshilfeübereinkommens ins Ausland zu übermitteln. Informationen über Steuervorbescheide, die vor dem Jahr 2010 erlassen worden sind, werden nicht ausgetauscht.

Eine Schätzung der durch den spontanen Informationsaustausch entstehenden Kosten bei der ESTV und den kantonalen Steuerverwaltungen ist schwierig. Die Kosten werden massgeblich von der Anzahl identifizierter Fälle abhängig sein. Kosten werden insbesondere durch die durchzuführenden Verfahren und die organisatorischen Massnahmen bei den Steuerverwaltungen verursacht. Ebenso wird die Analyse der aus dem Ausland eingehenden Informationen zusätzliche Ressourcen erfordern. Die Verwertung dieser Informationen kann jedoch zu höheren Steuereinnahmen für die Kantone und den Bund führen.

1 Grundzüge

1.1 Ausgangslage

Die Schweiz hat am 15. Oktober 2013 das multilaterale Übereinkommen des Europarats und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen) unterzeichnet. Das Amtshilfeübereinkommen wurde bisher von 79 Staaten unterzeichnet, wobei es bereits in 57 Staaten in Kraft ist (Stand: 8. Februar 2015)¹. Alle G20-Staaten und alle Mitgliedstaaten der OECD haben das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnet. Weiter wurde der Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens in den letzten Jahren auf 15² Überseegebiete und Kronbesitzungen des Vereinigten Königreichs sowie Territorien der Niederlande und Dänemarks ausgeweitet. Aufgrund der Unterstützung, die das Amtshilfeübereinkommen durch die G20 und die OECD genießt, und seiner breiten Basis an Unterzeichnerstaaten gehört der Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen heute zum Standard in der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen.

Die Botschaft zur Genehmigung und Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens wurde am 5. Juni 2015 vom Bundesrat verabschiedet³. Die Eidgenössischen Räte haben der Vorlage am 18. Dezember 2015 zugestimmt. Zurzeit läuft die Referendumsfrist. Das Amtshilfeübereinkommen soll am 1. Januar 2017 in Kraft treten.

Mit dem Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen führt die Schweiz unter anderem eine staatsvertragliche Grundlage für den internationalen spontanen Informationsaustausch in Steuersachen ein. Die bisher von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Steuerinformationsabkommen (SIA) verpflichten die Vertragsstaaten nicht dazu, Informationen auf einer spontanen Basis auszutauschen. In anderen Rechtsbereichen wie beispielsweise der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (vgl. Artikel 67a des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen⁴) oder der polizeilichen Zusammenarbeit (vgl. Artikel 46 Schengener Durchführungsübereinkommen⁵) praktiziert die Schweiz allerdings bereits heute diese Art der Zusammenarbeit. Auch im innerstaatlichen Verhältnis werden heute bereits spontan Informationen ausgetauscht (vgl. Artikel 111 und 112a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990⁶ über die direkte Bundessteuer (DBG), Artikel 39 und 39a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sowie Artikel 36 und 36a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG)). In der internationalen Amtshilfe im Steuerbereich stellt der spontane Informationsaustausch jedoch ein für die Schweiz neues Instrument dar.

Auf internationaler Ebene bestehen teilweise schon länger Rechtsgrundlagen für den spontanen Informationsaustausch im Steuerbereich. Namentlich trifft dies für die Staaten zu, die dem Amtshilfeübereinkommen beigetreten sind. Für die ersten Staaten (Dänemark, Finnland, Norwegen, Schweden und die USA) trat dieses im Jahr 1995 in Kraft. Aber auch im Recht der Europäischen Union (EU) be-

¹ Eine aktuelle Liste mit allen Staaten und Territorien ist abrufbar auf: www.oecd.org/ctp > Exchange of information > Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters > Chart of Participating Jurisdictions.

² Es handelt sich dabei um Anguilla, Aruba, Bermuda, die britischen Jungferninseln, Curaçao, die Färöer-Inseln, Gibraltar, Grönland, Guernsey, die Insel Man, Jersey, die Kaimaninseln, Montserrat, St. Martin sowie die Turks- und Caicosinseln.

³ 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) („Botschaft zum Amtshilfeübereinkommen“) (BBl 2015 5585).

⁴ SR 351.1

⁵ Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen, Amtsblatt Nr. L239 vom 22/09/2000 S. 0019 – 0062.

⁶ SR 642.11

stehen bereits seit dem Jahr 1977 Rechtsgrundlagen für den spontanen Informationsaustausch im Steuerbereich (vgl. Artikel 4 der Richtlinie 77/799/EWG⁷).

1.2 Internationale Entwicklungen beim spontanen Informationsaustausch

In der Anwendung des spontanen Informationsaustauschs kommt den Behörden des informierenden Staats naturgemäss ein grosses Ermessen zu. Zudem hängt die Praxis im jeweiligen Staat auch mit seinen Ressourcen zusammen. Der spontane Informationsaustausch wird international denn auch unterschiedlich praktiziert. Die OECD unternahm im Jahr 2006 einen ersten Versuch, auf eine einheitlichere Praxis unter ihren Mitgliedstaaten hinzuwirken und verabschiedete ein Handbuch, in welchem unter anderem der spontane Informationsaustausch konkretisiert werden sollte⁸. Weitere internationale Empfehlungen oder Präzisierungen bestanden bis zum letzten Jahr jedoch nicht.

Eine spezifische Konkretisierung des spontanen Informationsaustauschs wurde im Rahmen des OECD-G20-Projekts *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) erarbeitet. Als Teil des BEPS-Projekts hat die OECD am 5. Oktober 2015 Handlungsempfehlungen zur Stärkung der Transparenz im Bereich der Steuervorbescheide und ähnlicher Instrumente (sog. Steuerrulings) veröffentlicht⁹. Die Ergebnisse des BEPS-Projekts wurden am 15./16. November 2015 den Staats- und Regierungschefs der G20-Staaten vorgelegt. Diese enthalten Empfehlungen, bei denen es sich um einen internationalen Standard zu einem Anwendungsbereich des spontanen Informationsaustauschs handelt und Kategorien von Steuervorbescheiden betreffen, welche ein besonderes Risiko darstellen, zur aggressiven Steuerplanung multinationaler Unternehmen genutzt zu werden. Wie dies auch bei anderen Ergebnissen des BEPS-Projekts der Fall ist, soll die jeweilige nationale Umsetzung künftig durch die OECD überwacht werden.

Parallel zu den Arbeiten in der OECD hat die EU ebenfalls Schritte zur Erhöhung der Transparenz im Bereich der Steuervorbescheide unternommen. Am 8. Dezember 2015 hat der Rat der EU die EU-Amtshilferichtlinie 2015/2376/EU¹⁰ verabschiedet, mit welcher ein automatischer Informationsaustausch über Steuervorbescheide eingeführt wird. Dieser Austausch über Steuervorbescheide innerhalb der EU soll am 1. Januar 2017 starten.

1.3 Position der Schweiz

Die Schweiz bekennt sich zu den internationalen Standards betreffend Transparenz im Steuerbereich. Die Strategie des Bundesrats für einen wettbewerbsfähigen Finanzplatz Schweiz umfasst die Einhaltung der Standards in Bezug auf den Informationsaustausch. Die Schweiz beteiligt sich auch aktiv an deren Entwicklung (vgl. beispielsweise die Erarbeitung des Standards zum automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten¹¹). Als Mitglied der OECD hat die Schweiz auch am BEPS-Projekt und insbesondere an der Entwicklung des Standards zum spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide mitgewirkt und für die Schweiz wichtige Anliegen in die Diskussionen eingebracht.

⁷ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich direkte Steuern, ABl. L336 vom 27/12/1977 S. 15.

⁸ Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

⁹ OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁰ Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L332 vom 18/12/2015 S. 1.

¹¹ Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und zu ihrer Umsetzung (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen) (BBl 2015 5437, S. 5444).

Durch das Amtshilfeübereinkommen verpflichtet sich die Schweiz, auch spontan Informationen im Steuerbereich auszutauschen. Bei dem im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Standard zum spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide handelt es sich um eine Konkretisierung dieser Verpflichtung. Mit der vorliegenden Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs über Steuervorbescheide handelt die Schweiz entsprechend ihrer völkerrechtlichen Verpflichtung und richtet sich dabei nach dem internationalen Standard (vgl. Artikel 22a Abs. 1. zweiter Satz des Bundesgesetzes vom 28. September 2012¹² über die internationale Amtshilfe in Steuersachen; Steueramtshilfegesetz; StAhiG).

Obschon gegenwärtig nur in Bezug auf Steuervorbescheide ein internationaler Standard besteht, ist die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch nicht auf diesen Bereich begrenzt. Artikel 7 des Amtshilfeübereinkommens stellt die materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch dar¹³. Das revidierte Steueramtshilfegesetz sieht vor, dass der Bundesrat die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Einzelnen regelt (vgl. Artikel 22a Abs. 1 erster Satz StAhiG). Dabei soll er sich sowohl an internationalen Standards als auch an der Praxis anderer Staaten orientieren (vgl. Artikel 22a Abs. 2 zweiter Satz StAhiG). Die Schweiz soll damit den spontanen Informationsaustausch so umsetzen wie dieser international praktiziert wird. Effektiv wird die Schweiz aber erst erfahren wie der spontane Informationsaustausch von den anderen Staaten umgesetzt wird, wenn sie vom Ausland spontan übermittelte Informationen empfängt. Dies wird erst der Fall sein, wenn das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz anwendbar ist. Es soll deshalb vorerst darauf verzichtet werden, die Fälle, in denen ein spontaner Informationsaustausch zu erfolgen hat, abschliessend zu regeln. Dies bedeutet jedoch nicht, dass bis dahin keine Informationen spontan ausgetauscht werden sollen. Die Auswahl der relevanten Fälle wird damit in einer ersten Phase auf Basis der zurzeit vorliegenden Grundlagen erfolgen (Kommentar der OECD zum Amtshilfeübereinkommen¹⁴, Ausführungen in der Botschaft zur Genehmigung und Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens¹⁵, Amtshilfehandbuch der OECD¹⁶). Die betroffenen Behörden des Bundes und der Kantone sollen zusammenarbeiten um eine schweizweit einheitliche Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs zu gewährleisten (vgl. Kapitel 2, Erläuterungen zu Artikel 5). Auch sollen organisatorische und verfahrensrechtliche Aspekte schweizweit einheitlich geregelt werden.

Zusammenfassend soll mit der Revision der Steueramtshilfeverordnung eine Konkretisierung des spontanen Informationsaustauschs im Bereich der Steuervorbescheide vorgenommen werden. Für alle übrigen Fälle soll der spontane Informationsaustausch gestützt auf die zurzeit vorliegenden Grundlagen erfolgen. Eine allfällige weitere Konkretisierung soll in Zusammenarbeit von Bund und Kantonen erarbeitet werden. Mit der Vorlage werden die Grundlagen für organisatorische Massnahmen seitens des Bundes und der Kantone geschaffen.

1.4 Grundzüge der Vorlage

Die Konkretisierung des spontanen Informationsaustauschs erfolgt mit dieser Vorlage im Bereich des Austauschs von Informationen über Steuervorbescheide. Der erste Abschnitt des Verordnungsentwurfs enthält lediglich eine Bestimmung über eine Ausnahme vom spontanen Informationsaustausch für Bagatellfälle. Weitere allgemeine Grundsätze werden zum jetzigen Zeitpunkt nicht in die Steueramtshilfeverordnung aufgenommen. Sobald sich eine eigentliche schweizerische Praxis im Bereich des spontanen Informationsaustauschs bildet, können weitere Grundsätze folgen. Das Eidgenössi-

¹² SR 651.1

¹³ BBl 2015 5585, S. 5607.

¹⁴ Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Rapport explicatif révisé de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010.

¹⁵ BBl 2015 5585, S. 5605 f.

¹⁶ Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Manuel sur l'échange de renseignements > (2) l'échange spontané de renseignements.

sche Finanzdepartement (EFD) kann aber Weisungen erlassen, wenn dies für das Funktionieren des spontanen Informationsaustauschs zweckmässig erscheint (Artikel 22a Abs. 5 StAhiG).

Die möglichen Anwendungsfälle des spontanen Informationsaustauschs gestützt auf das Amtshilfeübereinkommen sind vielfältig und lassen sich nicht abschliessend festlegen. Eine Einzelprüfung ist notwendig, um festzustellen, ob bei einem konkreten Sachverhalt die Voraussetzungen für den spontanen Informationsaustausch gegeben sind. Denkbar sind Anwendungsfälle wie sie beispielsweise im Handbuch der OECD zum spontanen Informationsaustausch zu finden sind. Dieses erwähnt drei Beispiele, in denen ein spontaner Informationsaustausch für die Steuerbehörden des Partnerstaats nützlich wäre (vgl. dazu auch die Anwendungsbeispiele in der Botschaft zum Amtshilfeübereinkommen).¹⁷ Beim ersten Beispiel geht es um eine zu versteuernde Zahlung, bei der vermutet wird, dass sie absichtlich auf ein separates Konto überwiesen wird damit sie der Steuerbehörde nicht zur Kenntnis kommt. Im zweiten Beispiel geht es um die Nichtbesteuerung von Zinseinkünften. Im dritten Beispiel geht es um eine Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat, da die Arbeit überwiegend in einem anderen Staat verrichtet wurde.

Um eine fundierte und schweizweit einheitliche Praxis zum spontanen Informationsaustausch sicherzustellen, die den internationalen Standards und der Praxis anderer Staaten entspricht, ist eine enge Zusammenarbeit der zuständigen Behörden des Bundes und der Kantone nötig. Das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF), die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die Kantone sollen die Entwicklung einer solchen Praxis gewährleisten. Die schweizerischen Behörden, die für den spontanen Informationsaustausch relevante Informationen identifizieren werden, bezeichnen für diese Aufgabe Organisationseinheiten. Im Rahmen dieser Zusammenarbeit sollen Konkretisierungen erarbeitet werden, die den Kantonen und der ESTV als Leitlinien für die Auswahl von relevanten Informationen dienen. In der Steueramtshilfeverordnung wird ferner festgelegt was übermittelt wird und in welchen Fristen die Übermittlung erfolgen soll.

Mit den Handlungsempfehlungen, welche die OECD im Rahmen des BEPS-Projekts erarbeitet hat, besteht bereits eine international erarbeitete Konkretisierung im Bereich des spontanen Informationsaustauschs von Informationen über Steuervorbescheide. Die Verordnungsbestimmungen zum Austausch von Steuervorbescheiden orientieren sich an diesem Standard. Im Wesentlichen sollen Informationen über Steuervorbescheide ausgetauscht werden, bei denen ein Risiko der Gewinnverkürzung oder Gewinnverschiebung besteht. Die Steueramtshilfeverordnung enthält eine Definition des für die Zwecke des spontanen Informationsaustauschs relevanten Steuervorbescheids. Weiter wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen Informationen über einen Steuervorbescheid mit welchem Staat auszutauschen sind. Der Inhalt der zu übermittelnden Informationen zu Steuervorbescheiden wird detailliert geregelt. Die Fristen für die Übermittlung sind grundsätzlich so ausgelegt, dass der internationale Standard eingehalten wird. Dabei werden die internen verfahrensrechtlichen Bestimmungen gewahrt. Dies gilt auch für das Übergangsrecht. Ausgetauscht werden müssen nur Informationen über Steuervorbescheide, die nach dem 1. Januar 2010 erlassen wurden und die bei Einführung der völkerrechtlichen Norm, welche zum spontanen Informationsaustausch verpflichtet oder einem späteren Zeitpunkt noch anwendbar sind.

1.5 Rechtliche Grundlagen

Gemäss Artikel 22a Abs. 1 StAhiG hat der Bundesrat die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Einzelnen zu regeln und sich dabei an den internationalen Standards und an der Praxis anderer Staaten zu orientieren. Die neu in die bestehende Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfeverordnung; StAhiV)¹⁸ aufzunehmenden Bestimmungen stützen sich auf diese Rechtssetzungsdelegation.

Die Pflicht zum spontanen Informationsaustausch selbst ergibt sich aus Artikel 7 Absatz 1 des Amtshilfeübereinkommens. Artikel 7 Absatz 1 zählt fünf Fälle auf in denen spontan Informationen auszutauschen sind. Die Bestimmung stellt die materiell-rechtliche Grundlage für den internationalen spon-

¹⁷ BBl 2015 5585, S. 5606

¹⁸ SR 651.11

tanen Informationsaustausch dar. Im Bereich des spontanen Informationsaustauschs über Steuervorbescheide enthält die Steueramtshilfeverordnung dennoch eine inhaltliche Konkretisierung. Artikel 7 Absatz 1 des Amtshilfeübereinkommens lässt Spielraum für eine solche Konkretisierung, d.h. es wird davon ausgegangen, dass Artikel 7 Absatz 1 in der Regel eine genügende Rechtsgrundlage darstellt, um die erforderlichen Informationen spontan mit den betreffenden Staaten auszutauschen.

2 Erläuterungen zu den Bestimmungen der Steueramtshilfeverordnung

Einleitung

Die bestehende Steueramtshilfeverordnung wird totalrevidiert und mit Bestimmungen zum spontanen Informationsaustausch ergänzt. Neu wird die Steueramtshilfeverordnung in vier Abschnitte unterteilt (1. Gegenstand, 2. Informationsaustausch auf Ersuchen, 3. Spontaner Informationsaustausch, 4. Schlussbestimmungen). Im ersten Abschnitt wird neu der Gegenstand der Verordnung bestimmt. Im zweiten Abschnitt werden die Bestimmungen zu Gruppensuchen unverändert übernommen aber neu nummeriert. Der seit 1. Januar 2016 geltende Artikel 2a (Kosten) wird neu zu Artikel 4.

Der Abschnitt zum spontanen Informationsaustausch enthält Bestimmungen, die grundsätzlich für den spontanen Informationsaustausch im Allgemein gelten. Die Artikel 8 bis 10 betreffen allerdings nur Steuervorbescheide, weshalb sie in der Sachüberschrift entsprechend gekennzeichnet sind.

Da es sich beim zweiten Abschnitt ausschliesslich um bestehendes Recht handelt, werden nachfolgend nur die Bestimmungen des ersten, des dritten und des vierten Abschnitts erläutert.

1. Abschnitt: Gegenstand

Artikel 1

Mit dieser Verordnung wird der Vollzug der internationalen Amtshilfe in Steuersachen beim Informationsaustausch auf Ersuchen sowie beim spontanen Informationsaustausch geregelt. Beide Arten des Informationsaustauschs haben ihre gesetzliche Grundlage im StAhiG.

3. Abschnitt: Spontaner Informationsaustausch

Artikel 5 Ausnahme für Bagatellfälle

Der spontane Informationsaustausch verlangt sowohl vom übermittelnden wie auch vom empfangenden Staat einen administrativen Aufwand. Die auf diesem Weg zu übermittelnden Informationen sind von der übermittelnden Behörde sorgfältig auszuwählen. Artikel 5 Absatz 1 ermöglicht es, Bagatellfälle vom spontanen Informationsaustausch auszunehmen. Damit kann verhindert werden, dass der verwaltungsinterne Aufwand höher ausfällt als die bei der allfälligen späteren Nachveranlagung generierten Steuereinnahmen. Bei dieser Beurteilung sind die Aufwände beider Staaten zu beachten. Bei der Schätzung der Kosten des Partnerstaats darf jedoch nicht von schweizerischen Verhältnissen auf die ausländischen geschlossen werden. Die schweizerische Behörde hat sich in die Situation des potentiellen Empfängerstaats zu versetzen. Bei der Beurteilung der potentiellen Steuereinnahmen ist zu beachten, dass ein für schweizerische Verhältnisse geringer Steuerertrag für den betroffenen anderen Staat eine nicht unerhebliche Einnahme darstellen kann. Im Zweifelsfall ist ein spontaner Informationsaustausch durchzuführen (vgl. Abs. 2).

Artikel 6 Zusammenarbeit der Behörden

Der Steueramtshilfeverordnungsentwurf präzisiert, ausser im Bereich der Steuervorbescheide, nicht, in welchen Fällen ein spontaner Informationsaustausch stattfinden soll. Es gibt eine Vielzahl von Umständen, in denen die Voraussetzungen von Artikel 7 Absatz 1 des Amtshilfeübereinkommens erfüllt sein können. Die relevanten Fallkonstellationen sind theoretisch unbegrenzt. Die Regelung sämtlicher Fallkonstellationen wäre weder abschliessend noch würde sie dem Geist des spontanen Informationsaustauschs entsprechen. Den zuständigen Stellen der ESTV und den kantonalen Steuerverwal-

tungen kommt deshalb bei der Bestimmung von relevanten Fällen grundsätzlich ein hohes Ermessen zu. Dies kann bei den betroffenen Stellen aber auch zu Unsicherheiten führen. Der spontane Informationsaustausch könnte je nach Behörde unterschiedlich durchgeführt werden.

Um eine einheitliche schweizerische Praxis zu gewährleisten, ist daher eine Koordination zwischen den zuständigen schweizerischen Behörden nötig. Die Zusammenarbeit kann beispielsweise in Form von Arbeitsgruppen erfolgen. Die kantonalen Steuerverwaltungen, die ESTV und das SIF sollen sich dabei austauschen und sich auf eine gemeinsame Praxis einigen. Die kantonalen Steuerverwaltungen und die ESTV – im Rahmen ihrer Doppelfunktion als betroffene Steuerbehörde wie auch als Anwendungsbehörde für den spontanen Informationsaustausch – sollen eine enge Zusammenarbeit pflegen. Da die Praxis den internationalen Standards entsprechen soll, nimmt das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) auch teil.

Artikel 7 *Organisationseinheiten für den spontanen Informationsaustausch*

Die für den spontanen Informationsaustausch relevanten Informationen sind entweder bei der ESTV oder bei den kantonalen Steuerverwaltungen vorhanden (Artikel 3 Bst. d StAhiG). Es sind diese Behörden, die dem spontanen Informationsaustausch unterliegende Fälle identifizieren und melden müssen. Um eine koordinierte Zusammenarbeit mit dem Dienst für Informationsaustausch der ESTV (*Service d'échange d'informations en matière fiscale*, SEI) und eine effiziente Durchführung des spontanen Informationsaustausches zu ermöglichen, drängt es sich auf, in jeder dieser Behörden eine zentrale Organisationseinheit zu bezeichnen, die als Fachstelle und Ansprechpartnerin für den spontanen Informationsaustausch dient. Auch im Hinblick auf die Zusammenarbeit nach Artikel 5 ist die Bezeichnung einer solchen Organisationseinheit sinnvoll. Typischerweise wird es sich dabei um eine Stabstelle wie beispielsweise den Rechtsdienst handeln. Die kantonalen Steuerverwaltungen und die ESTV sind jedoch frei zu entscheiden, welche Dienststelle in ihrer Verwaltungsstruktur für diese Funktion am besten geeignet ist.

Den Organisationseinheiten kommen verschiedene Funktionen zu. Im internen Verhältnis sind sie die Experten für den spontanen Informationsaustausch und schulen die Mitarbeitenden ihrer Steuerverwaltung über die Pflichten und Abläufe in Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch. Insbesondere informieren sie regelmässig und in geeigneter Form über die internationalen Entwicklungen und die Schweizer Amtshilfepraxis. Sie sorgen dafür, dass in ihrer Steuerverwaltung Fälle identifiziert werden, über die gemäss dem Amtshilfeübereinkommen, der Steueramtshilfeverordnung und allfälligen weiteren Grundlagen Informationen ausgetauscht werden. Sie prüfen die von den Mitarbeitenden identifizierten Fälle auf ihre Relevanz für den spontanen Informationsaustausch. Sie entscheiden, welche Fälle dem SEI übermittelt werden. Gegenüber dem SEI sind sie der zentrale Ansprechpartner. Sie überprüfen die zu übermittelnden Informationen auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit. Sie vertreten ihre Steuerverwaltung bei der Zusammenarbeit nach Artikel 5.

Artikel 8 *Steuervorbescheid: Definition*

Gemäss Artikel 8 gilt eine Auskunft, Bestätigung oder Zusicherung einer Steuerverwaltung als Steuervorbescheid vor wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss die Auskunft, Bestätigung oder Zusicherung gegenüber einer steuerpflichtigen Person auf deren Gesuch hin gegeben worden sein. Zweitens muss sie die steuerlichen Folgen eines von der steuerpflichtigen Person dargelegten Sachverhalts betreffen. Drittens muss sich die steuerpflichtige Person auf sie berufen können. Diese Definition gilt nur für die Durchführung des spontanen Informationsaustauschs. Sie umfasst Steuervorbescheide im engeren Sinne sowie Instrumente mit vergleichbarer Wirkung. Auskünfte, Bestätigungen oder Zusicherungen in Form von generell-abstrakten Regelungen wie bspw. Kreisschreiben oder Merkblätter, welche nicht an spezifische Adressaten gerichtet sind, unterstehen dem Informationsaustausch nicht, da in diesen Fällen kein individuell-konkreter Sachverhalt vorliegt und auch kein Staat eruiert werden könnte, für den die Information voraussichtlich erheblich ist. In welchen Fällen der Grundsatz, dass sich der Empfänger eines Steuervorbescheids auf diesen berufen kann und die Definition nach Artikel 8 für die Zwecke des spontanen Informationsaustauschs durch die Schweiz greift, ergibt sich aus Artikel 9 der Bundesverfassung (Treu und Glauben) bzw. der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Vertrauensschutz. Nicht erheblich ist die Form, in welcher der Steuervorbescheid erteilt wird (bspw. mündlich oder schriftlich) oder ob er vor oder nach der Durchführung einer

vom Steuervorbescheid erfassten Transaktion erteilt wurde. Im Veranlagungsverfahren erteilte Auskünfte, Bestätigungen oder Zusicherungen sind keine Steuervorbescheide, insoweit sie die geprüften Steuerjahre betreffen.

Artikel 9 Steuervorbescheid: Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch

Absatz 1 von Artikel 9 hält fest, unter welchen Umständen bei Vorliegen eines Steuervorbescheids ein spontaner Informationsaustausch durchgeführt wird. Er bildet die fünf Kategorien von Steuervorbescheiden¹⁹ ab, für die gemäss OECD-Standard davon auszugehen ist, dass entsprechende Informationen grundsätzlich für den anderen Staat erheblich sein könnten. Diese Kategorien wurden in den OECD-Standard aufgenommen, weil solche Steuervorbescheide in der Vergangenheit von multinationalen Unternehmen zur Gewinnverschiebung und Gewinnverkürzung benutzt wurden. Ein Steuervorbescheid kann gleichzeitig mehrere der in Absatz 1 aufgeführten Voraussetzungen erfüllen. In einem solchen Fall sind alle relevanten Empfängerstaaten gemäss Artikel 10 zu informieren.

Buchstabe a hält die in der Schweiz bestehenden präferenziellen Steuerregimes fest. Wenn der Steuervorbescheid Sachverhalte in Zusammenhang mit einem dieser Steuerregimes betrifft, so untersteht er dem spontanen Informationsaustausch. Von der OECD sind folgende, derzeit noch in Kraft stehende Schweizer Regelungen als präferenzielle Steuerregimes erfasst worden: Holding-, gemischte oder Domizilgesellschaft (Besteuerung nach Artikel 28 Absätze 2 bis 4 StHG), Lizenzbox des Kantons Nidwalden (Besteuerung nach Artikel 85 Absatz 3 des Gesetzes vom 22. März 2000²⁰ über die Steuern des Kantons Nidwalden und seiner Gemeinden) sowie die Praxis der internationalen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften (vgl. Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 18. Dezember 2011²¹ über die internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften). Die in der Vorlage vorgesehene Formulierung erfasst neben Steuervorbescheiden im Zusammenhang mit der Lizenzbox des Kantons Nidwalden auch Steuervorbescheide, die im Zusammenhang mit der im Rahmen der Vorlage des Bundesrats zur Unternehmenssteuerreform III²² vorgeschlagenen Patentbox in Zukunft erteilt werden könnten. Aus den OECD-Empfehlungen ergibt sich, dass Informationen über einen Steuervorbescheid über eine dem diesbezüglichen Standard entsprechende Patentbox auszutauschen sind. Hinsichtlich der Prinzipalgesellschaften bezieht sich die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch auf Steuervorbescheide, die die internationale Steuerauscheidung bei solchen Gesellschaften zum Gegenstand hat.

Buchstabe b umfasst Steuervorbescheide mit grenzüberschreitendem Bezug, die Verrechnungspreise oder eine Verrechnungspreismethodik zum Gegenstand haben, welche die zuständige schweizerische Behörde ohne Beizug der zuständigen Behörden anderer Staaten festgelegt hat. Diese Kategorie umfasst einerseits unilaterale Verrechnungspreisvereinbarungen gemäss den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen.²³ Andererseits umfasst sie auch Steuervorbescheide, welche die Voraussetzungen der OECD an eine Verrechnungspreisvereinbarung nicht erfüllen, aber ähnliche Inhalte aufweisen.

Buchstabe c umfasst Steuervorbescheide mit grenzüberschreitendem Bezug, die eine einseitige Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns, welche in der Jahresrechnung nicht ersichtlich ist,

¹⁹ Dabei handelt es sich um folgende Kategorien:

- *Taxpayer-specific rulings related to a preferential regime;*
- *Cross-border unilateral APAs and any other cross-border unilateral tax rulings (such as ATRs) covering transfer pricing or the application of transfer pricing principles;*
- *Cross-border rulings providing for a unilateral downward adjustment to the taxpayer's taxable profits that is not directly reflected in the taxpayer's financial/commercial accounts;*
- *Permanent establishment (PE) rulings, i.e. rulings concerning the existence or absence of, and/or the attribution of profits to, a permanent establishment by the country giving the ruling;*
- *Related party conduit rulings.*

²⁰ Rechtssammlung des Kantons Nidwalden, Verweis-Nr. 521.1. Kostenlos einsehbar unter www.nw.ch > Rechtspflege > Gesetzessammlung.

²¹ Referenz-Nr. W02-008D. Kostenlos einsehbar unter www.estv.admin.ch > Direkte Bundessteuer > Dokumentation > Kreisschreiben.

²² BBl 2015 5069, S. 5097

²³ www.oecd.org > Topics > Tax > Transfer Pricing > Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations oder www.oecd.org/de/verrechnungspreise.

ermöglichen. Darunter fallen insbesondere zwei Arten von Steuerpraktiken, welche zu einer Unter- oder Nichtbesteuerung führen können, wenn kein Informationsaustausch darüber stattfindet. Einerseits sind dies Vorbescheide, in denen eine einseitige Reduktion von Gewinnen einer Gruppengesellschaft festgestellt wird, weil diese Gewinne von der zuständigen Steuerbehörde als zu hoch und deshalb nicht drittvergleichskonform betrachtet werden (sog. *excess profit rulings*). Andererseits umfasst diese Kategorie Steuervorbescheide, in denen beispielsweise einer Gruppengesellschaft ein fiktiver Zinsabzug auf ein durch eine andere Gruppengesellschaft gewährtes zinsfreies Darlehen gewährt wird (sog. *informal capital rulings*). In beiden Fällen wird die Anpassung nur in der Steuerbilanz vollzogen und ist in der Jahresrechnung nicht sichtbar (vgl. Anwendungsbeispiel im Anhang). Der OECD-Standard sieht im Übrigen vor, dass in diesen Fällen der spontane Informationsaustausch auch durchzuführen ist wenn kein spezifischer Steuervorbescheid erlassen worden ist. Grundsätzlich gilt in der Schweiz die handelsrechtliche Erfolgsrechnung als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung, sofern keine ausdrücklichen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Abschluss erlauben (Massgeblichkeitsprinzip).

Buchstabe d umfasst, insoweit diese nicht bereits von einem der vorangehenden Buchstaben umfasst sind, Steuervorbescheide, welche das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein von Betriebstätten im In- oder Ausland oder die Zuweisung von Gewinnen an Betriebstätten feststellen.

Buchstabe e umfasst, insoweit diese Steuervorbescheide nicht bereits von einem der Buchstaben umfasst sind, Steuervorbescheide, welche einen Sachverhalt zum Gegenstand haben, der die Ausgestaltung grenzüberschreitender Flüsse von Einkünften oder Geldmitteln über einen oder mehrere schweizerische Rechtsträger an ein verbundenes Unternehmen in einem anderen Staat betrifft. Diese Ausgestaltungen führen zu einer Unter- oder Nichtbesteuerung in einem der betroffenen Staaten (vgl. Anwendungsbeispiel im Anhang).

Der OECD-Standard sieht vor, dass die OECD zu einem späteren Zeitpunkt einen spontanen Informationsaustausch auch für weitere Steuervorbescheide vorsehen kann, welche zu Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung führen („*Any other type of ruling that in the absence of spontaneous information exchange gives rise to BEPS concerns*“). Die Aufnahme solcher weiterer Kategorien von Steuervorbescheiden setzt jedoch entsprechende Beschlüsse innerhalb der OECD voraus und wird deshalb nicht in die vorliegende Verordnung aufgenommen.

Absatz 2 übernimmt die für den OECD-Standard festgelegte Definition von verbundenen Unternehmen. Als verbunden gelten Unternehmen, wenn ein Unternehmen im Umfang von mindestens 25% am anderen Unternehmen beteiligt ist oder wenn eine Drittperson im Umfang von je mindestens 25% an beiden Unternehmen beteiligt ist. Als zu einem bestimmten Anteil an einem Unternehmen beteiligt gilt eine Person, wenn sie direkt oder indirekt über einen entsprechenden Anteil der Stimmrechte oder des Grund- oder Gesellschafterkapitals an diesem Unternehmen verfügt. Mit dieser Definition gelten auch zwei oder mehr Unternehmen als verbunden, wenn sich diese im Besitz einer Person befinden, die selbst nicht ein Unternehmen ist (wie beispielsweise eine Stiftung). Diese Mindestbeteiligungsquote gilt nur für die Zwecke des spontanen Informationsaustauschs über Steuervorbescheide (beispielsweise können DBA andere Beteiligungsquoten vorsehen).

Absatz 3 hält ausserdem fest, dass es für die Durchführung des Informationsaustauschs nicht erheblich ist, ob der im Steuervorbescheid dargelegte Sachverhalt effektiv realisiert wurde. Gemäss der Konzeption des OECD-Standards begründet bereits der Umstand, dass der Steuervorbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen Vertrauensschutz entfaltet eine Erheblichkeit der Information für einen anderen Staat.

Artikel 10 *Steuervorbescheid: Empfängerstaaten*

Absatz 1 legt fest, dass bei allen Kategorien von Steuervorbescheiden nach Artikel 8 ein Informationsaustausch mit den zuständigen Behörden des Sitzstaates der direkt kontrollierenden Gesellschaft sowie der Konzernobergesellschaft durchzuführen ist. Die Konzernobergesellschaft bzw. die kontrol-

lierende Gesellschaft wird dabei grundsätzlich nach den aktienrechtlichen Bestimmungen des Obligationenrechts (OR)²⁴ ermittelt.

Absatz 2 legt entsprechend dem OECD-Standard fest, für welche Kategorien von Steuervorbescheiden mit welchen weiteren Staaten ein spontaner Informationsaustausch durchzuführen ist.

Sofern ein Steuervorbescheid nach Artikel 9 Buchstabe a vorliegt – also ein Steuervorbescheid im Zusammenhang mit einem sogenannten „Steuerregime“ -, ist ein Informationsaustausch mit den Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen durchzuführen, mit welchen die steuerpflichtige Person Transaktionen durchführt, die zu einer Besteuerung gemäss dem Steuervorbescheid führt. Der Informationsaustausch ist auch mit den Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen durchzuführen, mit denen die steuerpflichtige Gesellschaft Transaktionen durchführt, die bei ihr zu Einkünften von verbundenen Unternehmen führen, die gemäss dem Steuervorbescheid besteuert werden. Diese Regel gilt sinngemäss auch im Zusammenhang mit Betriebstätten.

Sofern ein Steuervorbescheid über Verrechnungspreisfragen (Artikel 9 Buchstabe b) oder über bestimmte Methoden zur Absenkung des steuerbaren Gewinns (Artikel 9 Buchstabe c) vorliegt, ist ein Informationsaustausch mit den Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen durchzuführen, mit welchen die steuerpflichtige Gesellschaft Transaktionen durchführt, deren Steuerfolgen Gegenstand des Steuervorbescheids sind.

Sofern ein Steuervorbescheid über Betriebstättenfragen (Artikel 9 Buchstabe d) vorliegt, ist ein Informationsaustausch mit dem Staat durchzuführen, in dem sich die ausländische Betriebstätte befindet oder mit dem Sitzstaat des Unternehmens, dessen Tätigkeit in der Schweiz eine Betriebstätte begründet.

Sofern ein Steuervorbescheid über bestimmte Ausgestaltungen zur Durchleitung von Zahlungen oder Erträgen (Artikel 9 Buchstabe e) vorliegt, ist ein Informationsaustausch mit den Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen, die direkt oder indirekt Zahlungen an die steuerpflichtige Person vornehmen, sowie mit dem Sitzstaat, der an dieser Zahlung endgültig berechtigten Person, durchzuführen. Die diesbezüglichen Empfehlungen der OECD halten fest, dass es sich bei dieser Person in der Regel um die Konzernobergesellschaft handelt.

Die Absätze 1 und 2 bzw. die Buchstaben a bis d von Absatz 2 kommen kumulativ zur Anwendung. Sofern ein Steuervorbescheid mehrere der Voraussetzungen nach Artikel 9 erfüllt, wird die Information an alle gemäss Artikel 10 Absatz 2 empfangsberechtigten Staaten übermittelt. Dieselbe Information soll einem bestimmten Staat aber nur einmal übermittelt werden (vgl. auch Anwendungsbeispiele im Anhang).

Die Anwendung von Artikel 10 setzt voraus, dass eine rechtliche Grundlage für einen Informationsaustausch mit den einzelnen Empfängerstaaten vorhanden ist. Gemäss dem OECD-Standard wird zudem davon ausgegangen, dass der empfangende Staat sich ebenfalls zur Anwendung des Standards bekennt. Nach Artikel 10 Absatz 3 kann der SEI deshalb die Übermittlung auf diejenigen Staaten beschränken, die sich zum Standard der OECD hinsichtlich dem spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide bekennen. Zurzeit gelten die Mitgliedstaaten der OECD²⁵, der G20²⁶ sowie die weiteren assoziierten Staaten²⁷ als solche Staaten. Hingegen ist es nicht erheblich, ob ein Staat effektiv dem Standard unterstehende Steuervorbescheide erteilt und damit tatsächlich spontanen Informationsaustausch leistet.

²⁴ SR 220

²⁵ Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, Vereinigtes Königreich, Vereinigte Staaten.

²⁶ Staaten, die der G20, nicht aber der OECD angehören: Argentinien, Brasilien, China, Indien, Indonesien, Russland, Saudi-Arabien, Südafrika.

²⁷ Kolumbien, Lettland.

Artikel 11 An den SEI zu übermittelnde Informationen

Artikel 11 führt die an den SEI zu übermittelnden Informationen auf. Von diesen werden nur die jeweils relevanten Elemente ans Ausland übermittelt (vgl. Ausführungen zu Artikel 13).

Absatz 1 führt die Informationen auf, die bei Vorliegen eines Steuervorbescheids gemäss Artikel 8 i.V.m. Artikel 9 durch die zuständigen Organisationseinheiten für den spontanen Informationsaustausch zu übermitteln sind. Die Buchstaben b bis l bilden die im von der OECD erarbeiteten Musterformular aufgeführten Informationen ab.²⁸ Die Buchstaben a (Kopie des Steuervorbescheids), m (Liste der Empfängerstaaten) und n (weitere Angaben) umfassen Informationen, die dem SEI zur formellen Kontrolle der übermittelten Informationen, zur Bestimmung der Empfängerstaaten oder für den Fall eines späteren Ersuchen durch den Empfängerstaat dienen könnten. Deren spontane Übermittlung ins Ausland ist nicht vorgesehen.

Absatz 2 führt die Informationen auf, die dem SEI zu übermitteln sind, sofern sie der zuständigen Steuerverwaltung vorliegen. Diese Informationen werden anschliessend an die Empfängerstaaten übermittelt.

Absatz 3 nennt die optional zu übermittelnden Information. Im Unterschied zu Absatz 2 besteht keine Pflicht diese zu übermitteln, auch wenn sie vorliegen. Übermittelt eine Steuerbehörde solche Informationen, werden diese ebenfalls an die Empfängerstaaten übermittelt.

Absatz 4 führt die Informationen auf, die in allen Fällen, die keinen Steuervorbescheid betreffen, durch die zuständigen Organisationseinheiten für den spontanen Informationsaustausch zu übermitteln sind. Wiederum dienen die Buchstaben c (Liste der Staaten) und d (weitere Angaben) nur der Beurteilung des Falls und sind grundsätzlich nicht für die Übermittlung ins Ausland vorgesehen.

Artikel 12 Fristen

Artikel 12 regelt die innerstaatlichen Fristen für die Übermittlung der zum spontanen Informationsaustausch erforderlichen Informationen. Die Bestimmung stellt auch klar, dass die Informationen fortlaufend zu übermitteln sind.

Liegt ein Steuervorbescheid vor, sind die Informationen spätestens 60 Tage nach Erteilung des Steuervorbescheids zu übermitteln. Gemäss OECD-Standard ist die Erteilung des Steuervorbescheids entscheidend und nicht deren tatsächliche Umsetzung (vgl. Erläuterungen zu Artikel 9), weshalb auf das Datum der Erteilung abgestellt wird. Die Frist soll gewährleisten, dass Steuervorbescheide zügig an den SEI übermittelt werden und damit der OECD-Standard eingehalten werden kann.

In anderen Fällen, in denen Informationen spontan ausgetauscht werden sollen, kann es gerechtfertigt sein, zu warten, ob der betreffende Steuersachverhalt tatsächlich auch so veranlagt wird. Grundsätzlich könnten die entsprechenden Informationen bereits vorher für andere Steuerbehörden von Interesse sein. Mit dem Abwarten der Rechtskraft der Veranlagung wird jedoch die Qualität der zu übermittelnden Information verbessert und es werden weniger Korrekturen nötig (vgl. Artikel 14). Insgesamt kann damit auch der administrative Aufwand verringert werden. Für die Übermittlung gilt eine Frist von 60 Tagen ab Rechtskraft.

Artikel 13 Übermittlung an Empfängerstaaten

Gemäss Absatz 1 sollen, in Übereinstimmung mit dem OECD-Standard, Informationen über Steuervorbescheide innerhalb von drei Monaten nach Erhalt durch die zuständige Behörde des Staates, in welchem der Steuervorbescheid erteilt wurde, an die Empfängerstaaten übermittelt werden. Die Frist verlängert sich, sofern die Durchführung von Massnahmen nach den neuen Artikeln 22b, 22c und 22d StAhiG (Verfahrensgarantien der betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen) dies erfordert. Es handelt sich dabei insbesondere um die Information der beschwerdeberechtigten Personen, das

²⁸ Anhang C des OECD-Berichts *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Mitwirkungsrecht und die Akteneinsicht der beschwerdeberechtigten Personen sowie um das anwendbare Verfahren.

Der SEI prüft summarisch die an ihn übermittelten Informationen und deren Vollständigkeit. Falls die Informationen offensichtlich falsch oder unvollständig sind, kann der SEI ohne weiteres eine entsprechende Berichtigung vornehmen. Weiter kann der SEI im Rahmen des oben genannten Verfahrens (vgl. insbesondere Artikel 22c i.V.m. Artikel 15 und Artikel 22d i.V.m. Artikel 17 StAhiG) die zu übermittelnden Informationen ändern bzw. die Zweckmässigkeit des spontanen Informationsaustausches ausnahmsweise überprüfen.

Entsprechend dem OECD-Standard wird der eigentliche Steuervorbescheid nicht ins Ausland übermittelt. Übermittelt werden sollen nur Informationen über den Steuervorbescheid. Ebenfalls nicht übermittelt werden weitere Informationen, die nur für die formelle Kontrolle der übermittelten Informationen durch die ESTV notwendig sind. Übermittelt werden somit die in Artikel 11 Absatz 1 Buchstaben b – l und den Absätzen 2 und 3 genannten Informationen. In den übrigen Fällen werden den Empfängerstaaten die Informationen nach Artikel 11 Absatz 4 Buchstaben a und b übermittelt.

In Anwendung von Artikel 22d i.V.m. Artikel 17 Absatz 4 StAhiG informiert der SEI die zuständigen Organisationseinheiten für den spontanen Informationsaustausch über Erlass und Inhalt der Schlussverfügung betreffend Weiterleitung der Informationen ins Ausland.

Artikel 14 Falsche oder nicht relevante Informationen

In Fällen, in denen die zuständigen Organisationseinheiten für den spontanen Informationsaustausch bereits Informationen an den SEI übermittelt haben und sich diese Informationen nachträglich als falsch oder aus anderen Gründen nicht für die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen relevant herausstellen, informieren sie den SEI umgehend darüber. Sofern der SEI die betreffenden Informationen bereits an die Empfängerstaaten übermittelt hat, prüft er, ob eine Berichtigung der übermittelten Information erforderlich ist und übermittelt gegebenenfalls die berichtigen Informationen an die betroffenen Empfängerstaaten (Abs. 2). Sofern der SEI die betreffenden Informationen noch nicht an die Empfängerstaaten übermittelt hat, berücksichtigt er die nachträglich erhaltenen Informationen bei der Übermittlung.

4. Abschnitt: Schlussbestimmungen

Artikel 15 Aufhebung eines anderen Erlasses

Die geltende Steueramtshilfeverordnung vom 20. August 2014 soll mit der Inkraftsetzung der neuen Steueramtshilfeverordnung aufgehoben werden. Die Bestimmungen der geltenden Steueramtshilfeverordnung werden unverändert übernommen (vgl. Kapitel 2, Einleitung).

Artikel 16 Übergangsbestimmungen

Absatz 1 legt fest, über welche Steuervorbescheide Informationen ausgetauscht werden sollen. Aus Gründen des administrativen Aufwands und der praktischen Machbarkeit sieht der OECD-Standard lediglich einen eingeschränkten Informationsaustausch über bestehende Steuervorbescheide vor. Steuervorbescheide, welche vor dem 1. Januar 2010 erteilt worden sind, sind vom Informationsaustausch in diesem Rahmen grundsätzlich ausgenommen. Steuervorbescheide, welche nach dem 1. Januar 2010 erteilt worden sind, unterstehen dem Informationsaustausch, wenn sie am 1. Januar 2014 oder danach noch wirksam waren. Dies gilt jedoch nur für Staaten, welche zu diesem Zeitpunkt bereits über eine Rechtsgrundlage für den spontanen Informationsaustausch in Steuersachen verfügten. Der OECD-Standard anerkennt, dass Staaten, welche am 1. Januar 2014 noch nicht über eine solche Rechtsgrundlage verfügten, diese zeitlichen Begrenzungen gemäss ihren nationalen Rechtsordnungen anpassen können. Diese im OECD-Standard enthaltene Ausnahmerebestimmung wird in Absatz 1 festgehalten. Die Schweiz wird erst mit Artikel 7 des Amtshilfeübereinkommens über

eine Rechtsgrundlage für den spontanen Informationsaustausch verfügen. Für dessen Anwendbarkeit wird auf die Ausführungen zu Artikel 28 in der Botschaft zum Amtshilfeübereinkommen verwiesen²⁹.

Absatz 2 legt die Modalitäten und Fristen für den Informationsaustausch über bestehende Steuervorbescheide nach Absatz 1 fest. Zunächst präzisiert er in Übereinstimmung mit dem OECD-Standard, dass die zuständige Steuerverwaltung lediglich Informationen zu übermitteln hat, die bei ihr bereits vorhanden sind (vgl. auch Artikel 3 Buchstabe d StAhiG). Eine erneute Kontaktaufnahme mit dem betroffenen Steuerpflichtigen zur Vervollständigung der an die ESTV zu übermittelnden Informationen nach Artikel 11 ist demnach nicht erforderlich. Die zuständige Steuerverwaltung kann sich bei der Erhebung der Informationen auf die bei ihr vorhandenen Unterlagen (Steuererklärung, Verrechnungspreisdokumentation, usw.) sowie andere ihr ohne unverhältnismässigen Aufwand zugänglichen Quellen beschränken. In der Regel sind öffentlich verfügbare Informationen ohne unverhältnismässigen Aufwand zugänglich. Sofern der zuständigen Steuerverwaltung nicht alle Informationen nach Artikel 11 Absätze 1 und 2 vorliegen, übermittelt sie die bei ihr vorhandenen Informationen und informiert den SEI hierüber. Damit der SEI die Übermittlung an die Empfängerstaaten in den erforderlichen Fristen bewältigen kann, ist es erforderlich, dass die zuständige Steuerverwaltung die Übermittlung fortlaufend durchführt, d.h. sobald die verfügbaren Informationen zu einem betroffenen Steuervorbescheid soweit möglich vervollständigt wurden. Die zuständige Steuerverwaltung übermittelt die Informationen zu allen Steuervorbescheiden gemäss Absatz 1 innerhalb von neun Monaten nach Beginn der Anwendbarkeit der staatsvertraglichen Norm, welche der Schweiz den spontanen Informationsaustausch ermöglicht.

Gemäss Absatz 3 übermittelt der SEI diese Informationen an die Empfängerstaaten innerhalb von zwölf Monaten nach Beginn der Anwendbarkeit der staatsvertraglichen Norm, welche der Schweiz den spontanen Informationsaustausch ermöglicht. Die letztgenannte Frist verlängert sich, sofern die Durchführung von Massnahmen nach den Artikeln 22b – 22d StAhiG (Information der beschwerdeberechtigten Person, Mitwirkungsrecht, Akteneinsicht, Verfahren) dies erfordert.

Artikel 17 Inkrafttreten

Die revidierte Steueramtshilfeverordnung soll am 1. Januar 2017 in Kraft treten. Der Zeitpunkt, ab dem die Schweiz spontan Informationen mit einem bestimmten Staat austauschen muss, richtet sich jedoch nach der Anwendbarkeit der staatsvertraglichen Rechtsgrundlage für den spontanen Informationsaustausch.

3 Auswirkungen der Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs

3.1 Sach- und Personalausgaben

Die Umsetzung des spontanen Informationsaustausches als für die Schweiz neue Form der Amtshilfe wird zu Mehrkosten bei der ESTV und den kantonalen Steuerverwaltungen führen. Eine Schätzung dieser Kosten ist zum jetzigen Zeitpunkt schwierig, denn sie ist davon abhängig, wie viele Fälle identifiziert werden, in denen spontan Informationen auszutauschen sind. Insbesondere die Anzahl Steuervorbescheide, welche dem spontanen Informationsaustausch unterliegen werden, ist zum heutigen Zeitpunkt noch nicht bekannt.

Hinsichtlich der Steuervorbescheide ist zu berücksichtigen, dass nur gewisse davon dem spontanen Informationsaustausch unterstehen. Die kantonalen Steuerverwaltungen – und in geringerem Mass auch die ESTV – werden diese identifizieren müssen. Der jeweils durchzuführende Prozess wird sowohl bei den kantonalen Steuerverwaltungen wie auch bei der ESTV Kosten nach sich ziehen. Auch für die Implementierung werden Kosten anfallen (z.B. Schulung).

Neben den zu übermittelnden Informationen müssen auch diejenigen Informationen, welche die Schweiz im Rahmen des spontanen Informationsaustausches vom Ausland erhalten wird, ausgewer-

²⁹ BBI 2015 5619.

tet und analysiert werden, was insbesondere in den kantonalen Steuerverwaltungen aber auch in der ESTV zu einem Mehraufwand führen wird. Diese Informationen können aber gegebenenfalls auch zu höheren Steuereinnahmen infolge besserer Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts führen. Diesbezügliche Schätzungen sind allerdings nicht möglich.

Die Durchführung des spontanen Informationsaustausches wird vor allem beim SEI Kosten verursachen. Die identifizierten Fälle werden dem SEI gemeldet, welcher die nötigen Informationen an die Empfängerstaaten übermittelt. Für jeden einzelnen identifizierten Fall verfügen die betroffene Person und die weiteren beschwerdeberechtigten Personen über umfassende Verfahrensgarantien (Information, Mitwirkungsrechte, Akteneinsicht, Eröffnung einer Schlussverfügung usw.). Dieses Verfahren sowie die Wahrnehmung neuer Aufgaben (Identifizierung der Fälle, Aufsicht der Kantone, Verwertung der vom Ausland erhaltenen Informationen usw.) wird zu einem bedeutenden Mehraufwand bei der ESTV führen und einen entsprechenden Stellenbedarf auslösen. Ein Teil der Stellen wird departementsintern kompensiert.

Zu den mit der Anpassung bzw. Ausweitung des Informatiksystems zusammenhängenden Kosten, insbesondere was die Übermittlung der Informationen an den SEI und die Übermittlung der Informationen ins Ausland anbelangt, ist noch keine präzise Schätzung möglich.

3.2 Wirtschaftliche und steuerliche Auswirkungen

In Bezug auf die wirtschaftlichen und steuerlichen Auswirkungen der Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs kann auf die Ausführungen in Ziffer 6.2 der Botschaft zum Amtshilfeübereinkommen verwiesen werden.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage entspricht der Leitlinie 1 «Die Schweiz sichert ihren Wohlstand nachhaltig» und insbesondere dem Ziel 2 «Die Schweiz sorgt für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen im Inland und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit» der Botschaft des Bundesrats zur Legislaturplanung 2015 – 2019 vom 27. Januar 2016.

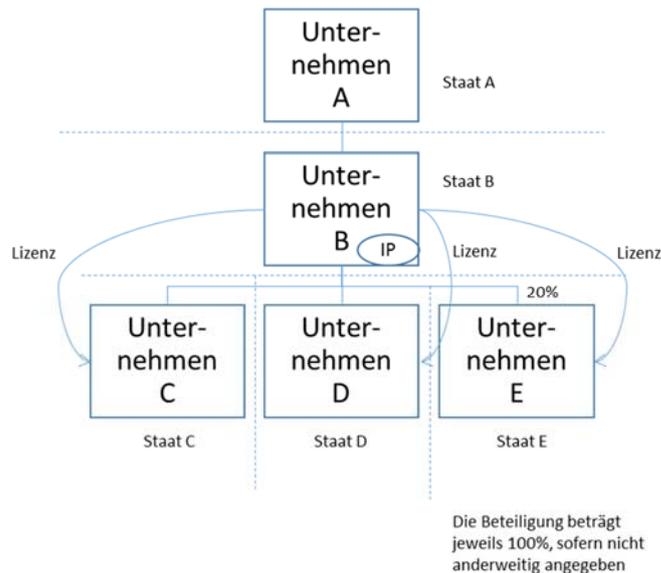
5 Rechtliche Aspekte

Die Vorlage stützt sich auf die Delegationsnorm von Artikel 22a Absatz 1 StAhiG (vgl. Ausführungen in Ziffer 8.3 der Botschaft zum Amtshilfeübereinkommen). Der spontane Informationsaustausch selbst stützt sich auf Artikel 7 Absatz 1 des Amtshilfeübereinkommens (vgl. Kapitel 1.5).

Anhang: Anwendungsbeispiele zu den Artikeln 8 - 10 E-StAHiV

Die nachfolgenden Beispiele beruhen auf Beispielen der OECD und sollen die Anwendung der Artikel 8 bis 10 der vorliegenden Verordnung verdeutlichen. Es wird angenommen, dass die erforderlichen völkerrechtlichen Voraussetzungen für den spontanen Informationsaustausch zwischen den betreffenden Staaten gegeben sind und dass der sendende Staat über gesetzliche Bestimmungen verfügt, die dem Steueramtshilfegesetz sowie dem vorliegenden Verordnungsentwurf entsprechen.

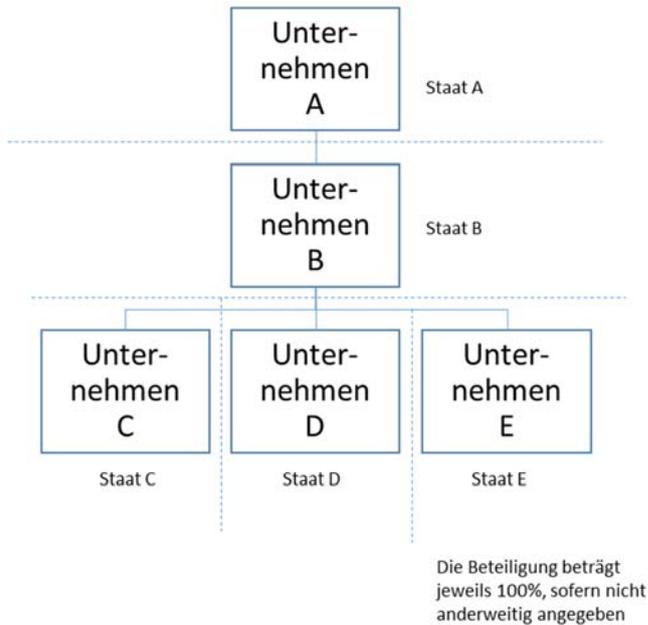
Beispiel 1 - Steuervorbescheid in Zusammenhang mit einem präferenziellen Steuerregime



Staat B gewährt eine präferenzielle steuerliche Behandlung gewisser Einkünfte aus Immaterialgütern (präferenzielles Steuerregime). Unternehmen B mit Sitz im Staat B lizenziert ein qualifizierendes Immaterialgut („IP“) an seine Tochterunternehmen C und D mit Sitz in den Staaten C respektive D sowie an Unternehmen E mit Sitz im Staat E. Unternehmen B ist Alleineigentümer der Unternehmen C und D und hält eine 20%-Beteiligung an Unternehmen E. Unternehmen B wird durch die zuständige Steuerbehörde in Staat B ein Steuervorbescheid erteilt, worin bestätigt wird, dass die von den Unternehmen C, D und E gezahlten Lizenzentnahmen für die präferenzielle steuerliche Behandlung qualifizieren.

Vorliegend ist Staat B verpflichtet, den Staaten C und D spontan Informationen über den Steuervorbescheid zu übermitteln, da es sich bei diesen um die Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen handelt, mit denen Unternehmen B Transaktionen ausübt, für die eine präferenzielle steuerliche Behandlung gewährt wird. Staat B ist auch verpflichtet, Staat A, dem Sitzstaat der Konzernobergesellschaft (der in diesem Fall gleichzeitig der Sitzstaat der direkt kontrollierenden Gesellschaft ist), spontan Informationen über den Steuervorbescheid zu übermitteln. Staat B ist hingegen nicht verpflichtet, Staat E Informationen über den Steuervorbescheid zu übermitteln, da die Beteiligung von Unternehmen B an Unternehmen E die Schwelle von 25% nicht erreicht.

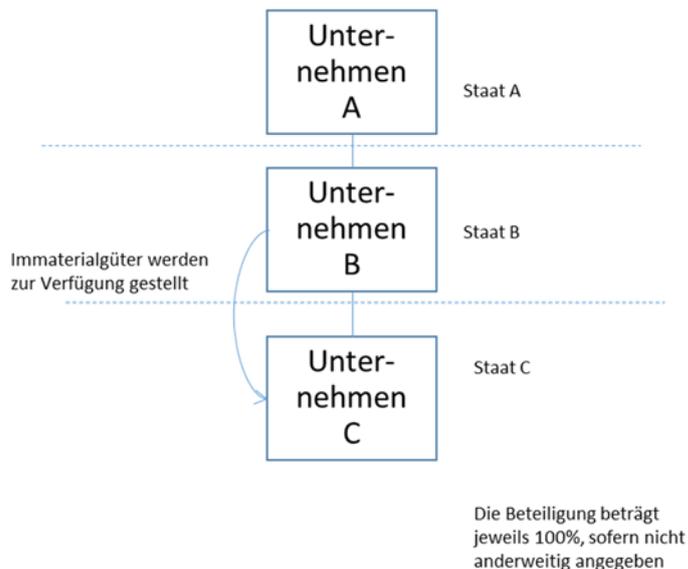
Beispiel 2 – Steuervorbescheid in Zusammenhang mit Verrechnungspreisfragen



Das Unternehmen B mit Sitz im Staat B verkauft Produkte an seine Tochterunternehmen C, D und E mit Sitz in den Staaten C, D respektive E. Unternehmen B ist Alleineigentümer dieser Tochterunternehmen. Gemäss den in Staat B anwendbaren Gesetzen können Steuerpflichtige unilaterale Steuervorbescheide über die Verrechnungspreisgestaltung (unilaterale APA) erhalten, worin bestätigt wird, wie Umsätze aus dem Verkauf an verbundene Unternehmen unter Anwendung von Verrechnungspreismethoden besteuert wurden. Unternehmen B wird ein solches unilaterales APA erteilt.

Vorliegend Staat B verpflichtet, den Staaten C, D und E spontan Informationen über den Steuervorbescheid zu übermitteln, da es sich bei diesen um die Sitzstaaten von verbundenen Unternehmen handelt, mit denen das Unternehmen B Transaktionen ausübt, die Gegenstand des Steuervorbescheids sind. Staat B ist auch verpflichtet, Staat A, dem Sitzstaat der Konzernobergesellschaft (der in diesem Fall gleichzeitig auch der Sitzstaat der direkt kontrollierenden Gesellschaft ist), spontan Informationen über den Steuervorbescheid zu übermitteln.

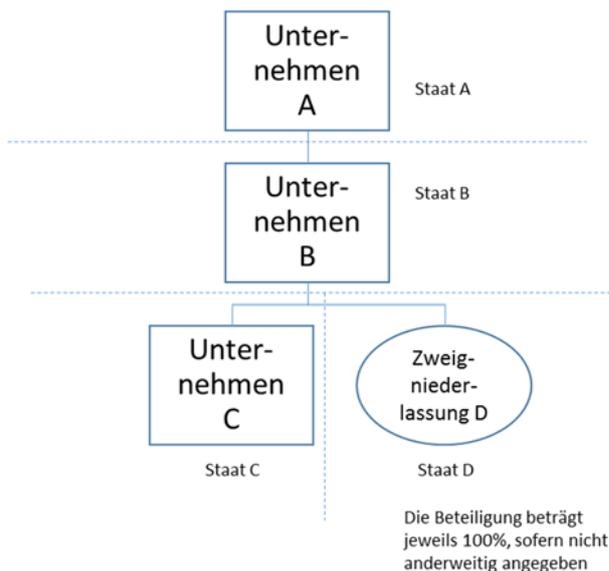
Beispiel 3 – Steuervorbescheid, der eine Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns ermöglicht, die in der Jahresrechnung nicht ersichtlich ist



Das Unternehmen B mit Sitz im Staat B gründet ein in seinem alleinigen Besitz stehendes Tochterunternehmen C, welches im Staat C seinen Sitz hat. Unternehmen B stellt Unternehmen C gewisse Immaterialgüter (*Know-how*, Kundenstamm, *Goodwill*) zur Verfügung, ohne von Unternehmen C dafür entschädigt zu werden. Staat C wendet eine Praxis (Regime) an, wonach Fälle, in denen eine kontrollierende Gesellschaft ihrer Tochtergesellschaft Immaterialgüter zur Verfügung stellt, ohne von dieser dafür entschädigt zu werden, als informelle Kapitaleinlage behandelt werden.

Vorliegend ist Staat C verpflichtet, spontan Informationen an Staat B zu übermitteln, da Staat B der Sitzstaat eines verbundenen Unternehmens ist, mit dem das Unternehmen C Transaktionen durchführt, die Gegenstand des Steuervorbescheids sind. Staat B ist in diesem Fall gleichzeitig auch der Sitzstaat derjenigen Gesellschaft, die Unternehmen C direkt kontrolliert. Staat C ist auch verpflichtet, Staat A, dem Sitzstaat der Konzernobergesellschaft, spontan Informationen über den Steuervorbescheid zu übermitteln.

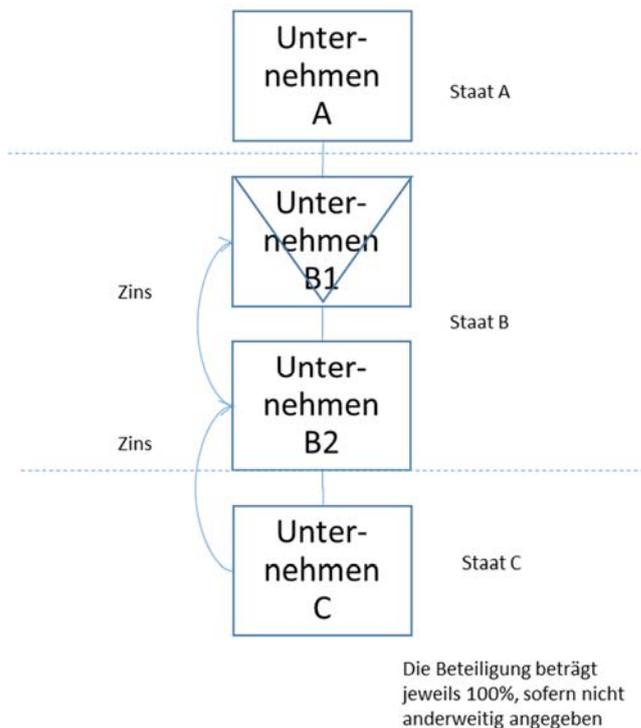
Beispiel 4 – Steuervorbescheide zu Betriebsstättenfragen



Das Finanzdienstleistungsunternehmen B mit Sitz im Staat B gründet eine Betriebsstätte (Zweigniederlassung D) im Staat D. Die Zweigniederlassung D führt Offshore-Bankaktivitäten im Staat D durch und beantragt den Status als Offshore Bank-Einheit (Offshore Banking Unit, OBU) im Staat D. Unter dem Status wird eine präferenzielle Behandlung von Einkünften durch die OBU gewährt. Staat D erteilt einen Steuervorbescheid, worin festgehalten ist, dass das Unternehmen B im Staat B seinen Sitz hat, aber seine Geschäftstätigkeit durch eine Betriebsstätte im Staat D als OBU unter dem OBU-Regime ausübt. Die Zweigniederlassung D führt Finanztransaktionen mit dem verbundenen Unternehmen C im Staat C durch.

Vorliegend ist Staat D verpflichtet, Staat A, dem Sitzstaat der Konzernobergesellschaft und Staat B, dem Sitzstaat des Stammhauses der Betriebsstätte spontan Informationen zum Steuervorbescheid zu übermitteln. Staat D ist auch verpflichtet, Staat C spontan Informationen zu übermitteln, da der Steuervorbescheid zum OBU-Status ein Steuervorbescheid in Zusammenhang mit einem präferenziellen Steuerregime ist. Als Sitzstaat eines verbundenen Unternehmens, mit welchem der Steuerpflichtige Transaktionen durchführt, die im Rahmen des OBU-Regimes präferenziell behandelt werden, ist auch Staat C zu informieren.

Beispiel 5 – Steuervorbescheid im Zusammenhang mit einer direkten oder indirekten Weiterleitung von Einkünften oder Geldmitteln (sog. Conduit)



Das Unternehmen B2, ein Rechtsträger, welcher im Staat B seinen Sitz hat und direkt dem Unternehmen B1 untersteht, erhält grenzüberschreitende Zahlungen (vorliegend eine Zinszahlung für ein Darlehen) durch das ihm untergeordnete, produktiv tätige Unternehmen C mit Sitz im Staat C. Diese Zahlungen leitet das Unternehmen B2 als Zinszahlung für ein Darlehen an das ihm übergeordnete Unternehmen B1 mit Sitz im Staat B weiter. B2 behält eine kleine, steuerbare Marge zurück. Das Unternehmen B1 wird gemäss den Steuergesetzen in Staat B als steuerlich transparenter Rechtsträger behandelt und hat ausschliesslich im Ausland ansässige Partner. Dadurch entgeht das Unternehmen B1 einer Besteuerung im Staat B. Unternehmen B2 wurde ein Steuervorbescheid erteilt, der die steuerliche Behandlung der Zinszahlungen im Staat B festhält.

Vorliegend ist Staat B verpflichtet, spontan Informationen über den Steuervorbescheid an Staat C zu übermitteln, da Staat C der Sitzstaat eines verbundenen Unternehmens ist, welches Zahlungen an die an der Ausgestaltung beteiligten Rechtsträger, die Unternehmen B1 und B2, leistet. Staat B ist auch verpflichtet, spontan Informationen über den Steuervorbescheid an Staat A zu übermitteln, da dieser der Sitzstaat der endgültig berechtigten Person der geleisteten Zahlungen ist.