



13. Dezember 2019

Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG)

Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Übersicht

Das internationale Steuerrecht hat in jüngerer Zeit wesentliche Änderungen erfahren. Die Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (neu: Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich; StADG) verfolgt das Ziel, durch Anpassung der bereits bestehenden Normen und durch eine Ergänzung des Gesetzes die Durchführung der Abkommen im Steuerbereich, insbesondere von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), auch zukünftig sicherzustellen.

Ausgangslage

Das Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung trat im Jahr 1951 in Kraft und erfuhr seitdem nur wenige Änderungen. Das internationale Steuerrecht ist demgegenüber einem steten Wandel unterworfen. So hat sich beispielsweise der Bereich der Verständigungsverfahren in den letzten Jahren stark verändert. Dies hat dazu geführt, dass die bestehende gesetzliche Grundlage den heutigen Anforderungen nur noch teilweise genügt. Mit der Revision des StADG soll dieser Mangel behoben und die rechtssichere Durchführung der Abkommen auch künftig gewährleistet werden.

Inhalt der Vorlage

Hauptzweck der Gesetzesrevision ist die Regelung der Durchführung der Verständigungsverfahren. Verständigungsverfahren sind zwischenstaatliche Verfahren basierend auf einem DBA oder einem anderen internationalen Abkommen, mit welchen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten des Abkommens auf Antrag einer steuerpflichtigen Person versuchen, Remedur für eine abkommenswidrige Besteuerung der steuerpflichtigen Person zu schaffen. Da die Anzahl der Verfahren in den letzten Jahren markant zugenommen hat und die finanziellen Auswirkungen (Steuereinnahmen) dieser Verfahren erheblich sein können, drängt sich eine Regelung auf Gesetzesstufe zur Durchführung und Umsetzung dieser Verfahren auf. Ein (blosser) Rückgriff auf die allgemeinen Verfahrensregeln des Bundes ist aufgrund der Eigenheiten der Verständigungsverfahren nicht in allen Teilen befriedigend möglich.

Im Weiteren wird mit der Totalrevision die Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund eines anwendbaren Abkommens im Steuerbereich soweit notwendig im Gesetz geregelt, inklusive der dafür notwendigen Strafbestimmungen. Bestehen bleibt schliesslich die Kompetenz des Bundesrats zum Erlass von Ausführungsbestimmungen, wie sie bereits im heute anwendbaren Gesetz zu finden sind.

1 Ausgangslage

1.1 Handlungsbedarf

Die Schweiz hat mit zahlreichen (ca. 100) Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Diese Abkommen regeln vor allem die Zuteilung des Besteuerungsrechts und den Informationsaustausch (Amtshilfe) zwischen den Staaten. Hauptzweck der DBA ist die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung.¹

Im Bereich der innerstaatlichen Umsetzung und der Anwendung dieser von der Schweiz abgeschlossenen Abkommen bestehen zurzeit – mit Ausnahme des Bereichs der Amtshilfe (vgl. Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, StAhiG²) – nur wenige gesetzliche Grundlagen. Im nationalen Recht regeln das Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der aktuellen Fassung und die darauf gestützt erlassenen Verordnungen gewisse Fragen der Umsetzung und der Anwendung der DBA.

Das Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung³ trat ursprünglich im Jahr 1951 in Kraft und erfuhr seitdem nur vereinzelt Änderungen. Es besteht aus aktuell vier Artikeln, welche den Bundesrat ermächtigen, in einzelnen – in Art. 2 genannten – Bereichen weiterführende Regelungen auf dem Verordnungsweg zu erlassen. Diese gesetzliche Grundlage genügt den heutigen Anforderungen nur noch teilweise. Da das internationale Steuerrecht einem steten Wandel unterworfen war und immer noch ist, haben sich die Gegebenheiten beispielsweise im Bereich der Verständigungsverfahren verändert. So ist die Erhöhung der Effektivität der Verfahren zur Streitbeilegung (Verständigungsverfahren) ein integraler Bestandteil des BEPS-Projekts der OECD und des Inclusive Framework (Aktion 14, Mindeststandard), dem auch die Schweiz angehört. Die Umsetzung der Mindeststandards wird dabei regelmässig überprüft (Peer Review). Schliesslich findet man nicht mehr nur in den DBA, sondern auch in anderen Abkommen im Steuerbereich Regelungen, welche einer entsprechenden Umsetzung bedürfen (vgl. z.B. Art. 9 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, AIA-Abkommen⁴). Es drängt sich daher eine Totalrevision des bestehenden Gesetzes auf, um den Entwicklungen Rechnung zu tragen. Dabei sollen die bestehenden Bestimmungen soweit notwendig übernommen und das Gesetz mit neuen Regelungsbereichen ergänzt werden.

1.1.1 Verfahren zur Vermeidung einer nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung (Verständigungsverfahren)

Ein zentraler Punkt der Totalrevision ist die innerstaatliche Regelung der Durchführung der Verständigungsverfahren. Dies sind auf einem internationalen Abkommen im Steuerbereich basierende zwischenstaatliche Verfahren, welche in eine völkerrechtliche Vereinbarung münden. Dabei versuchen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auf Antrag einer steuerpflichtigen Person, Remedur für eine bestehende oder drohende abkommenswidrige Besteuerung der steuerpflichtigen Person zu schaffen (da diese Verfahren zurzeit fast ausschliesslich auf den DBA basieren, wird nachfolgend meist auch nur auf die DBA und nicht noch auf andere Abkommen im Steuerbereich verwiesen). Das Verständigungsverfahren ist unabhängig von den innerstaatlichen (Rechtsmittel-)Verfahren. Neben diesen Verständigungsverfahren, welche auf Antrag der betroffenen Person durchgeführt werden, sehen die DBA auch noch andere zwischenstaatliche Verfahren vor, um Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Anwendung oder

¹ Aufgrund der Resultate des Projekts der OECD und G20 gegen die Verminderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und die Gewinnverschiebung (BEPS-Projekt) wurde dieser Zweck zudem jüngst mit dem Ziel der Vermeidung der Nichtbesteuerung bzw. der reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung und -umgehung ergänzt.

² SR 651.1

³ SR 672.2

⁴ SR 0.641.926.81

Auslegung der Abkommen auszuräumen (z.B. Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)). Diese werden jedoch von den vorgesehenen Ausführungsbestimmungen nicht erfasst.

Bereits die ersten DBA, die die Schweiz in der ersten Hälfte des letzten Jahrhunderts abgeschlossen hat, sahen Verständigungsverfahren zur Vermeidung abkommenswidriger Besteuerungen vor. Die Schweiz führt Verständigungsverfahren deshalb seit jeher durch. Die Anzahl und insbesondere die finanzielle Tragweite dieser Verfahren hat sich in den letzten 15 Jahren jedoch markant erhöht. Alleine die Anzahl der hängigen Fälle hat sich dabei auf mittlerweile über 320 vervielfacht. Die von den Verfahren betroffenen Steuereinnahmen können erhebliche Auswirkungen für Bund, Kantone und Gemeinden haben. Vor allem bei den Verständigungsverfahren zu den Verrechnungspreisen können die Beträge sehr hoch sein. So liegt in über 10% der Fälle eine Anpassung der Steuerbemessungsgrundlage von über CHF 100 Mio. im Streit, welche sich abhängig vom anwendbaren Steuersatz entsprechend auf die Steuereinnahmen auswirken kann.⁵ Gründe für diese Zunahme sind die erhöhte internationale Vernetzung der Unternehmen aber auch der natürlichen Personen, der stetige Ausbau des DBA-Netzes und möglicherweise auch die internationalen Bemühungen, vor allem im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD, zur Verringerung der Risiken von Gewinnverschiebungen multinationaler Unternehmen.

Die DBA selbst regeln nur die Durchführung des Verständigungsverfahrens zwischen den Vertragsstaaten. Wichtige innerstaatliche Verfahrensfragen (Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person, Fristen, Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung etc.) sind in der Schweiz bis jetzt gesetzlich nicht normiert. Zu vielen Anwendungsfragen hat sich im Laufe der Zeit zwar direkt gestützt auf die DBA eine (gefestigte) Praxis entwickelt, und solange sämtliche Verfahrensbeteiligte (kantonale Steuerverwaltungen, Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), steuerpflichtige Person und das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) als zuständige Behörde) eine gleiche Auffassung dazu vertreten, hat die fehlende gesetzliche Grundlage auch keine erheblichen Anwendungsprobleme verursacht. Es gibt jedoch – wie die Erfahrungen gezeigt haben – einige Bereiche, in welchen unterschiedliche Auffassungen, insbesondere zwischen den Steuerverwaltungen und der zuständigen Behörde, bestehen. So ist es bei Fragen zu den anwendbaren Verjährungsfristen und zum Verfahren bei der Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen bereits zu Differenzen gekommen.

Wegen der erheblichen finanziellen Tragweite gewisser Fälle ist eine fast ausschliesslich auf der gelebten Praxis basierten Verfahrensordnung nicht mehr angemessen. Es drängt sich daher eine Regelung in einem Gesetz im formellen Sinn auf. Da in den letzten Jahren auch eine Zunahme von Gerichtsverfahren in der Schweiz in Fällen zu beobachten ist, für welche parallel oder nachfolgend auch ein Verständigungsverfahren beantragt wird, ist eine klare gesetzliche Einordnung der Verständigungsverfahren zusätzlich geboten.

1.1.2 Weitere Bestimmungen

Entlastung von der Verrechnungssteuer

Für die Durchführung der Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund eines DBA oder eines anderen Abkommens im Steuerbereich besteht zurzeit keine Grundlage auf Gesetzesstufe. Gewisse Punkte sind in Verordnungen geregelt. Im Übrigen werden teilweise die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer⁶ (VStG) analog angewendet. Ähnlich wie bei den Verständigungsverfahren drängt sich hier mit der Totalrevision die Regelung der Grundzüge der Entlastung im StADG auf.

⁵ Für weitere Informationen vgl. auch Bericht der eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK) vom 15. August 2018 "Prüfung der Bewirtschaftung des Verständigungsverfahrens"
https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/wirtschaft_und_verwaltung/oeffentliche_finanzen_und_steuern/17453/17453BE_Endg%C3%BCltige_Fassung_V04.pdf (Juni 2019).

⁶ SR 642.21

Im Weiteren enthält das schweizerische Recht zurzeit keine klare gesetzliche Grundlage, um eine ungerechtfertigte Entlastung oder die Gefährdung der gesetzmässigen Durchführung des Abkommens in Bezug auf die Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis sowie Widerhandlungen bei der Anrechnung der ausländischen Residualsteuer strafrechtlich zu ahnden. Solche Strafnormen sollen ebenfalls in das Gesetz aufgenommen werden.

Geheimhaltung

Mittlerweile ist nicht mehr nur die ESTV mit der Durchführung der internationalen Abkommen im Steuerbereich betraut. Auch andere Stellen sind für die Durchführung zuständig oder werden beim Vollzug beigezogen (z.B. die Abteilung Steuern des SIF). Daher ist es wichtig, dass sämtliche involvierten Behörden der Geheimhaltung unterliegen. Dies erleichtert die Zusammenarbeit dieser Behörden.

1.2 Ziel

Ziel des totalrevidierten StADG ist die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für wichtige Bereiche bei der Anwendung der internationalen Abkommen im Steuerbereich. Hauptaugenmerk liegt auf der Durchführung der Verständigungsverfahren. Dadurch soll für die steuerpflichtige Person, aber auch für die kantonalen Steuerbehörden bzw. für die ESTV und das SIF Rechtssicherheit geschaffen werden. Dies ist eine Grundvoraussetzung für eine reibungslose innerstaatliche Durchführung der Verständigungsverfahren und somit wichtig für die betroffenen steuerpflichtigen Personen und für den Standort Schweiz.

Die im Gesetzgebungsprojekt vorgesehenen Bestimmungen zur Entlastung von der Verrechnungssteuer soll ebenfalls die reibungslose Durchführung der abkommensrechtlichen Vorgaben sicherstellen. Zudem werden durch die Strafbestimmungen Fehlverhalten im Rahmen der Entlastung analog zur Regelung in intern schweizerischen Situationen unter Strafe gestellt.

Von diesen neuen Regelungen nicht betroffen sind Bereiche der Abkommen, zu welchen bereits spezifischen Regelungen der Umsetzung bestehen (z.B. StAhiG). Die in jenen Gesetzen vorgesehenen Verfahren werden durch das StADG nicht berührt.

Mit diesem Gesetzgebungsprojekt soll die Anwendung der DBA und anderer Abkommen im Steuerbereich für alle Beteiligten (auch administrativ) erleichtert und Rechtssicherheit geschaffen werden.

1.3 Geprüfte Alternativen und gewählte Lösung

Ein Ziel der Totalrevision des StADG ist es, die Durchführung der Abkommen im Steuerbereich auf Gesetzesstufe zu regeln. Gewisse Punkte benötigen eine Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn. Eine alternative Regelung auf Verordnungsstufe würde diese Anforderungen nicht erfüllen können.

2 Grundzüge der Vorlage

2.1 Die beantragte Neuregelung

2.1.1 Verständigungsverfahren

Hauptaugenmerk der Revision liegt auf dem Verfahren zur Vermeidung einer nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung. Bei der eigentlichen Durchführung des Verständigungsverfahrens zwischen den Staaten ist die steuerpflichtige Person selbst nicht Verfahrenspartei. Trotzdem hat sie verschiedene Rechte und Pflichten, insbesondere geht von ihr die Einleitung des Verfahrens aus. Dass das für die Verwaltung grundsätzlich geltende Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG)⁷ im Bereich der Verständigungsverfahren zu einer angemessenen Lösung führt, ist nicht gewährleistet, da das Verständigungsverfahren im Vergleich zum nationalen Verfahren weniger streng betreffend Form und Frist sein soll, um den Staaten mehr Raum für eine Lösungsfindung zu geben. Insofern soll neu die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gesetzlich geregelt werden. Weiter wird

⁷ SR 172.021

zur reibungslosen Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen eine sogenannte Umsetzungsverfügung geschaffen, da die Verständigungsvereinbarungen gemäss heutiger Praxis innerstaatlich nur über den Weg der Revision angewandt werden können. Mittels dieser Umsetzungsverfügung können die Steuerbehörden die Verständigungsvereinbarung umsetzen, auch wenn bereits eine rechtskräftige Verfügung oder ein Entscheid in der Sache vorliegt. Mit dieser Art der Umsetzung wird der Stellung der Verständigungsverfahren gemäss den DBA Rechnung getragen.

2.1.2 Weitere Bestimmungen

Im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf der Grundlage eines Abkommens wird die Durchführung sichergestellt, indem das Verfahren in Anlehnung an die nationalen Verfahrensbestimmungen geregelt wird. Zudem wird die Durchführung - ebenfalls vergleichbar mit dem rein innerstaatlichen Entlastungsverfahren - mittels Strafnormen gesichert.

Schliesslich werden neue Strafbestimmungen bezüglich der Anrechnung der ausländischen Residualsteuer ins Gesetz aufgenommen, welche bis anhin in die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung⁸ (VpStA) integriert waren.

Auch nach der Totalrevision behält der Bundesrat die Kompetenz, Ausführungsbestimmungen zur Durchführung der DBA und anderer Abkommen im Steuerbereich zu erlassen. Diese Flexibilität ist noch immer wichtig, damit mit den geeigneten Massnahmen auf neue Entwicklungen bei den Abkommen im Steuerbereich reagiert werden kann.

2.2 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen

Die vorliegende Totalrevision des StADG ändert die von der Schweiz in den Abkommen im Steuerbereich eingegangenen Verpflichtungen (Gewährung der Entlastung von der Verrechnungssteuer, Durchführung der Verständigungsvereinbarung) nicht. Diese bestehen aufgrund der Staatsverträge unabhängig von der vorliegenden Totalrevision. Die Totalrevision soll jedoch beitragen, die Durchführung der Abkommen zu sichern, Rechtssicherheit zu schaffen und soweit möglich – im Vergleich zur aktuellen Situation – die Verfahren zu vereinfachen. Insofern sollten keine zusätzlichen Regulierungskosten entstehen.

2.3 Umsetzungsfragen

Das vorliegende Gesetz stellt in seinem Anwendungsbereich die Durchführung der DBA und der anderen Abkommen im Steuerbereich sicher, klärt die Verfahrensrechte und trägt damit zur effizienten Verfahrensführung bei.⁹

3 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

Titel des Gesetzes

Einzelne Artikel der Kapitel 3. bis 5. betreffen nicht nur die DBA, sondern auch andere Abkommen im Steuerbereich. Auch Verständigungsverfahren können ihre Grundlage in anderen Abkommen haben, so insbesondere im AIA-Abkommen. Daher ist eine Anpassung des Titels des Gesetzes notwendig.

Art. 1 Gegenstand

Abs. 1

Abs. 1 hält in ganz grundsätzlicher Art und Weise fest, dass dieses Gesetz die Durchführung von DBA und anderen internationalen Abkommen im Steuerbereich regelt. Da jedoch bereits andere Gesetze bestehen, die dies in spezifischen Bereichen tun (StAhiG, ALBAG, AIAG), wird zur Klarstellung ebenfalls festgehalten, dass diese anderen Bundesgesetze in

⁸ SR 672.201

⁹ Bezüglich der Verständigungsverfahren beträgt gemäss einem Bericht der Eidgenössischen Finanzkontrolle EFK vom 2018 die durchschnittliche Verfahrensdauer rund 2 Jahre.
https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/wirtschaft_und_verwaltung/oeffentliche_finanzen_und_steuern/17453/17453BE_Endg%C3%BCltige_Fassung_V04.pdf (Juni 2019).

ihrem Anwendungsbereich dem StADG vorgehen. Abs. 1 stellt somit die Abgrenzung zwischen den verschiedenen Gesetzen sicher.

Abs. 2

In Abs. 2 werden die wesentlichen im Gesetz geregelten Bereiche aufgezählt.

Abs. 3

Enthält das im Einzelfall anwendbare Abkommen vom StADG abweichende Bestimmungen, gehen diese als Staatsvertragsrecht dem Landesrecht vor. Gerade bei den Verständigungsverfahren enthalten die Abkommen vereinzelt Regelungen, welche sich von den in diesem Gesetz verankerten unterscheiden. Ein Beispiel dafür sind Regelungen zur zeitlichen Begrenzung der Umsetzung (vgl. die Ausführungen zu Art. 21).

Art. 2 Geltungsbereich dieses Kapitels

Im zweiten Kapitel des Gesetzes sind die Verfahren zur Vermeidung einer nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung geregelt (Verständigungsverfahren). Die materiellrechtlichen Grundlagen für dieser Verständigungsverfahren zwischen der Schweiz und ihren Vertragspartnern befinden sich in den Abkommen selbst. Fast ausschliesslich sind dies heute die DBA, was jedoch nicht bedeutet, dass nicht auch andere Abkommen im Steuerbereich die Durchführung von Verständigungsverfahren vorsehen können (vgl. z.B. AIA-Abkommen). Im OECD-MA sind die Verständigungsverfahren in Art. 25 geregelt. Die Schweiz übernimmt diesen Artikel grundsätzlich in ihre DBA. Die Abs. 1 und 2 von Art. 25 OECD-MA betreffen die von der steuerpflichtigen Person eingeleiteten Verständigungsverfahren im Einzelfall und Abs. 3 die von diesem Gesetz nicht erfassten allgemeinen Verständigungs- bzw. Konsultationsverfahren zur Regelung von Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Auslegung oder der Anwendung des Abkommens zwischen den Vertragsstaaten.

Charakteristisch für die von Art. 2 erfassten Verständigungsverfahren ist, dass sie auf Antrag einer steuerpflichtigen Person eingeleitet werden, weil eine nicht dem Abkommen entsprechende Besteuerung eingetreten ist oder zumindest droht. Die Behörde, bei welcher das Gesuch gestellt wird, leitet in der Folge das zwischenstaatliche Verfahren ein, sofern die Voraussetzungen des Abkommens erfüllt sind und sie nicht selbst eine abkommenskonforme Besteuerung herbeiführen kann. Die eigentliche Durchführung der Verständigungsverfahren zwischen den Behörden der Vertragsstaaten findet anschliessend ausschliesslich zwischen diesen statt (Art. 12). Dabei sehen die Abkommen meist weder ein konkretes Verfahren noch eine Verpflichtung zur Einigung vor. Einzig, wenn der Fall in der Folge aufgrund einer Schiedsklausel im anwendbaren Abkommen von einer Schiedsstelle beurteilt werden kann, ist sichergestellt, dass es zu einer Lösung kommt.

Verständigungsverfahren sind unabhängig von nationalen (Rechtsmittel-)Verfahren. Die von der abkommenswidrigen Besteuerung betroffene Person kann somit sowohl das innerstaatliche Verfahren weiterführen und ein Rechtsmittel ergreifen, als auch die Durchführung eines Verständigungsverfahrens beantragen. Aufgrund dieser Parallelität der Verfahren gilt es jedoch sicherzustellen, dass es nicht erneut zu Doppelbesteuerungen oder zu ungewollten doppelten Nichtbesteuerungen kommt. Daher muss vor der Umsetzung (Art. 18 ff.) der Verständigungsvereinbarung in der Schweiz die Zustimmung der von der Umsetzung betroffenen Person (bzw. der Personen) eingeholt werden. Die Zustimmung zur Verständigungsvereinbarung beinhaltet gleichzeitig einen Rechtsmittelverzicht, welcher verhindert, dass ein allenfalls noch laufendes innerstaatliches Rechtsmittelverfahren zu einer von der Verständigungsvereinbarung abweichenden Lösung kommt (Art. 15 und 16).

Gegenstand der von diesem Gesetz erfassten Verständigungsverfahren ist somit jeweils ein konkreter Einzelfall. Nicht von der Definition erfasst sind dagegen allgemeine Verständ-

digungsverfahren bzw. sogenannte Konsultationsverfahren zwischen der Schweiz und einem Vertragsstaat (vgl. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA). Diese werden ohne Antrag einer steuerpflichtigen Person ausschliesslich zwischen den Vertragsstaaten durchgeführt und benötigen keine weitergehenden nationalen Verfahrensbestimmungen. Die Regelungen in den Abkommen genügen. Schliesslich werden auch Vorabverständigungsverfahren über Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen (sog. "Advance Pricing Arrangements" oder APA) vom StADG nicht erfasst. Mit diesen Verfahren legen die zuständigen Behörden gestützt auf Art. 25 Abs. 3 OECD-MA die zwischen verbundenen Unternehmen anwendbaren Verrechnungspreise für künftige Steuerperioden fest. Die Staaten sind jedoch gemäss Abkommen nicht zur Durchführung solcher Verfahren verpflichtet. Sie sind damit vergleichbar mit Vorabauskünften (sog. Rulings) im innerstaatlichen Steuerverfahren. APA werden zwar auf Gesuch einer steuerpflichtigen Person eingeleitet, erfüllen jedoch das Kriterium der bestehenden oder drohenden abkommenswidrigen Besteuerung nicht. Eine Regelung ist im vorliegenden Gesetz deshalb nicht vorgesehen und aufgrund der Charakteristik der APA auch nicht notwendig.

Währenddem sich also die Grundlage für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens in einem internationalen Abkommen befindet, soll das zweite Kapitel des StADG die verfahrensrechtliche Durchführung der Verständigungsverfahren innerstaatlich sicherstellen.

Art. 3 Zuständige Behörde

Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c Geschäftsordnung des EFD vom 15. Juni 2016 ist die zuständige Behörde für die Durchführung von Verständigungsverfahren das SIF. Entsprechend wird diese Zuständigkeit auch im Gesetz festgehalten.

Art. 4 Gesuchstellende Person

Die gesuchstellende Person ist die Person, die die Durchführung eines Verständigungsverfahrens beantragt. Das Gesuch kann - insbesondere in Konzernverhältnissen - auch verbundene Personen bzw. mehrere Personen (z.B. Mutter- und Tochtergesellschaft, Ehepaar) betreffen.

Art. 5 Gesuch

Dem anwendbaren Abkommen im Steuerbereich ist zu entnehmen, in welchem Staat ein Verständigungsverfahren beantragt werden kann. Wird das Gesuch um Durchführung eines Verständigungsverfahrens in der Schweiz gestellt, geht dem zwischenstaatlichen Verfahren ein Einleitungsverfahren in der Schweiz voraus. Ziel dieses Einleitungsverfahrens ist die Prüfung, ob die Voraussetzungen zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens erfüllt sind.

Abs. 1

Gemäss Abs. 1 muss ein Gesuch beim SIF eingereicht werden. Indem der Wortlaut die Einreichung des Gesuchs verlangt, ist die Stellung mündlicher Gesuche ausgeschlossen. Es muss also ein Gesuch in Textform "eingereicht" und es kann kein mündliches Gesuch "gestellt" werden. Diese Anforderungen an die Form entsprechen der bereits heute gelebten Praxis.

Abs. 2

Das Gesuch muss gewisse Mindestanforderungen erfüllen. Sie werden in diesem Absatz aufgezählt. Da es sich um internationale Sachverhalte handelt, verfügt meist nur die steuerpflichtige Person über Informationen aus den Steuerverfahren in den beiden Staaten. Diese muss sie darlegen, damit das SIF den Fall überhaupt zu bearbeiten beginnen kann.

Das SIF publiziert ein Merkblatt, welches Hinweise über Form und Inhalt des Gesuchs um Einleitung eines Verständigungsverfahrens enthält. Dieses hat als Merkblatt keine verbindliche Wirkung, erleichtert jedoch die Gesuchstellung.

Abs. 3

Das Gesuch ist in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch einzureichen.

Abs. 4

Genügt das Gesuch den Anforderungen dieses Artikels nicht oder lassen die Anträge oder die Begründung die nötige Klarheit vermissen, fordert das SIF die betroffene Person auf, das Gesuch zu verbessern. Dazu wird der gesuchstellenden Person eine Frist angesetzt.

Art. 6 Mitwirkungspflicht

Während des gesamten Verfahrens zur Vermeidung einer nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung hat die gesuchstellende Person dem SIF Auskünfte zu erteilen und benötigte Unterlagen einzureichen. Für das Einleitungsverfahren ist diese Pflicht in Art. 6 geregelt. Diese in den meisten Steuergesetzen zu findende Pflicht zur Auskunft bzw. Mitwirkung der gesuchstellenden Person ist für das SIF wichtig, damit es den Sachverhalt abklären kann. Oft ist nur die gesuchstellende Person im Besitz der relevanten Unterlagen.

Die Durchführung des Verständigungsverfahrens findet zwischen den Vertragsstaaten statt. In diesem zwischenstaatlichen Verfahren gibt es grundsätzlich keine Regeln zur Verteilung der Beweislast. Es ist daher von besonderer Bedeutung, dass die gesuchstellende Person der zuständigen Behörde die verlangten Auskünfte vollständig erteilt, damit diese sich ein umfassendes Bild des relevanten Sachverhalts machen kann. Tut sie dies im Rahmen des Einleitungsverfahrens nicht oder nur ungenügend, wird das Gesuch abgelehnt (vgl. nachfolgend Art. 7).

Art. 7 Nichteintreten auf das Gesuch

Art. 7 nennt verschiedene Gründe, bei deren Vorliegen das Gesuch der gesuchstellenden Person abgelehnt wird. Das SIF teilt dies der gesuchstellenden Person schriftlich mit.

Grundsätzlich ist die Schwelle für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens tief anzusetzen. Einzig, wenn gewisse Grundvoraussetzungen nicht erfüllt sind, wird das zwischenstaatliche Verfahren nicht eingeleitet.

Bst. a:

Unter diesen Punkt fallen sämtliche Anforderungen, welche das anwendbare Abkommen an die Einleitung und die Durchführung des Verständigungsverfahrens stellt. So findet sich in zahlreichen DBA beispielsweise die Voraussetzung, dass der Fall innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Massnahmen, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, unterbreitet werden muss. Wird diese Frist nicht eingehalten, kann kein Verständigungsverfahren mehr eingeleitet werden. Ebenfalls zu keiner Einleitung kommt es, wenn (noch) keine abkommenswidrige Besteuerung besteht bzw. droht (verfrühte Gesuche).

Bst. b:

Dieser Buchstabe erfasst Fälle, in welchen das Gesuch grundlegende inhaltliche Anforderungen nicht erfüllt und der Mangel nicht innert Frist behoben wird.

Bst. c:

Ist das SIF trotz Rückfragen aufgrund fehlender Informationen nicht in der Lage, sich ein Urteil darüber zu bilden, ob die Einwendung begründet ist und gegebenenfalls inwieweit die abkommenswidrige Besteuerung im eigenen oder im anderen Staat liegt, kann dies die

Ablehnung des Zugangs zum Verständigungsverfahren rechtfertigen. Wie zu Art. 6 erwähnt, ist es in einem internationalen Verfahren von besonderer Bedeutung, dass die gesuchstellende Person sämtliche notwendigen Informationen nach bestem Wissen und Gewissen offenlegt.

Art. 8 Kosten und Entschädigungen

Für die Behandlung des Gesuchs um Einleitung eines Verständigungsverfahrens werden der gesuchstellenden Person keine Kosten auferlegt. Entschädigungen werden ebenfalls nicht gesprochen.

Art. 9 Anwendbares Verfahrensrecht

Soweit das StADG nichts anderes bestimmt, ist das VwVG im Rahmen des Einleitungsverfahrens in der Schweiz anwendbar. In diesem Verfahrensabschnitt kommt der gesuchstellenden Person Parteistellung zu, was die Anwendung des VwVG rechtfertigt. Da es sich beim Verständigungsverfahren um ein Steuerverfahren handelt, ist das VwVG wie in Art. 2 Abs. 1 VwVG festgehalten nur eingeschränkt anwendbar.

Im nachfolgenden Verfahrensabschnitt, dem eigentlichen Verständigungsverfahren zwischen den Staaten (Art. 12 ff.), kommt der gesuchstellenden Person demgegenüber keine Parteistellung mehr zu. Das Verfahren wird einzig auf Grundlage des DBA zwischen den Behörden der Staaten geführt. Das VwVG findet somit nur im Einleitungsverfahren, aber nicht im zwischenstaatlichen Verfahren Anwendung.

Art. 10 Information der Steuerbehörden

Abs. 1

Das SIF informiert die für den Fall zuständigen schweizerischen Steuerbehörden über sämtliche sie betreffende Verständigungsfälle. Dies kann im Einzelfall auch erst nach Abschluss des Verfahrens sein, falls die Besteuerung in der Schweiz zwischenstaatlich nicht strittig ist und einzig der andere Staat seine Veranlagung korrigieren muss. Solche Fälle kommen vereinzelt vor und aus verfahrensökonomischer Sicht ist es vorteilhaft, wenn diese bei Gelegenheit mit dem anderen Staat direkt gelöst werden können, ohne dass zuvor eine landesinterne Konsultation durchgeführt werden muss.

Abs. 2

Ist in einem Verständigungsfall die Besteuerung in der Schweiz betroffen, so erhält die Steuerbehörde, die für die Steuern zuständig ist, die Gegenstand des Verständigungsverfahrens sind, Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Stellungnahme der Steuerbehörde ist ein wichtiger Bestandteil des schweizerischen Positionsbezugs gegenüber dem anderen Vertragsstaat. Die Steuerbehörde als veranlagende Behörde ist mit dem konkreten Sachverhalt vertraut und verfügt über entsprechende Unterlagen. Das SIF weist die Steuerbehörde falls notwendig auf die zeitliche Dringlichkeit eines Falles hin.

Art. 11 Amtshilfe

Zur Abklärung der relevanten Umstände des Falles ist es für das SIF wichtig, an die notwendigen Informationen und Auskünfte zu gelangen. Ebenfalls kann es für die zuständige Steuerbehörde im Rahmen der Umsetzung wichtig sein, weitere Informationen vom SIF zu erhalten. Daher ist in Art. 11 die Amtshilfe anderer Behörden geregelt. Inhaltlich entspricht Art. 11 vergleichbaren Normen in verschiedenen Steuergesetzen des Bundes (vgl. Art. 112 DBG).

Art. 11 regelt nur die Amtshilfe zwischen Behörden der Schweiz. Die internationale Amtshilfe richtet sich nach den entsprechenden Regeln in den Abkommen (z.B. DBA). Diese können unter Umständen die innerstaatliche Amtshilfe einschränken. Enthält es nämlich

spezifische Normen zum Informationsaustausch und schränken diese Normen die Verwendung der erhaltenen Informationen ein, so gehen diese Einschränkungen der allgemeinen Amtshilfe nach Art. 11 gemäss Art. 1 Abs. 3 vor.

Art. 12 Stellung und Mitwirkungspflicht der gesuchstellenden Person

Während im 2. Abschnitt das Einleitungsverfahren in der Schweiz behandelt wurde, kommt der 4. Abschnitt unabhängig davon zur Anwendung, ob das Verständigungsverfahren in der Schweiz oder in einem anderen Staat beantragt wurde.

Verfahren zur Vermeidung einer nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung haben, wie es der Name sagt, das Ziel, abkommenswidrige Besteuerungen zu vermeiden. Beim Verfahren gemäss Art. 12 ff. handelt es sich um das eigentliche Verständigungsverfahren zwischen den Staaten. Grundlage dieses Verfahrens ist stets ein entsprechendes Abkommen und nicht das vorliegende Gesetz. Aus völkerrechtlicher Sicht ist das Verständigungsverfahren als diplomatisches Streitbeilegungsmittel einzuordnen. Dieses auf Völkerrecht basierte Verfahren findet ausschliesslich zwischen den beiden Vertragsstaaten statt. In den meisten Abkommen sind die beiden Staaten zu keinem festgelegten Vorgehen verpflichtet, sondern bloss zu einem Versuch, eine Verständigung zu erreichen (vgl. Art. 25 Abs. 2 OECD-MA "l'autorité compétente s'efforce" bzw. "the competent authority shall endeavour"). Die zuständigen Behörden haben daher einen grossen Spielraum, wie das Verfahren anzugehen ist. Es ist ein Verfahren sui generis und nicht mit einem nationalen Rechtsmittelverfahren zu vergleichen.

Abs. 1

Aus den bis heute abgeschlossenen Abkommen und daraus abgeleitet aus Art. 12 dieses Gesetzes ergibt sich, dass die gesuchstellende Person nicht Partei des Verständigungsverfahrens ist und nicht unmittelbar am zwischenstaatlichen Verfahren teilnimmt. Durch ihr Gesuch wird das Verfahren aber immerhin initiiert und sie hat die Möglichkeit, der zuständigen Behörde von sich aus weitere Stellungnahmen und Unterlagen zukommen zu lassen. Zudem kann sie sich über den Stand des Verfahrens unterrichten lassen.

Das Verfahren findet somit grundsätzlich einzig zwischen den zuständigen Behörden der beiden Staaten statt. Dabei unterliegt die Kommunikation zwischen den Behörden der Vertraulichkeit¹⁰ und Akteneinsicht ist nicht vorgesehen¹¹. Keine Einschränkung der Akteneinsicht besteht jedoch hinsichtlich der Akten, die die steuerpflichtige Person selbst zur Verfügung gestellt hat. Der zwischenstaatlich vereinbarte Nichteinbezug der gesuchstellenden Person in das Verfahren soll es den zuständigen Behörden erleichtern, Lösungen – insbesondere auch Kompromisse – zu finden. Zwangsläufig muss eine oder beide Behörden während des Verfahrens von ihrer ursprünglichen Position abrücken, damit die von der gesuchstellenden Person gerügte abkommenswidrige Besteuerung behoben werden kann. Die Vertraulichkeit des Verfahrens erleichtert dies. Zudem wird verhindert, dass aus einem Kompromiss in einem Einzelfall ein Präjudiz werden könnte.

Die Vertraulichkeit des internationalen Streitbeilegungsverfahrens bringt es mit sich, dass der gesuchstellenden Person keine Einsicht in die Akten dieses zwischenstaatlichen Verfahrens gewährt werden kann. Diese Einschränkung erscheint vorliegend vertretbar zu sein, da das Verständigungsverfahren, im Unterschied beispielsweise zum Amtshilfeverfahren, von der gesuchstellenden Person selbst beantragt wird im Wissen, dass es sich gemäss Abkommen um ein zwischenstaatliches Verfahren handelt, in welchem sie selbst nicht Partei ist. Entsprechend wird auch ein allfälliges Verhandlungsergebnis nur mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person umgesetzt (Art. 15).

¹⁰ Vgl. "confidentiality of government to government communication" in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, Best Practice No 14.

¹¹ Vgl. auch Art. 25 Rz. 61 des Kommentars zum OECD-Musterabkommens.

Abs. 2

Abs. 2 hält nochmals fest, dass die gesuchstellende Person auch in diesem Verfahrensabschnitt zur Auskunft und zur Einreichung weiterer Unterlagen verpflichtet ist. Die Durchführung eines Augenscheins bei der gesuchstellenden Person allenfalls zusammen mit der Behörde des anderen Staats (Vorortbesuche) ist im Rahmen des Verständigungsverfahrens jedoch nur mit Zustimmung der gesuchstellenden Person möglich.

Art. 13 Übertragung der Verhandlungsführung

Art. 13 ist auf Konstellationen gerichtet, in welchen die Gewinnabgrenzung zwischen einer Betriebsstätte und einer verbundenen Konzerngesellschaft Streitgegenstand ist. Da die Betriebsstätte nicht als ansässige Person gilt, kann der Staat der Betriebsstätte sich gemäss den heute verwendeten Regelungen in den DBA nicht direkt mit dem Staat der Konzerngesellschaft im Rahmen eines Verständigungsverfahrens über die Gewinnabgrenzung verständigen. Solche Konstellationen werden von den Abkommen im Steuerbereich bis jetzt noch nicht erfasst. Vielmehr ist das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Konzerngesellschaft und dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses der Betriebsstätte anwendbar. Da jedoch der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses unter Umständen kein (steuerliches) Interesse an einem Verständigungsverfahren hat, weil nur die Besteuerung im Staat der Betriebsstätte von der abkommenswidrigen Besteuerung betroffen ist, können solche Konstellationen zu unbefriedigenden Ergebnissen führen.

Mit der in diesem Artikel vorgesehenen Delegation der Verhandlungskompetenz ist es möglich, dass die Staaten, deren steuerliche Interessen betroffen sind, tatsächlich das Verfahren miteinander durchführen oder dass sie zumindest ins Verfahren einbezogen werden können. Abs. 1 kommt dabei zur Anwendung, wenn die Schweiz beispielsweise als Ansässigkeitsstaat des Stammhauses die Verhandlungsführung an den Staat der Betriebsstätte delegieren möchte. Die Möglichkeit zur Delegation ändert nichts daran, dass der Abschluss der Vereinbarung in solchen Fällen gemäss Art. 14 letztlich durch das SIF zu erfolgen hat. Abs. 2 ermöglicht es dem SIF zur Sicherung der steuerlichen Interessen der Schweiz, sich in Verhandlungen einzubringen, auch wenn nur die Betriebsstätte in der Schweiz gelegen ist. Selbstredend sind solche Delegationen nur möglich, falls alle beteiligten Staaten damit einverstanden sind bzw. dazu Hand bieten können.

Art. 14 Abschluss des Verständigungsverfahrens

Abs. 1

Mit dem Abschluss einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der betroffenen Vertragsstaaten endet das zwischenstaatliche Verfahren. Das SIF informiert in der Folge die gesuchstellende Person in der Schweiz über das Verhandlungsergebnis.

Abs. 2

Eine Verständigungsvereinbarung ist eine völkerrechtliche Vereinbarung zwischen den Behörden zweier Staaten und richtet sich nicht wie eine Verfügung an die gesuchstellende Person. Insofern kann weder gegen den Abschluss noch gegen den Inhalt der Vereinbarung ein innerstaatliches Rechtsmittel ergriffen werden.

Keine besondere Erwähnung bzw. Regelung in diesem Gesetz benötigen die Schiedsverfahren nach den DBA. Zwar ist es möglich, dass das anwendbare Abkommen unter gewissen Umständen die Möglichkeit der Durchführung eines Schiedsverfahrens vorsieht, falls sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht innert gewisser Frist auf eine Lösung einigen können. Ein solches Schiedsverfahren ist jedoch kein eigenständiges Verfahren, sondern Bestandteil des Verständigungsverfahrens. Ein ergangener Schieds-

spruch muss durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten mittels einer Verständigungsvereinbarung umgesetzt werden, womit letztlich in der Schweiz wiederum eine Verständigungsvereinbarung und nicht ein Schiedsspruch umzusetzen ist.

Art. 15 Zustimmung zur Umsetzung

In den vorangegangenen Artikeln dieses Kapitels wird jeweils von der gesuchstellenden Person gesprochen. Im Rahmen der Umsetzung der Verständigungslösung kann es aber gerade in Fällen, die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen betreffen, vorkommen, dass die Umsetzung in der Schweiz ein verbundenes Unternehmen und nicht die im Ausland ansässige Konzerngesellschaft, die das Gesuch gestellt hat, betrifft. Insofern wird in den folgenden Artikeln jeweils von der "betroffenen Person" gesprochen.

Abs. 1

Falls die Verständigungsvereinbarung eine Änderung der Besteuerung in der Schweiz notwendig macht, wird diese Vereinbarung gemäss Art. 15 erst mit der Zustimmung der betroffenen Person (gesuchstellende Person bzw. Personen oder allenfalls auch eine verbundene Person (Tochtergesellschaft)) umgesetzt. Falls mehrere Personen betroffen sind und zustimmen müssen, ist für die Verbindlichkeit die Zustimmung sämtlicher Personen notwendig. Meist ist die Notwendigkeit der Zustimmung bereits Bestandteil der Verständigungsvereinbarung zwischen den Staaten. In diesen Fällen hat Abs. 1 keine eigenständige Bedeutung.

Bei einer Verweigerung der Zustimmung durch die betroffene Person (bzw. eine der betroffenen Personen) bleibt die bisherige von der Steuerbehörde veranlagte Besteuerung in der Schweiz bestehen und es kommt zu keiner Umsetzung der Verständigungsvereinbarung.

Abs. 2

Mit der Zustimmung verknüpft ist ein Rechtsmittelverzicht. Der Rechtsmittelverzicht ist notwendig, damit im Ergebnis eine zu tiefe Besteuerung verhindert werden kann. Würde nämlich eine betroffene Person ein weiteres (innerstaatliches) Rechtsmittel ergreifen im Zusammenhang mit dem in der Verständigungsvereinbarung geregelten Gegenstand, könnte es im Falle eines Obsiegens zu einer ungerechtfertigten (doppelten) Nichtbesteuerung kommen, da der eine Staat aufgrund der Verständigungsvereinbarung und der andere aufgrund des Gerichtsurteils nicht besteuern dürften. Dieser Rechtsmittelverzicht umfasst einzig Rechtsmittelverfahren im Zusammenhang mit dem in der Verständigungsvereinbarung geregelten Gegenstand.

Von diesem Rechtsmittelverzicht nicht betroffen sind Rechtsmittel gegen die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung durch die Steuerbehörde. So ist es der von der Umsetzung betroffenen Person nicht verwehrt, diese Umsetzung gerichtlich prüfen zu lassen (vgl. nachfolgend Art. 19 Abs. 4). Zusammenfassend können Rechtsmittel demnach weder gegen die Verständigungsvereinbarung als solche (Art. 14 Abs. 2), noch, nach Zustimmung zur Vereinbarung, im Zusammenhang mit dem in der Verständigungsvereinbarung geregelten Gegenstand (Art. 15 Abs. 2) ergriffen werden. Gegen eine (unrichtige) Umsetzung der Verständigungsvereinbarung stehen demgegenüber die üblichen Rechtsmittel zur Verfügung (Art. 19 Abs. 4).

Art. 16 Innerstaatliche Übereinkunft

In den DBA ist vorgesehen, dass nach Eingang eines Gesuchs der ersuchte Staat zuerst prüft, ob er die abkommenswidrige Besteuerung ohne Einbezug des anderen Staates beheben kann. Das Bestehen einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage, damit in unbestrittenen Fällen unilateral Abhilfe geschaffen werden kann, wenn keine innerstaatlichen Rechtsbehelfe mehr zur Verfügung stehen, wird in der Schweiz teilweise in Zweifel gezogen. Auch wenn es offensichtlich und unbestritten ist, dass eine Korrektur in der Schweiz

vorzunehmen ist, muss bis heute in diesen Fällen ein Verständigungsverfahren zum Abschluss einer zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarung durchgeführt werden. Dies verursacht administrativen Aufwand und sorgt für zeitliche Verzögerungen.

Art. 16 ermöglicht es neu, in klaren Fällen eine innerstaatliche Korrektur der bisherigen Besteuerung vorzunehmen, ohne ein Verständigungsverfahren einleiten zu müssen. Kommen die Steuerbehörde und das SIF zweifelsfrei überein, dass eine Korrektur in der Schweiz zu erfolgen hat, z.B. weil ein Einkommen nach dem anwendbaren DBA und dem liquiden Sachverhalt in der Schweiz nicht oder nur teilweise besteuert werden darf, so können sie eine solche ohne Einbezug des anderen Staates vornehmen. Die Möglichkeit der innerstaatlichen Übereinkunft stellt im Vergleich zur bisherigen Praxis eine administrative Erleichterung dar. Die zuständige Behörde sorgt dafür, dass der andere Staat von einer solchen innerstaatlichen Übereinkunft informiert wird. Gleich wie bei einer Verständigungsvereinbarung bedarf die innerstaatliche Übereinkunft der Zustimmung der betroffenen Person (Abs. 2) und mit der Zustimmung ist ein Verzicht auf Rechtsmittel im Zusammenhang mit dem in der Übereinkunft geregelten Gegenstand verbunden (Abs. 3).

Art. 17 Kosten und Entschädigung

Das Verständigungsverfahren bezweckt eine Besteuerung herzustellen, wie sie die Vertragsstaaten nach dem anwendbaren Abkommen beabsichtigt haben. Die gesuchstellende Person ist nicht Teil des Verfahrens. Es ist daher internationale Usanz, dass das Verfahren kostenlos für sie ist¹². Im Gesetz ist deshalb festgehalten, dass die zuständige Behörde der gesuchstellenden Person keine Kosten für das Verständigungsverfahren auferlegt.

Da die gesuchstellende Person nicht am Verfahren beteiligt ist, ist auch eine Entschädigung für das Verständigungsverfahren an sie ausgeschlossen.

Art. 18 Grundsätze

Verständigungsverfahren haben ihre Grundlage in einem zwischenstaatlichen Abkommen. Aus diesen Abkommen ergibt sich, dass die Staaten verpflichtet sind, die abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen umzusetzen. Bei den Verständigungsvereinbarungen selbst handelt es sich ebenfalls um Vereinbarungen völkerrechtlicher Natur.

Falls durch die Verständigungsvereinbarung die Besteuerung in der Schweiz betroffen ist, ist ein weiterer innerstaatlicher Schritt notwendig, um das Resultat der Verständigungsvereinbarung umzusetzen. Dieser Umsetzungsakt hat gemäss heutiger Praxis seine Grundlage nicht direkt im DBA, sondern bedarf einer zusätzlichen innerstaatlichen gesetzlichen Regelung.

Abs. 1 und Abs. 2

Art. 18 Abs. 1 und 2 halten fest, dass nach Mitteilung des SIF, die Verständigungslösung von Amtes wegen durch die zuständige Steuerbehörde umzusetzen ist. Die verfahrensrechtliche Form der Umsetzung hängt dabei von der betroffenen Steuer, den entsprechenden Steuergesetzen und vom Stand des innerstaatlichen Verfahrens ab. Ist das relevante Steuerjahr beispielsweise noch nicht veranlagt, genügt die Berücksichtigung der Verständigungsvereinbarung bei der ordentlichen Veranlagung zur Umsetzung und somit zur Erfüllung der staatsvertraglich eingegangenen Verpflichtung. Gleiches ist denkbar, falls eine Verfügung noch nicht rechtskräftig ist, weil das innerstaatliche Beschwerdeverfahren noch läuft. In diesen Fällen kann die Steuerbehörde – falls es das anwendbare Verfahrensrecht zulässt – mittels Wiedererwägung die Verständigungsvereinbarung umsetzen.

¹² "Typically there are no fees charged by the competent authorities for MAP cases" in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, S. 15.

Genügen die bereits bestehenden innerstaatlichen Mittel, um die Verständigungsvereinbarung in der Schweiz umzusetzen, sind keine weiteren Verfahren in diesem Gesetz (Umsetzungsverfügung) notwendig.

Abs. 3

Eine Umsetzung soll unabhängig der verfahrensrechtlichen Form nur dann erfolgen, wenn laufende Rechtsmittelverfahren, welche in Zusammenhang mit dem in der Verständigungsvereinbarung geregelten Gegenstand stehen, abgeschlossen sind. Dieser Artikel steht im Zusammenhang mit dem in Art. 15 Abs. 2 geregelten Rechtsmittelverzicht. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass die Schweiz die gegenüber dem anderen Staat eingegangene Verpflichtung umsetzen kann. Würden Rechtsmittelverfahren hingegen nicht beendet, bestünde die Gefahr neuer Doppelbesteuerungen bzw. (doppelter) Nichtbesteuerungen, wenn für den gleichen Gegenstand nach Abschluss und Umsetzung der Verständigungsvereinbarung noch ein Gerichtsurteil in der Schweiz ergehen würde. Der Abschluss des Verfahrens wird meist aufgrund eines Rückzugs oder einer Wiedererwägung erfolgen.

Art. 19 Umsetzungsverfügung

Abs. 1

Ist es nicht mehr möglich, die Verständigungsvereinbarung in einem noch laufenden (Veranlagungs-)Verfahren von Amtes wegen umzusetzen (vgl. oben zu Art. 18 Abs. 1 und 2), erfolgt die Umsetzung durch Erlass einer Umsetzungsverfügung. Mit Art. 19 wird eine Rechtsgrundlage geschaffen, die es der Steuerbehörde ermöglicht, Verständigungsvereinbarungen in jedem Fall umzusetzen.

Gegenstand der Umsetzungsverfügung ist die Verständigungsvereinbarung. Bereits bestehende Verfügungen oder Entscheide werden mitberücksichtigt, soweit sie von der Verständigungsvereinbarung abweichende Gegenstände betreffen. Die Steuerbehörde kann in die Umsetzungsverfügung sämtliche Umstände und Informationen einbeziehen, welche sich aus dem Verständigungsverfahren ergeben haben. Die neue Verfügung kann eine Erhöhung aber auch eine Reduktion der ursprünglichen Besteuerung zur Folge haben. Da die von der Umsetzung betroffene Person der Verständigungsvereinbarung zustimmen muss, was sie nur tun wird, wenn gesamthaft in beiden Staaten betrachtet für sie eine vorteilhafte Lösung erzielt wurde, sind die Interessen der betroffenen Person auch bei einer Erhöhung der Besteuerung in der Schweiz gewahrt.

Die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung mittels einer speziellen Verfügung entspricht dem Konzept von Art. 25 Abs. 1 OECD-MA, der dem Verständigungsverfahren eine von den innerstaatlichen Verfahren unabhängige Rolle zuteilt. Die nationalen Veranlagungsverfahren und die Verständigungsverfahren sind zwei voneinander unterschiedliche Verfahren mit unterschiedlichen Voraussetzungen und Regeln. Dabei hat das Verständigungsverfahren das Ziel, eine abkommenswidrige Besteuerung und insbesondere eine Doppelbesteuerung für die betroffene Person zu vermeiden. Um dies zu erreichen, ist es der zuständigen Behörde im Einzelfall auch möglich, Billigkeitserwägungen einzubeziehen.

Bisher wählte man in der Schweiz zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen den Weg der Revision. Dabei gilt das Vorliegen einer Verständigungsvereinbarung nach ständiger Praxis als (ungeschriebener) Revisionsgrund. Dieses Vorgehen ist jedoch nur eine Hilfskonstruktion zur Erfüllung der staatsvertraglich eingegangenen Verpflichtungen. Aus systematischer Sicht eignen sich die Vorschriften der Revision nicht ohne weiteres für die Umsetzung der Verständigungsverfahren. Auch ist es nicht restlos geklärt, ob in jedem Fall der notwendige Raum dafür besteht, eine Verständigungsvereinbarung als (ungeschriebenen) Revisionsgrund anzuerkennen (vgl. die entsprechenden Ausführungen in den Urteilen des Bundesgerichts 2C_706/2017, E. 3.1 und 2C_487/2017, E. 3.1, "Das besonders

streng ausgebildete abgaberechtliche Legalitätsprinzip lässt weder aussergesetzliche noch übergesetzliche Revisionsgründe zu"). Zudem kennt das Revisionsverfahren weitere Einschränkungen. So ist gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Eine solche Einschränkung des Verständigungsverfahrens kennen die bis heute vereinbarten Klauseln in den Abkommen nicht. Das Verhalten der betroffenen Person kann zwar von den zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens berücksichtigt werden. Schliessen die zuständigen Behörden jedoch eine Verständigungsvereinbarung ab, ist diese ohne weitere Prüfung des Falls und des Verhaltens der betroffenen Person umzusetzen.

Die Umsetzungsverfügung gemäss Art. 19 wird der Eigenständigkeit der Verständigungsverfahren gerecht. Da die Verständigungsverfahren unabhängig vom innerstaatlichen Verfahren ablaufen, sollte auch die Umsetzung mittels einer eigenen Verfügung erfolgen. Die von der Schweiz staatsvertraglich eingegangene Verpflichtung wird mit der Umsetzungsverfügung vollzogen und stellt zudem im Vergleich zu der bisherigen Umsetzung mittels Revision eine administrative Vereinfachung dar.

Abs. 2

Die von der Umsetzungsverfügung betroffene Person hat der Steuerbehörde alle für Umsetzung notwendigen Auskünfte zu erteilen und auf Verlangen die benötigten Unterlagen einzureichen. Die Mitwirkungspflicht ist auch in diesem Verfahrensabschnitt unerlässlich für die reibungslose Umsetzung der Verständigungsverfahren.

Abs. 3

Für das Verfahren kommen die gleichen Vorschriften, wie für das ursprüngliche Verfahren bei der Steuerbehörde zur Anwendung. Da verschiedene Steuerarten und damit auch verschiedene Steuergesetze von den Verständigungsverfahren betroffen sein können, ist es zweckmässig, wenn die weiteren Verfahrensvorschriften im Zusammenhang mit der Umsetzungsverfügung sich nach dem Recht richten, nach dem die ursprüngliche Veranlagung bzw. Verfügung erlassen wurde, die vom Gegenstand der Umsetzungsverfügung betroffen ist, oder falls keine Verfügung erlassen wurde, nach dem eine solche erlassen worden wäre. Keine Verfügung liegt teilweise in Fällen vor, in welchen in der Schweiz eine Quellensteuer auf dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erhoben wurde und die Doppelbesteuerung sich erst nach Ablauf der einschlägigen Fristen durch eine Besteuerung im Ausland ergibt. Folge einer Umsetzungsverfügung ist unter anderem auch, dass die in den Gesetzen vorgesehenen Verfahrensfristen (beispielsweise betreffend die Bezugsverjährung) in Bezug auf die Umsetzungsverfügung neu zu laufen beginnen.

Abs. 4

Gegen die Umsetzungsverfügung kann eine betroffene Person ein Rechtsmittel ergreifen. Sie kann jedoch einzig die unrichtige Umsetzung der Verständigungsvereinbarung geltend machen. Der Inhalt der Vereinbarung wurde demgegenüber von der betroffenen Person akzeptiert und kann im Umsetzungsverfahren nicht mehr in Frage gestellt werden. Dies ergibt sich auch aus Art. 15 Abs. 2 und 16. Abs. 2. Tatsachen, welche bereits im ursprünglichen Verfahren behandelt wurden und in keinem Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren stehen, können ebenfalls nicht mit einem Rechtsmittel gegen die Umsetzungsverfügung angefochten werden, da diese nicht Gegenstand der Umsetzungsverfügung sind. Anfechtungsobjekt ist somit einzig die Umsetzungsverfügung.

Art. 20 Rechtskräftige Verfügungen und Entscheide

Art. 20 hält klärend fest, dass bereits bestehende rechtskräftige Verfügungen oder Entscheide nicht vollstreckbar sind, soweit sie den in der Umsetzungsverfügung geregelten Gegenstand betreffen. Dies ist insofern von Bedeutung, da die Umsetzungsverfügung einzig die Verständigungsvereinbarung umsetzt. Die Parallelität von nationalem Verfahren

und Verständigungsverfahren erlaubt es jedoch nicht, dass die Umsetzungsverfügung bestehende Entscheide aufhebt. Vielmehr sorgt sie nur dafür, dass die von der Schweiz völkerrechtlich eingegangene Verpflichtung zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen erfüllt werden, indem eine bestehende Verfügung oder ein Entscheid soweit notwendig nicht vollstreckbar ist. Von Art. 20 nicht betroffen sind daher weitere nicht direkt auf den Gegenstand der Verständigungsvereinbarung bezogene Bestimmungen des Dispositivs. Dazu gehören auch Anordnungen zu Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Art. 21 Befristung der Umsetzungspflicht der Steuerbehörde

Abs. 1

Falls das DBA keine eigene Regelung betreffend die Frist zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung enthält, entspricht es der aktuellen Praxis in der Schweiz, eine Frist von zehn Jahren anzuwenden. Diese aus dem Revisionsrecht abgeleitete Frist stellt sicher, dass nur Steuerjahre von der Umsetzungsverfügung erfasst werden, für welche eine 10-jährige Frist im Zeitpunkt der Stellung des Gesuchs noch nicht abgelaufen ist.

Die Frist beginnt mit Eröffnung der ursprünglichen Verfügung oder des Entscheids, die den Gegenstand der Umsetzungsverfügung betreffen, zu laufen und endet mit der Gesuchstellung der gesuchstellenden Person in dem Staat, der gemäss Abkommen für die Einleitung zuständig ist. Die Frist endet also nicht erst mit der Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung. Verständigungsverfahren können abhängig vom Einzelfall und den beteiligten Staaten mehrere Jahre dauern. Für diese mitunter lange Verfahrensdauer sollte nicht die gesuchstellende Person das Risiko tragen müssen. Dies rechtfertigt sich insbesondere, da sie vom zwischenstaatlichen Verfahren ausgeschlossen ist und demnach keinen Einfluss auf dieses hat (vgl. Art. 12 ff.).

Folge einer 10-jährigen Frist wie sie in Art. 21 vorgesehen wird, ist, dass es mitunter viele Jahre nach Ende der betroffenen Steuerperiode noch zu einer Umsetzungsverfügung kommen kann. Da internationale Sachverhalte teilweise komplex sind und vor allem in anderen Staaten auch erst nach Jahren eine Steuerprüfung durchgeführt wird, ist eine grosszügige Anwendung der Frist zur Umsetzung von Verständigungsverfahren sachgerecht, um tatsächlich auch abkommenswidrige Besteuerungen vermeiden zu können. Es soll wenn möglich vermieden werden, dass in der Schweiz steuerpflichtige Personen letztlich eine Doppelbesteuerung tragen müssen.

Obwohl in Art. 1 Abs. 3 für das ganze Gesetz vorgesehen, gilt es hier speziell zu erwähnen, dass zur Umsetzungsfrist Normen in den DBA zu finden sind, die dem Art. 21 vorgehen. Das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen¹³ sieht beispielsweise in Art. 25 Abs. 2, entsprechend der Regelung im OECD-MA, eine Umsetzung "unbeschadet der Fristen des innerstaatlichen Rechts" vor. Die in Art. 21 vorgesehene Frist, gilt daher z.B. nicht bei Verständigungsverfahren im schweizerisch-niederländischen Verhältnis.

Abs. 2

Es kann Fälle geben, in welchen aufgrund einer drohenden Doppelbesteuerung ein Verständigungsverfahren eingeleitet wird, ohne dass eine Verfügung erlassen wurde (z.B. bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer vgl. Art. 26). In diesen Fällen würde die Frist von Abs. 1 nie zu laufen beginnen. Abs. 2 hält deshalb auch für Fälle, in welchen ursprünglich keine Verfügung ergangen ist, eine begrenzende Umsetzungsfrist fest.

¹³ SR 0.672.963.61

Art. 22 Verzinsung

Hat die von der Umsetzung betroffene Person aufgrund der Umsetzung Anspruch auf Rückerstattung bereits bezahlter Steuern und sieht das anwendbare Steuergesetz (vgl. Art. 19 Abs. 3) eine Verzinsung vor, so ist eine solche nur geschuldet, wenn Bst. a oder b nicht erfüllt sind. Die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen ist zwar ein allgemeiner Rechtsgrundsatz. Bei treuwidrigem Verhalten soll dieser jedoch nicht zur Anwendung kommen. Die von der Umsetzung betroffene Person hat daher keinen Anspruch auf Verzinsung, wenn durch ihr absichtliches oder unsorgfältiges Handeln ein Verständigungsverfahren notwendig wurde oder sie die verzögerte Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern durch ihr Verhalten verursacht hat. Bst. a bezieht sich dabei auf Fälle, in welchen ursprünglich ein Veranlagungsverfahren durchgeführt wurde. Bst. b betrifft die Verständigungsverfahren, welche durchgeführt werden mussten, weil die betroffene Person im Rahmen eines Quellensteuerverfahrens, die vorgesehenen Verfahren absichtlich oder aufgrund mangelnder Sorgfalt versäumt (z.B. verpasste Fristen) oder mit mangelnder Sorgfalt (z.B. mangelhafte Mitwirkung) geführt hat.

Art. 23 Kosten und Entschädigungen

Sämtliche Kosten, welche mit der Umsetzung der Verständigungsvereinbarung im Zusammenhang stehen, können der von der Umsetzung betroffenen Person auferlegt werden, sofern das Verständigungsverfahren bei zumutbarer Sorgfalt hätte vermieden werden können. Zu diesen Kosten können neben den Kosten des Umsetzungsverfahrens auch Gerichtskosten im Zusammenhang mit dem von der Umsetzung betroffenen Sachverhalt zählen, sofern diese der Steuerbehörde nur aufgrund des unsorgfältigen Verhaltens der von der Umsetzung betroffenen Person entstanden sind.

Die Berechnung der Kosten richtet sich nach den anwendbaren Verfahrensbestimmungen (Art. 19 Abs. 3).

Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht im Umsetzungsverfahren nicht.

Art. 24 Organisation

Vorbemerkung:

Die Artikel 24-27 lehnen sich an die Verfahrensgrundsätze zur Entlastung von der Verrechnungssteuer an einen inländischen Berechtigten unter dem VStG an. Betroffen ist also nicht nur die Rückerstattung der Quellensteuer, sondern auch die Reduktion auf den DBA-rechtlichen Satz an der Quelle. Es wird daher – soweit sachgerecht – der Oberbegriff der Entlastung verwendet.

Die Rechtsprechung im Zusammenhang mit Entlastungen aufgrund eines Abkommens im Steuerbereich hat zwar in der Vergangenheit wiederholt ergeben, dass bei fehlender gesetzlicher Grundlage, insbesondere im Rückerstattungsverfahren, eine echte Lücke bestünde, welche mit den Verfahrensgrundsätzen des VStG zu schliessen sei (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_249/2018 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen). Die Anwendbarkeit der Verfahrensgrundsätze des VStG bei der Entlastung von der Verrechnungssteuer nach einem Abkommen im Steuerbereich wird jedoch von den antragstellenden Personen immer wieder in Frage gestellt, weshalb die Aufnahme der Verfahrensgrundsätze in das vorliegende StADG Klarheit und Rechtssicherheit schaffen soll.

Art. 24:

Die ESTV ist zuständig für die Durchführung des Verfahrens zur Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund eines DBA. Sie erlässt dazu allgemeine Weisungen und trifft die notwendigen Verfügungen im Einzelfall. Die ESTV regelt die Modalitäten der Geltendmachung des Anspruchs auf Entlastung von der Verrechnungssteuer (z.B. Bezeichnung der von den Steuerpflichtigen Personen zu verwendenden – allenfalls elektronischen –

Formulare). Für die elektronische Übermittlung von Rückerstattungsanträgen bestimmt sie zudem die Zustellplattform. Weiter legt sie die den Anträgen beizufügenden Fragebogen und Belege (Beweismittel) fest.

Art. 25 Mitwirkungspflicht

Art. 25 stellt klar, dass die antragstellende Person, die eine Entlastung von der Verrechnungssteuer basierend auf einem DBA beantragt, bei der Prüfung ihres Antrags mitzuwirken hat. Sie obliegt den gleichen Auskunftspflichten wie im Verfahren nach VStG. Die Auskunftspflicht ist umfassend und bezieht sich nicht nur auf die Feststellung derjenigen Tatsachen, für die die antragstellende Person beweibelastet ist, sondern im Rahmen der Prüfungspflicht der Behörde auch auf die Feststellung von Tatsachen, für welche die ESTV die Beweislast trägt.

Als Folge einer mangelhaften Auskunft wird der Antrag abgewiesen (Abs. 2). Die Regelung im Art. 26 Abs. 2 findet sinngemäss Anwendung.

Art. 26 Mitteilung und Entscheid

Die ESTV prüft die auf der Grundlage eines internationalen Abkommens basierenden Anträge auf Entlastung von der Verrechnungssteuer und verlangt notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel von der antragstellenden Person oder ihrem bevollmächtigten Vertreter. Falls das Ergebnis der Prüfung nicht mit dem Antrag übereinstimmt, nimmt die ESTV notwendige Korrekturen vor (z.B. auch aufgrund von Schreib- oder Rechenfehler) und teilt der antragstellenden Person die Gründe für die Korrektur mit. Ist diese mit der Korrektur nicht einverstanden und lässt sich der Anstand nicht auf andere Weise beseitigen, kann sie von der ESTV einen Entscheid verlangen.

Die nicht auf einem solchen Entscheid beruhende Entlastung von der Verrechnungssteuer, welche beispielweise aufgrund einer lediglich summarischen Prüfung des Antrags gewährt wurde, steht analog der Regelung im VStG unter dem Vorbehalt einer späteren Nachprüfung innerhalb von drei Jahren nach Gewährung der Entlastung. Im Rahmen eines Strafverfahrens nach Art. 28 kann diese Frist entsprechend verlängert werden.

Art. 27 Antragsfristen für die Rückerstattung

Abs. 1

Der Artikel 27 übernimmt die Regelungen von Art. 32 VStG und stellt damit in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung klar, dass die dort genannten Verwirklichungsfristen auch für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs auf der Basis eines DBA zur Anwendung gelangen, sofern dieses keine abweichende Regelung enthält (Art. 1 Abs. 3). Wer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund eines DBA verlangt, muss dies daher innerhalb derselben Fristen tun, wie derjenige, der die Rückerstattung aufgrund des VStG verlangt. Damit muss der Rückerstattungsantrag innerhalb von 3 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, indem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, bei der ESTV eingereicht werden.

Abs. 2

Wird die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwält (z.B. infolge Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung anlässlich einer Domizilkontrolle), und ist die Frist gemäss Abs. 1 bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zum Ablauf dieser Frist weniger als 60 Tage, beginnt von der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen bis zur Einreichung des Antrages zu laufen.

Art. 28 Ungerechtfertigte Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer

Art. 29 Gefährdung der schweizerischen Verrechnungssteuer

Erwirkt eine im Inland ansässige Person eine ungerechtfertigte Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer oder gefährdet sie die Durchführung der Verrechnungssteuer, wird dieses Verhalten gestützt auf die Art. 61 bis 67 VStG strafrechtlich geahndet, weil sich der (ungerechtfertigte) Anspruch auf das VStG abstützt. Erwirkt hingegen eine im Ausland ansässige Person ungerechtfertigterweise die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer, so stützt sie sich auf ein internationales Abkommen im Steuerbereich zwischen der Schweiz und einem anderen Land. Deshalb können die Strafbestimmungen des VStG nicht auf diese Personen angewandt werden. Das schweizerische Recht enthält zurzeit keine klare gesetzliche Grundlage, um eine ungerechtfertigte Rückerstattung oder die Gefährdung der gesetzmässigen Durchführung des Abkommens in Bezug auf die Verrechnungssteuer strafrechtlich zu ahnden. Diese Straftaten werden zwar typischerweise durch Personen mit Ansässigkeit im Ausland begangen. Sie können aber auch durch Personen mit Ansässigkeit im Inland zu Gunsten von im Ausland ansässigen Personen begangen werden: Dritte (beispielsweise Berater mit Sitz im Inland) können eine ungerechtfertigte Rückerstattung «zum Vorteil einer andern Person» erwirken. Da sich die Rückerstattung auch in diesen Fällen auf ein internationales Abkommen stützt, können die Strafbestimmungen des VStG nicht auf diese Dritten angewandt werden.

Der Schutz der Schweiz vor missbräuchlicher Inanspruchnahme ihrer internationalen Abkommen im Steuerbereich und der Schutz des schweizerischen Steuersubstrats erfordern, dass eine ungerechtfertigte Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer gestützt auf ein internationales Abkommen denselben Strafdrohungen unterliegt, wie die ungerechtfertigte Rückerstattung oder die Gefährdung der Verrechnungssteuer gestützt auf das VStG. Aus diesem Grund werden diese Widerhandlungen in Art. 28 und 29 ausdrücklich unter Strafe gestellt. Bei den Art. 28 und 29 handelt es sich um eine Normübernahme der Art. 61 und 62 VStG. Die im Bereich der internationalen Abkommen strafrechtlich zu ahnenden Sachverhalte sind jedoch nicht vollständig deckungsgleich mit den im Inland strafbewehrten Sachverhalten. Zur Wahrung des Bestimmtheitsgebots sind die Bestimmungen deshalb nur insoweit übernommen worden, als sie für die ungerechtfertigte Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer einschlägig sind. Konkret sind die folgenden Tathandlungen aus den Strafbestimmungen des VStG übernommen worden:

Erfolgt eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer an Personen im Ausland ungerechtfertigt und tatsächlich, so liegt eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Buchstabe c VStG vor (Art. 28).

Erkennt die Steuerverwaltung, dass der Rückerstattungsantrag zu einer ungerechtfertigten Rückerstattung geführt hätte und verweigert sie die Rückerstattung, so sind der rechtmässige Vollzug des internationalen Abkommens und damit die Schweizer Verrechnungssteuer gefährdet (Art. 29), wenn

- im Rückerstattungsantrag falsche Angaben gemacht und/oder erhebliche Tatsachen verschwiegen und/oder dabei unwahre Belege vorgelegt wurden (Art. 62 Abs. 1 Bst. c, dritter Satzteil VStG), und/oder
- die antragstellende Person (auf Nachfrage hin) unrichtige Auskünfte erteilte (Art. 62 Abs. 1 Bst. d VStG) und/oder
- Rückerstattungsansprüche geltend gemacht wurden, die der betreffenden Person nicht zustehen, oder für welche sie bereits befriedigt worden war (Art. 62 Abs. 1 Bst. e VStG).

Eine Übernahme von Art. 63 VStG (Verletzung der Überwälzungsvorschrift) ist im StADG nicht erforderlich, da die Überwälzung der Verrechnungssteuer durch die im Inland ansässige Schuldnerin erfolgt, die den (Straf-) Bestimmungen des VStG unterliegt. Aufgrund fehlenden Strafbedürfnisses wird schliesslich auf die Möglichkeit der Ausfällung von Ordnungsbussen im Sinne von Art. 64 VStG verzichtet.

Schliesslich bleibt die Anwendung der materiellrechtlichen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR)¹⁴ vorbehalten. Werden somit die im StADG unter Strafe gestellten Handlungen beispielsweise arglistig begangen, so drohen die Strafen für die in Art. 14 VStrR bezeichneten Vergehen oder Verbrechen.

Zur Durchführung des Verfahrens stellen sich keine besonderen Fragen, welche nicht bereits heute in Verwaltungsstrafverfahren bekannt und im Gesetz bereits geregelt sind. Ist eine im Ausland ansässige Person betroffen, so wird sie auf der Grundlage der Art. 34 und 103 VStrR ins Verfahren bezogen.

Art. 30 Ungerechtfertigte Anrechnung der ausländischen Residualsteuer

Art. 31 Gefährdung der schweizerischen Einkommens- oder Gewinnsteuer

Bis anhin waren die Strafbestimmungen bezüglich der Anrechnung ausländischer Residualsteuern in die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA)¹⁵ integriert. Dies lag darin begründet, dass die VpStA das einzige Regelwerk in diesem Bereich war. Die Anrechnung einer ausländischen Residualsteuer an die Schweizer Steuern und die diesbezüglichen Strafbestimmungen stehen in direktem Zusammenhang mit der Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich in der Schweiz.

Im Gegensatz zur Rückforderung der schweizerischen Verrechnungssteuer durch Personen im Ausland erhalten hier Inländer eine Befreiung oder Entlastung von der doppelten Besteuerung durch Anrechnung der (nach Staatsvertrag) residualen ausländischen Quellensteuer an die direkten Steuern der Schweiz.

Das StADG bietet erstmals einen gesetzlichen Rahmen, in welchen die strafrechtliche Ahndung der Widerhandlungen in Zusammenhang mit einer ungerechtfertigten Anrechnung einer ausländischen Residualsteuer an die direkte Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern eingebettet werden kann. Aus diesem Grund werden die Strafbestimmungen aus der VpStA in das neue StADG überführt. Die Strafbestimmungen werden damit auf eine gesetzliche Grundlage angehoben, womit dem Legalitätsprinzip deutlicher Rechnung getragen wird. Eine ungerechtfertigte Anrechnung ausländischer Residualsteuern ist weder eine Rückerstattung noch ein anderer Vorteil aus der Verrechnungssteuer (Art. 61 ff. VStG), noch stellt es eine zu Unrecht unterlassene oder zu Unrecht unvollständige Veranlagung dar (Art. 175 ff. DBG). Eine Subsumption unter die bestehenden Straftatbestände (wie in Art. 28 und 29) ist deshalb nicht möglich, sondern es sind die bestehenden, speziellen Strafbestimmungen der VpStA zu übernehmen.

Aufgrund fehlenden Strafbedürfnisses wird schliesslich auf die Möglichkeit der Ausfällung von Ordnungsbussen im Sinne von Art. 23 Abs. 3 VpStA verzichtet.

Art. 32 Anzeige an die ESTV

Die Anrechnung der Residualsteuer wird in den (Veranlagungs-)Verfahren der kantonalen Steuerverwaltungen geprüft und entschieden. Die ESTV übt diesbezüglich einzig die Aufsicht aus. Deshalb treten Widerhandlungen vor allem in den Verfahren vor einer kantonalen Behörde (Veranlagungs- oder Justizbehörde) zu Tage. Da die ESTV zuständig für die

¹⁴ SR 313.0

¹⁵ SR 672.201

Strafverfahren ist, ist eine Verpflichtung der kantonalen Behörden zur Anzeige an die ESTV vorgesehen.

Art. 33 Strafverfahren und Zuständigkeit

Schliesslich wird in Art. 33 analog zu Art. 67 Abs. 1 VStG das VStrR als anwendbar erklärt, um die Kompetenz zur Führung der Verfahren (ESTV) und das anwendbare Recht (VStrR) zu klären.

Art. 34 Geheimhaltungspflicht

Art. 34 stellt sicher, dass Personen der Geheimhaltungspflicht unterliegen, wenn sie mit dem Vollzug eines DBA oder eines anderen Abkommens im Steuerbereich oder dieses Gesetzes betraut sind oder zu deren Vollzug beigezogen werden.

Art. 34 Abs. 2 gewährleistet dabei jedoch, dass Informationen übermittelt und Auskünfte erteilt werden können, soweit in einem anwendbaren Abkommen oder im Bundesrecht eine Grundlage besteht. Mit der genügenden gesetzlichen Grundlage ist auch sichergestellt, dass die Vorgaben des Datenschutzes erfüllt werden.

Art. 35 Ausführungsbestimmungen

Die Kompetenz des Bundesrats zum Erlass von Ausführungsbestimmungen wurde aus dem bestehenden Gesetz übernommen. Dabei wurden nicht mehr notwendige Bestimmungen gestrichen und der Artikel neu gegliedert. Auch nach der Totalrevision soll der Bundesrat für die Durchführung von Abkommen im Steuerbereich die Kompetenz zum Erlass von Ausführungsbestimmungen haben. Dies ist notwendig, um zeitnah auf Veränderungen im zwischenstaatlichen Verhältnis, welche Auswirkungen auf die Durchführung der Abkommen haben, reagieren zu können.

Bst. a

Statt von Rückerstattung der Quellensteuer wird neu von Entlastung gesprochen, um sowohl die Rückerstattung der Quellensteuer als auch die Reduktion auf den DBA-rechtlichen Satz an der Quelle zu ermöglichen.

Streichung des bestehenden Bst. b

Die auf diesem Buchstaben basierende Verordnung vom 14. Dezember 1962 über Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (Missbrauchsverordnung)¹⁶ wurde bis heute wegen der fehlenden Rechtsgrundlage zur strafrechtlichen Verfolgung von ungerechtfertigten Rückerstattungsbegehren beibehalten. Mit Inkrafttreten des revidierten Gesetzes wird diese Lücke geschlossen. Die Missbrauchsverordnung kann gleichzeitig aufgehoben und Bst. b. gestrichen werden.

Streichung des bestehenden Bst. f

Dieser Buchstabe kann gestrichen werden, da die Strafbestimmungen aus den Verordnungen nunmehr in das StADG übernommen wurden.

Art. 36 Aufhebung und Änderung anderer Erlasse

Änderung von Art. 83 des Bundesgerichtsgesetzes:¹⁷

Bst. y

Eine Beschwerde an das Bundesgericht ist unzulässig gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren. Betroffen davon

¹⁶ SR 672.202

¹⁷ SR 173.110

sind Beschwerden, die Verfügungen der zuständigen Behörde im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zum Gegenstand haben. Nicht betroffen von dieser Einschränkung sind Verfügungen, wie beispielsweise die Umsetzungsverfügungen, die eine Steuerbehörde gemäss Art. 18 ff. erlassen hat. Solche Verfügungen können gemäss Art. 19 Abs. 4 abhängig von den anwendbaren Steuergesetzen bis vor Bundesgericht angefochten werden.

Art. 37 Übergangsbestimmung

Für das Inkrafttreten des Gesetzes sind grundsätzlich keine besonderen Übergangsbestimmungen notwendig. Einzig um Überschneidungen bei den Verfahren zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen zu vermeiden, bestimmt Art. 37, dass die Art. 18 - 24 nur für Verständigungsvereinbarungen zur Anwendung kommen, welche nach Inkrafttreten des Gesetzes durch das SIF der Steuerbehörde mitgeteilt werden.

3.1 Inkrafttreten

Das StADG soll in der zweiten Hälfte des Jahres 2021 in Kraft treten.

4 Auswirkungen

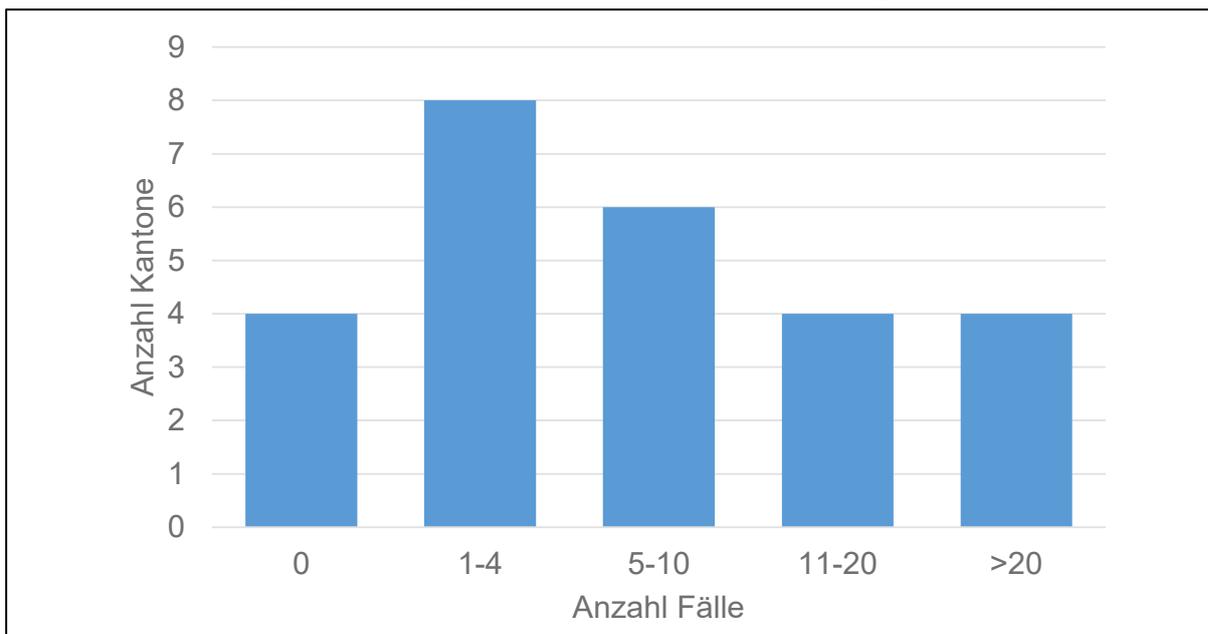
4.1 Auswirkungen auf den Bund, die Kantone und Gemeinden

Die meisten Kantone sind in mindestens einem Verständigungsverfahren involviert. Nur vier Kantone haben per Mai 2019 überhaupt keinen Fall ausstehend (siehe Abbildung 1). Am meisten Verständigungsverfahren sind gegenwärtig in den vier Kantonen Zürich, Waadt, Basel-Stadt und Genf hängig, die zusammen von rund 45% aller Verständigungsverfahren betroffen sind. Eine hohe Anzahl Fälle ist jedoch nicht zwingend gleichbedeutend mit hohen Risiken für die Steuereinnahmen eines Kantons. Vielmehr können auch bei nur einer geringen Anzahl Fälle wesentliche Risiken für die Steuereinnahmen eines Kantons bestehen. Insgesamt steht in den ca. 320 gegenwärtig pendenten Fällen Steuersubstrat im Umfang von mehreren Milliarden Franken zur Disposition.¹⁸ Zusammen mit der Anzahl Fälle hat seit der Finanzkrise auch das zur Disposition stehende Steuersubstrat zugenommen.

Mit der vorliegenden Totalrevision des StADG wird eine schweizweit einheitliche Durchführung der Verständigungsverfahren bei internationalen Steuerstreitigkeiten erreicht und die Rechtssicherheit gestärkt. Beispielsweise gilt neu überall die gleiche zeitliche Begrenzung der Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung (Art. 21), die der geltenden langjährigen Praxis des EFD entspricht. Dies hat zur Folge, dass einzelne Kantone ihre Praxis anpassen und die Begrenzung zugunsten der steuerpflichtigen Personen erhöhen müssen. Abgesehen davon ist für Bund, Kantone und Gemeinden mit keinen weiteren Auswirkungen zu rechnen. Insbesondere werden aufgrund des StADG keine Beschleunigung des Wachstums der Anzahl Fälle und keine Erhöhung des Verwaltungsaufwands oder der Einnahmenverluste erwartet. Der Nutzen aufgrund der erwarteten erhöhten Rechtssicherheit kann nicht beziffert werden.

¹⁸ Gemäss Bericht der eidgenössischen Finanzkontrolle von 2018 betrug das in den 350 damals hängigen Fällen zur Disposition stehende Steuersubstrat maximal rund 8 Milliarden Franken.
https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/wirtschaft_und_verwaltung/oeffentliche_finanzen_und_steuern/17453/17453BE_Endg%C3%BCltige_Fassung_V04.pdf (Juni 2019).

Abbildung 1: Verteilung der Fälle unter den Kantonen (per Mai 2019)



Quelle: EFD.

Auch die Bestimmungen zur Entlastung von der Verrechnungssteuer stellen hauptsächlich eine gesetzliche Verankerung der bestehenden Praxis der ESTV dar. Für die ESTV ist mit keinen aufwandserhöhenden Auswirkungen zu rechnen. Der Nutzen aufgrund der erhöhten Rechtssicherheit kann auch hier nicht beziffert werden.

Schliesslich stellen die neuen Strafbestimmungen die Durchführung der Abkommen bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer und der Anrechnung ausländischer Residualsteuer sicher. Es ist nicht zu erwarten, dass die aufgrund dieser Bestimmungen einzuleitenden Strafverfahren im Verhältnis zu den übrigen Verfahren, welche die zuständige Abteilung der ESTV führt, eine substantielle Erhöhung des Aufwands zur Folge haben wird.

4.2 Auswirkungen auf gesuchstellende (natürliche und juristische) Personen

Gesuche für ein Verständigungsverfahren können sowohl juristische als auch natürliche Personen stellen. Von den gegenwärtig ca. 320 hängigen Fällen betreffen etwas mehr als die Hälfte natürliche Personen.

Das Verständigungsverfahren bleibt für gesuchstellende Personen grundsätzlich ohne Kosten verbunden. Dies sowie die erhöhte Rechtssicherheit bei Verständigungsverfahren stellen sicher, dass Verständigungsverfahren bei berechtigten Anliegen angestrengt werden. Von Bedeutung ist insbesondere die einheitliche Regelung von Verjährungsfristen. Die 10-jährige Begrenzung der Umsetzung von Verständigungsverfahren ist eine angemessene Verjährungsfrist. Die Möglichkeit der Auferlegung der Kosten der Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung (Art. 23) und der Verlust des Anspruchs der gesuchstellenden Person auf Bezahlung eines allenfalls geschuldeten Zinses (Art. 22) bei vermeidbaren Verständigungsverfahren setzt Anreize, Verständigungsverfahren zu vermeiden und die administrative Belastung der Steuerbehörden zu begrenzen.

5 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu Strategien des Bundesrates

5.1 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 27. Januar 2016¹⁹ zur Legislaturplanung 2015–2019 noch im Bundesbeschluss vom 14. Juni 2016²⁰ über die Legislaturplanung 2015–2019 angekündigt. Der Grund liegt darin, dass die Arbeiten zur Totalrevision erst nach Abschluss der Legislaturplanung gestartet wurden.

5.2 Verhältnis zu Strategien des Bundesrates

Die Vorlage entspricht der ersten politischen Leitlinie der Legislaturplanung: "Die Schweiz sichert ihren Wohlstand nachhaltig". Gemäss dem ihr untergeordneten Ziel 2 sorgt die Schweiz für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen im Inland und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit. DBA sind wichtig für den Wirtschaftsstandort Schweiz, da mit ihnen Doppelbesteuerungen verhindert werden können. Eine reibungslose innerstaatliche Durchführung dieser Abkommen, wie durch diese Totalrevision bezweckt, trägt wesentlich zu ihrer Wirkung bei.

6 Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungsmässigkeit

Das StADG regelt die Durchführung der DBA und anderer Abkommen im Steuerbereich, die weder in die Gesetzgebungskompetenz der Kantone noch einer anderen Bundesbehörde fällt. Die Rechtsgrundlage für das StADG befindet sich somit in Art. 173 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV)²¹, wonach die Bundesversammlung alle Geschäfte behandelt, die in die Zuständigkeit des Bundes fallen und keiner anderen Behörde zugewiesen sind.

Das Verständigungsverfahren ist ein diplomatisches Streitbeilegungsmittel. Gemäss der aktuell in den Abkommen (fast ausschliesslich DBA) vorgesehenen Form bemühen sich die beiden Staaten, die abkommenswidrige Besteuerung auf dem Wege einer völkerrechtlichen Vereinbarung zu beseitigen. In den Abkommen wird der steuerpflichtigen Person im Verständigungsverfahren keine Parteistellung zuerkannt. Für das StADG bedeutet dies, dass gemäss Art. 12 die gesuchstellende Person bei der Durchführung des Verständigungsverfahrens nicht Partei ist und nicht am zwischenstaatlichen Verfahren teilnehmen kann. Weiter wird das Recht auf Einsicht in die Akten dieses zwischenstaatlichen Verfahrens eingeschränkt. Diese Einschränkung rechtfertigt sich, da die Vertraulichkeit des zwischenstaatlichen Verfahrens es den Staaten erleichtert, nach Lösungen für die konkreten Fälle zu suchen und damit auch die Situation für den Steuerpflichtigen zu verbessern. Diese Vertraulichkeit ist ein wichtiges Element für viele Partnerstaaten, damit überhaupt ein Verständigungsverfahren durchgeführt werden kann. In diesem Zusammenhang ist zudem festzuhalten, dass die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung von der Zustimmung der betroffenen Person abhängt.

6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Mit der Vorlage soll sichergestellt werden, dass die Schweiz die staatsvertraglich eingegangenen Verpflichtungen namentlich hinsichtlich der Verständigungsverfahren nach den DBA und anderen Abkommen im Steuerbereich erfüllen kann.

6.3 Erlassform

Die Totalrevision des StADG untersteht dem fakultativen Referendum nach Art. 141 Abs. 1 Bst. a BV.

¹⁹ BBI 2016 1105

²⁰ BBI 2016 5183

²¹ SR 101

6.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Die Vorlage untersteht nicht der Ausgabenbremse nach Art. 159 Abs. 3 Bst. b BV, da sie weder Subventionsbestimmungen noch die Grundlage für die Schaffung eines Verpflichtungskredits oder Zahlungsrahmens enthält.

6.5 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Der Bundesrat ist gemäss Art. 35 auch nach der Revision des StADG zuständig, Ausführungsbestimmungen für die Durchführung eines Abkommens im Steuerbereich zu erlassen. Einzelne in Abs. 2 bisher aufgeführte Bereiche werden mit der Revision gestrichen, da sie nicht mehr aktuell sind bzw. im Gesetz selbst geregelt werden. Dies hat auch zur Folge, dass einzelne vom Bundesrat auf Grundlage des StADG in der aktuellen Version erlassene Verordnungen ganz oder teilweise aufgehoben werden können. Insofern erfolgt mit der Totalrevision keine weitere Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen an den Bundesrat.

6.6 Datenschutz

Mit der Totalrevision ergeben sich keine neuen datenschutzrechtlichen Fragen.