

Integration der Entwicklungsländer in die schweizerische Politik zur Umsetzung des AIA und der BEPS-Massnahmen: Herausforderungen und Handlungsfelder

René Matteotti



*Prof. Dr. iur., M.A.,
LL.M. Tax, Ordinarius
für Schweizerisches,
Europäisches und Inter-
nationales Steuerrecht an
der Universität Zürich,
Rechtsanwalt bei Baker &
McKenzie, Zürich*

Die internationale Staatengemeinschaft hat sich mit der am 27. Juli 2015 von der Generalversammlung der UNO beschlossenen Addis Ababa Action Agenda («AAAA») zum Ziel gesetzt, bis 2030 Armut und Hunger zu beenden. Zu diesem Zweck wurden 17 Sustainable Development Goals («SDG») formuliert, welche nach Überzeugung aller internationalen Organisationen, die sich mit entwicklungspolitischen Fragen auseinandersetzen, nur erreicht werden können, wenn die Entwicklungsländer ihr Steuersubstrat besser ausschöpfen. Der Fiskalpolitik kommt bei der Verwirklichung der SDG daher eine Schlüsselrolle zu. Die Geberstaaten haben sich politisch verpflichtet, die Entwicklungsländer an der Umsetzung des AIA und den BEPS-Massnahmen teilhaben zu lassen. Im Gegenzug haben sich die Entwicklungsländer u.a. zur verantwortungsvollen und transparenten Regierungsführung, Bekämpfung jeglicher Formen von unlauteren und unrechtmässigen Finanzflüssen und Sicherstellung des diskriminierungsfreien Zugangs der Bürger zu staatlichen Leistungen verpflichtet. Der vorliegende Beitrag analysiert die entwicklungs- und steuerpolitischen Herausforderungen und Handlungsfelder, welche sich für die Schweiz bei der Integration der Entwicklungsländer in die Politik zur Umsetzung des AIA und der BEPS-Massnahmen ergeben. Die Zuteilung von Besteuerungsrechten ist derzeit nicht Gegenstand der internationalen Diskussionen im Zusammenhang mit der Mobilisierung der Steuereinnahmen. Es handelt sich jedoch um ein komplexes Thema, welches internationaler Koordination bedarf. Jedem interessierten Entwicklungsland sollte ein strukturierter Prozess angeboten werden, in welchem aufgezeigt wird, wie es seine nationalen und internationalen Steuerregelungen ausgestalten sollte, um einen positiven Nutzen aus einem DBA erzielen und mehr Steuereinnahmen generieren zu können.

Avec le Programme d'action d'Addis-Abeba (Addis Ababa Action Agenda «AAAA») adopté par l'Assemblée générale des Nations Unies le 27 juillet 2015, la communauté internationale

s'est fixée comme objectif de mettre fin à la pauvreté et à la faim d'ici 2030. A cette fin, 17 objectifs de développement durable (« ODD ») ont été formulés, dont toutes les organisations internationales qui s'occupent des questions de politique de développement sont convaincues qu'ils ne peuvent être atteints que si les pays en développement font un meilleur usage de leur substrat fiscal. La politique budgétaire joue donc un rôle clé dans la mise en œuvre des ODD. Les États donateurs se sont engagés politiquement à permettre aux pays en développement de participer à la mise en œuvre de l'échange automatique de renseignements (EAR) et des mesures de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques (Base Erosion and Profit Shifting « BEPS »). En contrepartie, les pays en développement se sont engagés à une gouvernance responsable et transparente, luttant contre toutes les formes de flux financiers inéquitables et illégaux et assurant à leurs citoyens un accès non discriminatoire aux services publics. La présente contribution analyse les défis et les domaines d'action en matière de développement et de politique fiscale posés à la Suisse dans le cadre de l'intégration des pays en développement dans la politique de mise en œuvre des mesures de l'EAR et de BEPS. L'attribution de droits d'imposition ne fait actuellement pas l'objet de discussions internationales dans le cadre de la mobilisation des recettes fiscales. Il s'agit en effet d'une question complexe qui nécessite une coordination internationale. Un processus structuré devrait être proposé à chaque pays en développement intéressé, montrant comment ce dernier devrait structurer sa réglementation fiscale nationale et internationale afin de tirer des avantages positifs d'un accord de double imposition pour générer davantage de recettes fiscales.

Inhalt

1	Ausgangslage	675
1.1	Die Addis Ababa Action Agenda und die Addis Tax Initiative als Ausgangspunkt	675
1.2	Stand der entwicklungs- und steuerpolitischen Diskussion in der Schweiz	679
1.3	Verfassungsrechtlicher Rahmen für internationale Kooperation und Koordination	679
2	Integration der Entwicklungsländer in das AIA-Netz der Schweiz	680
2.1	Derzeitige Politik der Schweiz bei der Umsetzung des AIA	680
2.2	AIA mit Entwicklungsländern	683
2.3	Herausforderungen und Chancen für die Schweiz	686
3	Integration der Entwicklungsländer in die schweizerische Politik der Umsetzung von BEPS-Massnahmen	688
3.1	Relevanz von BEPS für Entwicklungsländer	688
3.2	Handlungsfelder der Schweiz in Bezug auf die prioritären BEPS-Themen der Entwicklungsländer	691
3.2.1	Vorbemerkung	691
3.2.2	BEPS durch übermässige Zahlungen und Restrukturierungsmassnahmen	692

3.2.2.1	Handlungsbedarf bei den Entwicklungsländern und technische Unterstützungsleistungen seitens der internationalen Organisationen bzw. der Geberländer	692
3.2.2.2	Handlungsfelder der Schweiz im Allgemeinen	695
3.2.2.3	Abkommensrechtliche Handlungsfelder der Schweiz im Besonderen	695
3.2.3	Erhöhung der Transparenz	697
3.2.3.1	Verrechnungspreisdokumentation	697
3.2.3.2	Multilaterales Amtshilfeübereinkommen	697
3.2.3.3	ALBA-Vereinbarung	698
3.2.3.4	Hürden für Entwicklungsländer beim Informationsaustausch	699
3.2.4	Verhinderung von Abkommensmissbrauch	700
3.2.5	Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der indirekten Veräusserung von Vermögenswerten	702
3.2.6	Steueranreize der Entwicklungsländer	703
3.3	Derzeitige Ausklammerung der Besteuerungszuteilungsregeln	703
4	Schlussfolgerungen	705

1. Ausgangslage¹

1.1. Die Addis Ababa Action Agenda und die Addis Tax Initiative als Ausgangspunkt

Am 27. Juli 2015 beschloss die Generalversammlung der UNO, die *Addis Ababa Action Agenda* («AAAA»), welche anlässlich der UN-Konferenz zur Entwicklungsfinanzierung vom 13.–15. Juli 2015 in Addis Ababa formuliert wurde, zu unterstützen. Die Schweiz unterzeichnete die AAAA ebenfalls. Die internationale Staatengemeinschaft bekannte sich dabei zum Ziel, Armut und Hunger zu beenden und eine nachhaltige Entwicklung zu erreichen, indem integratives Wirtschaftswachstum, Umweltschutz und soziale Integra-

¹ Der vorliegende Beitrag knüpft an die Studie von SATHI MEYER-NANDI, *Swiss Policy Coherence in International Taxation: Global Trends in AEOI and BEPS in Development Assistance and a Swiss Way Forward*, Zürich 2018, an. Er ist im Rahmen des an der Universität Zürich durchgeführten und von der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit (DEZA) unterstützten Projekts «PCD in Switzerland's Implementation of BEPS and Enhanced Global Transparency» erstellt worden. Der Autor dankt Sathi Meyer-Nandi und Dr. Werner Thut, DEZA, für die zahlreichen spannenden Diskussionen und die wertvollen Hinweise zum Thema. Ein grosser Dank gebührt auch meinen Assistentinnen und Assistenten Luca Fábíán, Natalja Ezzaini, BLaw (UZH), Gregor Gassmann, BLaw (UZH), MLaw (UZH), Nicole Krenger, BLaw (Bern), MLaw (Bern), und Tatjana Wingeier, BLaw (UZH), MLaw (UZH), für die tatkräftige Unterstützung bei der Durchführung dieses Forschungsprojekts.

tion gefördert werden.² In der von der UNO verabschiedeten Agenda 2030 wurden 17 Ziele, sog. *Sustainable Development Goals* («SDG»), formuliert, welche der wirtschaftlichen, sozialen und ökologischen Dimension der nachhaltigen Entwicklung in ausgewogener Weise Rechnung tragen und zum ersten Mal Armutsbekämpfung und nachhaltige Entwicklung in einer Agenda zusammenführen. Die SDG sollen bis 2030 global und von allen UNO-Mitgliedstaaten erreicht werden.

Im Rahmen der AAAA gelangte die Staatengemeinschaft zum Schluss, dass die SDG nur erreicht werden können, wenn die Entwicklungsländer ihre einheimischen Ressourcen mobilisieren und effizienter nutzen.³ Ein wichtiges Element hierfür ist die Bekämpfung von unlauteren und unrechtmässigen Finanzflüssen, sog. *Illicit Financial Flows* («IFF»). Der Fiskalpolitik kommt bei der Verwirklichung der SDG eine Schlüsselfunktion zu. So setzte sich die internationale Gemeinschaft zum Ziel, ihren Einsatz zu verdoppeln, um IFF bis 2030 substanziell zu reduzieren oder zu beseitigen.⁴

Die AAAA schlägt zur besseren Ausschöpfung des Steuersubstrats in den Entwicklungsländern ein ganzes Bündel von Massnahmen vor. Dazu gehören:

- die Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch griffigere nationale Bestimmungen und eine erhöhte internationale Kooperation;
- die Reduktion von Steuerumgehungsmöglichkeiten und die Berücksichtigung von Missbrauchsnormen in allen Doppelbesteuerungsabkommen («DBA»);
- die Herstellung von Transparenz gegenüber den Steuerbehörden;
- die Durchsetzung des Prinzips, dass alle Unternehmen, inklusive die multinationalen Unternehmen, ihre Steuern in Übereinstimmung mit nationalen und internationalen Gesetzen und Prinzipien in den Staaten bezahlen, wo die Wertschöpfung stattfindet.

Um der Bedeutung der steuerlichen Themen für die Erreichung der SDG Nachdruck zu verleihen, unterzeichneten 41 Staaten⁵ – darunter die Schweiz – und die Europäische

² UNITED NATIONS, Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development, New York 2015 (zit. AAAA), Ziff. 1 (abrufbar unter: <http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/07/Addis-Ababa-Action-Agenda-Draft-Outcome-Document-7-July-2015.pdf> [alle Websites zuletzt abgerufen am 27. April 2018]).

³ Siehe hierzu und zum Folgenden AAAA (Fn. 2), Ziff. 20.

⁴ Siehe hierzu und zum Folgenden AAAA (Fn. 2), Ziff. 23.

⁵ Äthiopien, Australien, Afghanistan, Belgien, Benin, Burkina Faso, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Indonesien, Irland, Italien, Kamerun, Kanada, Kenia, Liberia, Luxemburg, Malawi, Namibia, Nepal, Niederlande, Norwegen, Paraguay, Philippinen, Ruanda, Senegal, Sierra Leone, Slowakei, Slowenien, Salomonische Inseln, Schweden, Schweiz, Südkorea, Tansania, Gambia, Uganda, Vereinigtes Königreich und Vereinigte Staaten von Amerika.

Kommission sowie diverse internationale, regionale und nationale Organisationen⁶ am Rande der UN-Konferenz zur Entwicklungsfinanzierung die *Addis Tax Initiative Declaration* («ATID»)⁷. Mit der ATID verpflichten sich die Unterzeichnerstaaten, die Zusammenarbeit im Bereich Steuern deutlich zu verstärken. Der Fokus auf die Steuern erfolgt vor dem Hintergrund der Überzeugung, dass die einheimischen öffentlichen Ressourcen eine stabilere und nachhaltigere Einkommensquelle als Entwicklungshilfe darstellen. Kein Staat sollte für seine eigene Entwicklung von den Ressourcen anderer Staaten abhängig sein. Die nachhaltige Erhöhung der Steuerquoten in den Entwicklungsländern sei entscheidend, damit diese die SDG erreichen können. Gemäss einer Studie der Weltbankgruppe («WBG») betragen die Steuereinnahmen in den Entwicklungsländern lediglich 10 bis 14 Prozent des BIP. Um die SDG zu erreichen, sollte aber ein Anteil von mind. 20 Prozent am BIP erreicht werden.⁸ Es besteht daher innerhalb der internationalen Staatengemeinschaft Konsens, dass die Erhöhung der Steuereinnahmen für eine nachhaltige und erfolgreiche Entwicklungsfinanzierung unabdingbar ist. Gemäss der ATID stärken die einheimischen öffentlichen Ressourcen ausserdem eine legitime Beziehung zwischen dem Staat und seinen Bürgern und fördern eine gute Regierungsführung.

In der ATID verpflichteten sich die Unterzeichnerstaaten, (1) die technische Unterstützung bei der Mobilisierung von Steuern und anderen öffentlichen Einnahmen zu erhöhen, (2) die Mobilisierung der einheimischen Ressourcen zu verstärken mit dem Ziel, die SDG zu erreichen, und (3) eine kohärente Politik zu verfolgen, welche die gemeinsamen Ziele in Bezug auf die Mobilisierung einheimischer Ressourcen reflektiert.

Die ATID basiert – wie die AAAA – auf dem Prinzip der Hilfe zur Selbsthilfe. Die Geberländer, darunter auch die Schweiz, verpflichten sich, ihre Unterstützung bei der technischen Zusammenarbeit im Bereich der Steuern und der öffentlichen Finanzen bis im Jahr 2020 zu verdoppeln. Sie haben sich zusätzlich bereit erklärt, die Partnerstaaten an den Fortschritten teilhaben zu lassen, welche im BEPS-Projekt der OECD und der G20-

⁶ African Tax Administration Forum (ATAF), Asian Development Bank (ADB), Bill & Melinda Gates Foundation, Center of Excellence in Finance, Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA), Global Financial Integrity, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Inter-American Centre of Tax Administrations (CIAT), International Monetary Fund (IMF), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), West African Tax Administration Forum (WATAF) und World Bank.

⁷ Siehe hierzu und zum Folgenden die Addis Tax Initiative Declaration: <https://www.addistaxinitiative.net/#slider-4>.

⁸ The World Bank Group, *Financing for Development Post-2015*, Washington D.C. 2013, S. 9 (abrufbar unter: <http://documents.worldbank.org/curated/en/206701468158366611/pdf/828000WPOFinanoBox0379879BooPUBLIco.pdf>); Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014 (zit. DWG Report), S. 14.

Staaten sowie auf dem Gebiet des Informationsaustausches in Steuerangelegenheiten, inklusive dem automatischen Informationsaustausch («AIA») erzielt worden sind.

Ein Kernelement der ATID besteht darin, dass Entwicklungsländer in verschiedener Hinsicht ebenfalls in die Pflicht genommen werden. Sie haben realistische Pläne zu erstellen, die aufzeigen, wie die SDG erreicht werden können. Sie verpflichten sich zu substanziellen neuen Anstrengungen, um die Gesetzgebung sowie ihre Datenverwaltungsfähigkeiten, für welche sie Mittel verlangen, zu verbessern. Eine zentrale Bedeutung kommt dabei dem von der Schweiz mitentwickelten *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* («TADAT») ⁹ zu. Dieses unterstützt die Entwicklungsländer bei der Identifikation derjenigen Steuerbereiche, bei denen mit Hilfe von technischen Unterstützungsleistungen und Reformmassnahmen besonders effizient Fortschritte erzielt werden können. Die Entwicklungsländer stehen ausserdem für eine verantwortungsvolle Regierungsführung im Bereich der öffentlichen Finanzen und Verwaltung ein und stellen Transparenz sicher. Zu diesem Zweck sollen nationale Kontrollmechanismen sowie die Transparenz des Budgetprozesses und des öffentlichen Beschaffungswesens erhöht werden.

Die Sicherung des Steuersubstrats und dessen effizientere Ausschöpfung durch die Entwicklungsländer stellen grundsätzlich die Kernelemente der ATID dar. Die Unterzeichnerstaaten bekennen sich aber gleichzeitig dazu, Korruption und andere Formen von IFF (wie insbesondere Geldwäscherei) ebenfalls stärker zu bekämpfen. Ausserdem besteht Einigkeit darüber, dass die Fortschritte in Bezug auf die Einnahmenmobilisierung gemessen werden sollen. Es sollen länderspezifische Indikatoren und Ziele für die Einnahmenerhebung und andere Aspekte der Leistungsfähigkeit des Steuersystems gemessen werden. Das bereits erwähnte TADAT dürfte auch im Rahmen dieses Monitorings von grossem Nutzen sein.

Die Ausführungen zur ATID machen deutlich, dass Geberstaaten und Entwicklungsländer für die Verwirklichung der SDG gemeinsam in der Pflicht stehen. Wie die unterzeichnenden Staaten selber festhalten, stellt die Initiative eine Partnerschaft, in welcher jedes Land Verantwortung übernimmt und mit den anderen Ländern kooperiert, dar. Die Integration der Entwicklungsländer in den AIA und in das BEPS-Projekt, zu welcher sich die Geberstaaten – wie die Schweiz – verpflichtet haben, muss vor diesem Hintergrund gesehen werden.

⁹ Siehe hierzu: <http://www.tadat.org/#>.

1.2. Stand der entwicklungs- und steuerpolitischen Diskussion in der Schweiz

Vor dem Hintergrund der AAAA publizierte der Bundesrat am 12. Oktober 2016 einen Bericht über unlautere und unrechtmässige Finanzflüsse aus Entwicklungsländern (IFF).¹⁰ Er legte diesem ein weites Verständnis von IFF zu Grunde. Als IFF werden nicht nur Mittelabflüsse im Rahmen des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs in Verbindung mit illegalen und unlauteren Aktivitäten wie Geldwäscherei, Korruption oder Steuerhinterziehung, sondern auch solche in Verbindung mit Steuervermeidungspraktiken verstanden.¹¹ Aufgrund dieses breiten Begriffsverständnisses, welches sich vor dem Hintergrund der im Juli 2015 in Addis Ababa verabschiedeten SDG¹² als sachgerecht erweist, skizziert der Bericht verschiedene steuerpolitische Handlungsfelder der Schweiz.

1.3. Verfassungsrechtlicher Rahmen für internationale Kooperation und Koordination

Die ATID verpflichtet alle Geberstaaten, die Entwicklungsländer an der Umsetzung des AIA und der BEPS-Massnahmen partizipieren zu lassen. Im vorliegenden Beitrag steht daher die Frage im Vordergrund, welche Herausforderungen und Handlungsfelder sich für die Schweiz bei der Integration der Entwicklungsländer in die schweizerische Politik zur Umsetzung des AIA und der BEPS-Massnahmen ergeben.

Die Thematik erweist sich als komplex. Aus rechtlicher Sicht sind neben den internationalen Verpflichtungen der Schweiz, wie sie sich beispielsweise aus der AAAA und der ATID ergeben, stets auch die verfassungsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Massgeschneiderte steuerliche Massnahmen mit entwicklungspolitischen Zielsetzungen sollten insbesondere das in Art. 5 BV verankerte Verhältnismässigkeitsprinzip respektieren. In Bezug auf die vorliegende Thematik bedeutet dies, dass sie zur Erreichung der SDG geeignet sein müssen. Verfassungsrechtlich sind die in Art. 54 Abs. 2 BV und Art. 101 BV enthaltenen Ziele der Entwicklungszusammenarbeit und der Interessenwahrung der schweizerischen Wirtschaft möglichst in Einklang zu bringen.¹³ Allfällige steuerliche Massnahmen sollen zur Linderung von Not und Armut in der Welt, zur Achtung der Menschenrechte und zur Förderung der Demokratie, zu einem friedlichen Zusammenleben der Völker sowie zur Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen beitragen. Gleichzeitig sind aber auch die Wohlfahrt der Schweiz und die Interessen der schweizerischen Wirtschaft im Ausland zu wahren. Kohärenz der Politik bedeutet also nicht, dass sich

¹⁰ Bericht des Bundesrats über unlautere und unrechtmässige Finanzflüsse aus Entwicklungsländern vom 12. Oktober 2016 (zit. Bericht IFF; abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/45657.pdf>).

¹¹ Bericht IFF (Fn. 10), S. 1.

¹² Siehe hierzu Kap. 2.

¹³ GIOVANNI BIAGGINI, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. Aufl., Zürich 2017, Art. 54 N 21.

die Wirtschaftspolitik der Entwicklungspolitik oder umgekehrt unterzuordnen hat. Kohärent ist eine Politik vielmehr, wenn sie im Zusammenhang mit den in Betracht gezogenen Massnahmen eine Gesamtschau sowie eine sorgfältige Interessenabwägung vornimmt. Gut gemeinte entwicklungspolitische Massnahmen sind wenig nachhaltig, wenn sie nicht an den Fortschritten eines Entwicklungslandes bei der Erreichung der SDG gemessen werden oder wenn das *level playing field* zu Lasten des Geberstaates in Schieflage gerät und dieser zu Gunsten anderer Geberstaaten Wohlfahrtsverluste erleidet. Können die verschiedenen Zielsetzungen nicht in Einklang gebracht werden, obliegt es in erster Linie dem Gesetzgeber, allfällige Zielkonflikte durch Wertungsentscheide zu lösen.

Im Zusammenhang mit dem AIA und den BEPS-Massnahmen steht vor allem die Herstellung bzw. die Sicherstellung eines *level playing fields* im Vordergrund. Die OECD stellt sich daher auch im Zusammenhang mit der Integration der Entwicklungsländer in das BEPS-Projekt zu Recht auf den Standpunkt, dass die derzeitigen Herausforderungen einer globalen Lösung zugeführt werden müssen. Unilaterale und unkoordinierte Massnahmen einzelner Länder würden nicht genügen, sondern die Situation vielmehr verschlechtern. Dieser Auffassung ist uneingeschränkt zuzustimmen. Einzelstaatliche Alleingänge führen zu Ausweichmanövern der von einer Regelung betroffenen Steuerpflichtigen. Sie können das entwicklungspolitische Ziel selten erreichen und erweisen sich als ungeeignet. Wo Handlungsbedarf besteht, sollte sich die Schweiz an bestehenden Standards oder *best practices* orientieren oder – wo solche fehlen und mit Blick auf die Erreichung der SDG nötig bzw. sinnvoll erscheinen – darauf hinarbeiten, solche Standards zu schaffen. Aufgrund dieser verfassungsrechtlichen Ausgangslage orientiert sich der vorliegende Beitrag stark an den Prioritäten, welche internationale Organisationen und Foren in Bezug auf die Umsetzung des AIA und der BEPS-Massnahmen im Verhältnis zu den Entwicklungsländern gesetzt haben. Diese Konzentration führt zwangsläufig zu einer verfassungsrechtlich gebotenen Einschränkung von möglichen Massnahmen, welche in der Literatur teilweise zur Erfüllung der SDG erwähnt werden.¹⁴

2. Integration der Entwicklungsländer in das AIA-Netz der Schweiz

2.1. Derzeitige Politik der Schweiz bei der Umsetzung des AIA

Nachdem die Schweiz den AIA per 1. Januar 2017 gestützt auf das multilaterale Amtshilfeübereinkommen, die Multilaterale Vereinbarung über den automatischen Informationsaustausch und das AIA-Übereinkommen mit der EU mit 37 Staaten aktiviert hatte,¹⁵

¹⁴ Siehe hierzu die breite Palette von Massnahmen, welche in der Arbeit von MEYER-NANDI (Fn. 1) erwähnt werden.

¹⁵ Siehe hierzu RENÉ MATTEOTTI, Verfassungskonformität des automatischen Informationsaustauschs, Kurztgutachten im Auftrag des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen vom 13. August 2015, S. 266.

dehnte sie per 1. Januar 2018 das AIA-Netz auf weitere 41 Partnerstaaten aus. Diese lassen sich in die folgenden drei Kategorien einteilen:

- G20-Staaten, EU-Staaten und OECD-Mitgliedstaaten: darunter insbesondere Argentinien, Brasilien, China, Indien, Indonesien, Mexiko, Russland, Südafrika, Chile und Israel, nicht aber die Türkei;
- Staaten und Territorien mit wichtigen Finanzzentren: Antigua und Barbuda, Aruba, Barbados, Belize, Bermuda, Britische Jungferninseln, Cookinseln, Costa Rica, Curaçao, Grenada, Insel Man, Liechtenstein, Marshallinseln, Mauritius, Montserrat, Monaco, Saint Kitts und Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent und die Grenadinen, Seychellen, Turks- und Caicosinseln und Uruguay;
- weitere wichtige Handelspartner oder europäische Staaten: Andorra, Färöer-Inseln, Grönland, Kolumbien, Malaysia, San Marino.

Daraus ist ersichtlich, dass die Liste etliche Schwellen- und Entwicklungsländer enthält.

Die Aktivierung des AIA mit diesen Staaten lief im Parlament nicht ohne Nebengeräusche ab. Sie wurde begleitet von einem am 6. Dezember 2017 angenommenen Bundesbeschluss über den Prüfmechanismus zur Sicherstellung der standardkonformen Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten mit Partnerstaaten ab 2018/2019. Dieser Bundesbeschluss verpflichtet den Bundesrat, im Vorfeld des ersten Informationsaustausches, welcher im September 2019 stattfinden wird, Länderprüfungen vorzunehmen. Danach ist der AIA nur umzusetzen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Partnerstaat verfügt über die für die Umsetzung des AIA erforderlichen Rechtsvorschriften; dazu gehören insbesondere die Einhaltung des Spezialitätsprinzips, gemäss welchem Informationen nur zu dem im Abkommen vorgesehenen Zweck verwendet werden dürfen, und zufriedenstellende Zustände hinsichtlich der Korruptionsverhinderung;
2. Der Stand der Vertraulichkeit sowie der Vorkehrungen für die Datensicherheit und den Datenschutz entspricht im Partnerstaat den Standards der AIA-Vereinbarung;
3. Der Partnerstaat verfügt über ein angemessenes Netzwerk von Partnerstaaten, einschliesslich der relevanten Konkurrenzfinanzplätze, mit denen er den AIA umsetzt;
4. Dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums der AIA-Vereinbarung liegen keine Meldungen über Verstösse gegen die Vertraulichkeitsvorschriften oder ein Versagen der Schutzvorkehrungen im Partnerstaat vor;
5. Es liegen keine Feststellungen der mit der Durchführung des AIA betrauten schweizerischen Behörden vor, dass nach Art. 21 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988

über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen aufgrund der allgemeinen Sachlage oder im Einzelfall keine Verpflichtung der Schweiz zum automatischen Austausch von Informationen besteht;

6. Vom Datenaustausch betroffene Personen sind im Zusammenhang mit ausgetauschten Steuerinformationen im Partnerstaat nicht Verfahren ausgesetzt, die nachweisbar schwere Menschenrechtsverletzungen mit sich bringen oder zur Folge haben könnten.

Die Reziprozität wird interessanterweise nicht explizit als Voraussetzung für die Umsetzung des AIA erwähnt. Hingegen wird verlangt, dass der Partnerstaat über ein angemessenes Netzwerk von Partnerstaaten, einschliesslich der relevanten Konkurrenzfinanzplätze, mit denen er den AIA umsetzt, verfügt. Dieses Erfordernis wird kritisiert, weil befürchtet wird, dass die Schweiz damit die Aktivierung des AIA künstlich hinauszögern kann.¹⁶ Hinter dem Kriterium stecken indes keine unlauteren Motive. Es dient vielmehr dazu, einer möglichen Umgehung eines mit der Schweiz aktivierten AIA entgegenzuwirken. Gerade bei der Verwendung von Vermögensverwaltungsstrukturen kann es aufgrund technischer Besonderheiten der Meldeverpflichtungen von Finanzinstituten zu doppelten Nichtmeldungen kommen,¹⁷ die verhindert werden können, wenn möglichst alle Finanzzentren mit einem bestimmten Staat den AIA abgeschlossen haben. Bei Aufnahme von Verhandlungen mit einem Partnerstaat muss es indes genügen, wenn dieser sich gegenüber der Schweiz verpflichtet, auch mit anderen Finanzzentren den AIA einzuführen. Aus diesen Gründen sind die vom Parlament beschlossenen Kriterien für die Länderprüfung verfassungsrechtlich¹⁸ zu begrüssen.

Der erstmalige Austausch von Informationen erlaubt den Steuerbehörden des Partnerstaates u.U. Rückschlüsse auf Steuerdelikte, welche der Bankkunde vor Inkraftsetzung des AIA begangen hat. Dies erhöht den Druck auf die Bankkunden zu Ausweichhandlungen und zum frühzeitigen Abzug von Vermögenswerten. Zusätzlich zu den vom Parlament beschlossenen Kriterien sollte der erstmalige Austausch von Informationen mit einem Partnerstaat zweckmässigerweise davon abhängig gemacht werden, dass den betroffenen Kunden eine privilegierte Legalisierung durch Aufsetzung eines Amnestie- oder eines Selbstanzeigeprogramms mit strafbefreiender oder -reduzierender Wirkung ermöglicht wird. Ein solches Erfordernis würde auch das verfassungsrechtlich verankerte Rechtssicherheitsprinzip stärken.¹⁹

¹⁶ MEYER-NANDI (Fn. 1), S. 29.

¹⁷ MARC-ANDRÉ BEAT SCHAUWECKER, Das Bankgeheimnis im Steuerbereich, in: Jusletter 16. April 2018, Rz. 34 ff.

¹⁸ Siehe hierzu MATTEOTTI (Fn. 15), S. 7 ff.

¹⁹ *Ibid.* Siehe hierzu auch RENÉ MATTEOTTI, Fairness im Steuerrecht, Schlaglichter auf Anspruch und Wirklichkeit in laufenden Steuerreformvorhaben, ASA 84 (2015-2016), S. 74 f.

2.2. AIA mit Entwicklungsländern

Es steht ausser Zweifel, dass der AIA – insbesondere wenn die derzeit noch vorhandenen Lücken geschlossen werden²⁰ – ein effizientes Mittel darstellt, um das Risiko von Steuerhinterziehungen zu reduzieren. Nach Schätzungen der OECD werden rund USD 8.5 Billionen an Haushaltsvermögen aus Entwicklungsländern im Ausland gehalten. 2012 wurden ca. 25 Prozent des lateinamerikanischen und ca. 33 Prozent des nahöstlichen und afrikanischen Haushaltsvermögens im Ausland verwaltet, was im Vergleich zum weltweiten Durchschnitt von 6 Prozent ausserordentlich hoch ist.²¹ Es erstaunt daher nicht, dass die Integration der Entwicklungsländer in die Umsetzung des AIA in der von der Schweiz unterstützten AAAA und der ATID als zentrales Ziel definiert worden ist. Wo steht die Schweiz diesbezüglich?

Im AIA-Netz der Schweiz fehlen zahlreiche Entwicklungsländer, welche Mitglieder des Global Forums sind. Sie lassen sich in drei Kategorien unterteilen:²²

- Staaten, welche bis 2018 erste Informationen austauschen: Aserbaidshon, Ghana und Pakistan;
- Staaten, welche bis 2019/2020 erste Informationen austauschen: Albanien, Malediven, Nigeria und Peru;
- Staaten, welche noch kein Datum für den ersten Austausch von Informationen bekanntgegeben haben: Armenien, Benin, Botswana, Burkina Faso, Kambodscha, Kamerun, Tschad, Elfenbeinküste, Djibuti, Dominikanische Republik, Ecuador, Ägypten, El Salvador, Mazedonien, Gabun, Georgien, Guatemala, Guyana, Haiti, Jamaika, Kasachstan, Kenia, Lesotho, Liberia, Madagaskar, Mauretanien, Moldawien, Marokko, Niger, Papua-Neuguinea, Paraguay, Peru, Philippinen, Ruanda, Senegal, Tansania, Thailand, Togo, Tunesien, Uganda und Ukraine.

²⁰ Siehe hierzu oben Kap. 2.1 und die Bemühungen der OECD, bestehende Lücken beim globalen AIA-Standard durch zusätzliche Regulierungen im Rahmen der BEPS-Massnahme 12 zu schliessen: OECD, Model Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, Paris 2018. Ebenso: OECD Consultation Document, Preventing Abuse of Residence by Investment Schemes to Circumvent the CRS, 19 February 2018–19 March 2018. Zentral wird in diesem Zusammenhang auch sein, dass sich die USA in nicht allzu ferner Zukunft bereit erklären, FATCA an den globalen AIA-Standard anzugleichen, um zu verhindern, dass ihr Finanzplatz für IFFs missbraucht wird (zu den Unterschieden zwischen dem globalen AIA-Standard und FATCA siehe insbesondere OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, Implementation Handbook, Paris 2018, S. 126 ff.).

²¹ GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation (zit. GLOBAL FORUM, Roadmap), S. 9 (abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>).

²² OECD, The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI, Paris 2017, S. 4.

Folgende dieser Staaten haben auch die ATID unterzeichnet: Benin, Burkina Faso, Georgien, Ghana, Kamerun, Kenia, Liberia, Paraguay, Philippinen, Ruanda, Senegal, Tansania und Uganda. Ghana ist jedoch der einzige Staat dieser Liste, welcher derzeit dem Multilateralen Abkommen zum automatischen Informationsaustausch beigetreten ist.

Interessanterweise gibt es aber auch Entwicklungsländer, welche die ATID unterzeichnet haben, derzeit jedoch nicht Mitglieder des Global Forums sind. Es handelt sich dabei um Äthiopien, Gambia, Malawi, Namibia, Nepal, Sierra Leone und die Salomonischen Inseln.

Für das Fehlen der aufgeführten Länder im derzeitigen AIA-Netz werden mitunter der mangelnde politische Wille sowie die Interessenpolitik aufgeführt. Diesbezüglich ist allerdings zu bemerken, dass ein möglichst dichtes AIA-Netz durchaus im Interesse des Finanzplatzes ist, da dadurch die Risiken im Zusammenhang mit un versteuerten Kundenvermögen erheblich reduziert werden können.²³ Auch die mit Blick auf den schweizerischen Kapitalmarkt längst überfällige Reform des Verrechnungssteuergesetzes (Stichwort Zahlstellenprinzip) setzt einen möglichst lückenlosen AIA voraus.²⁴ Wirtschaftspolitische Interessen sind daher kaum der Grund für das weitgehende Fehlen der Entwicklungsländer im AIA-Netz der Schweiz.

Wie das Global Forum in seinem kürzlich publizierten Aktionsplan ausführt, liegen die Ursachen vielmehr darin, dass die Umsetzung des AIA in den Entwicklungsländern auf grosse Schwierigkeiten stösst.²⁵ Die Partizipation am AIA setzt (1) eine völkerrechtliche Grundlage und gestützt darauf eine landesrechtliche Durchführungsgesetzgebung, (2) eine administrative und informationstechnologische Infrastruktur für die Sammlung und den Austausch der Informationen sowie (3) notwendige Vorkehrungen zum Datenschutz voraus. Die Entwicklungsländer tun sich mit der Erfüllung dieser Kriterien sehr schwer. Dies hängt hauptsächlich mit dem Fehlen der personellen und finanziellen Ressourcen zusammen, welche die Einführung des AIA erfordert. Das Global Forum spricht sich daher dafür aus, die Entwicklungsländer dabei zu unterstützen, die Voraussetzungen für den AIA zu erfüllen. Mitunter sind es aber auch politische Gründe, die dazu füh-

²³ URS ZULAUF, Bankkunden aus Nicht-AIA-Staaten – Steuerkonformitätsprüfung?, in: Susan Emmenegger (Hrsg.), Schweizer Bankrechtstagung, Automatischer Informationsaustausch, Basel 2016, S. 128. Dies ist ebenfalls ein Grund dafür, warum die USA mittel- und langfristig ein Interesse haben werden, FATCA an den globalen AIA-Standard anzugleichen.

²⁴ RENÉ MATTEOTTI, Steuerrecht, in: Baker McKenzie (Hrsg.), Entwicklungen im schweizerischen Wirtschaftsrecht 2016/2017, Bern 2017, S. 74.

²⁵ Siehe hierzu und zum Folgenden: GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI, 2017 (zit. GLOBAL FORUM, Plan of Action), S. 6 (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf>).

ren, dass ein Entwicklungsland den AIA nicht einführen will.²⁶ Die OECD gelangt daher zum Schluss, dass es notwendig ist, die Verpflichtung der wichtigen politischen Führer zu erhalten und ein begünstigendes politisches Umfeld zu schaffen, um echte Fortschritte bei der Umsetzung des AIA zu erzielen. Um das aktuelle politische Dilemma zu lösen, beschloss das Global Forum einen Prozess, der folgende vier Stufen beinhaltet:

1. Vorgängige Evaluation der Rahmenbedingung für den Datenschutz und der Vertraulichkeit der Informationen sowie weiterer Faktoren;
2. Vorschlag eines praktikablen Zusagedatums, der durch einen für jedes Entwicklungsland individuell massgeschneiderten Aktionsplan unterstützt wird;
3. Formelle politische Verpflichtung des Entwicklungslandes zur Implementierung des AIA: Das Entwicklungsland hat sich dabei zur Reziprozität zu verpflichten. Ebenso muss es bereit sein, den AIA mit allen interessierten und zweckdienlichen Staaten abzuschliessen.
4. Technische Unterstützung, Überwachung und Überprüfung der AIA-Umsetzung: Sobald die formelle politische Verpflichtung vorliegt, gewährt das Sekretariat des Global Forums technische Unterstützung, soweit Ressourcen vorhanden sind bzw. von anderen Partnern zur Verfügung gestellt werden. Das Sekretariat wird den Prozess überwachen und regelmässig dem Global Forum gegenüber berichten. Die Zurverfügungstellung von technischer Unterstützung wird von der Erfüllung vorgängig definierter Meilensteine abhängig gemacht und kann bei deren Nichterfüllung suspendiert werden.

Das Global Forum bezeichnet die Integration der Entwicklungsländer in den AIA mit Blick auf die AAAA als eine seiner Hauptprioritäten für die Periode 2018–2020 und darüber hinaus. Da die Umsetzung des AIA einen erheblichen technischen Support verlangen wird, werden die G20-Staaten und andere potentielle Geberstaaten aufgerufen, angemessene Ressourcen zur Verfügung zu stellen, um den Entwicklungsländern zu helfen, den AIA-Standard umzusetzen und nachhaltig öffentliche Einnahmen zu generieren.

Der Bericht des Global Forums zeigt, dass dieses das Zepter bei der Integration der Entwicklungsländer in den AIA in die Hand genommen hat. Dies ist zu begrüßen, da auf diese Weise allen Entwicklungsländern ein strukturierter, kohärenter und transparenter Prozess zur Verfügung gestellt wird, um vom AIA zu profitieren. Dies bedeutet freilich, dass bilaterale Engagements ausgeschlossen sind. Vielmehr anerkennt das Global Forum bilaterale Pilotprojekte zur Einführung des AIA explizit und lädt die Regierungen ein, ein allfälliges Interesse an der Durchführung von bilateralen AIA-Pilotprojekten gegenüber dem Global Forum zu melden.

²⁶ GLOBAL FORUM, Plan of Action (Fn. 25), S. 7.

2.3. Herausforderungen und Chancen für die Schweiz

Die Schweiz hat der AAAA zugestimmt und die ATID unterzeichnet. Sie steht damit politisch in der Pflicht, den vom Global Forum entwickelten Aktionsplan aktiv zu unterstützen. Dabei stehen folgende Handlungsoptionen im Vordergrund:

1. *Entwicklungsländer, welche bereits angekündigt haben, den AIA in den nächsten Jahren umzusetzen* (Albanien, Aserbaidschan, Ghana, Malediven, Nigeria, Pakistan und Peru), sind, falls sie ein Interesse haben, für die Aktivierung des AIA in Betracht zu ziehen. Gestützt auf eine Länderprüfung anhand der Kriterien, wie sie das Parlament beschloss, ist vor dem ersten Austausch der Informationen zu prüfen, ob die Voraussetzungen hierfür tatsächlich erfüllt sind.
2. In Bezug auf die *Entwicklungsländer, die sich noch nicht zur Umsetzung des AIA geäußert haben*, gibt es folgenden Handlungsbedarf:
 - Die Schweiz sollte den vom Global Forum initiierten Prozess begleiten und im Rahmen ihrer Möglichkeiten mit technischen und/oder finanziellen Ressourcen unterstützen. Der Aktionsplan des Global Forums bietet für die Verwirklichung der AAAA und die Umsetzung der ATID grosse Chancen. Er kann als Hebel für grundlegende Reformen in den Entwicklungsländern genutzt werden. Die Schweiz sollte mit Blick auf die AAAA und die ATID auf konstruktive Art und Weise darauf hinwirken, dass die Entwicklungsländer ihren politischen Verpflichtungen in Bezug auf die Bekämpfung von IFF (insbesondere Korruption, Bestechung, Geldwäscherei und Terrorismus), den Datenschutz, der verantwortungsvollen Regierungsführung im Bereich der öffentlichen Finanzen und Verwaltung, der Herstellung von Transparenz im Budgetprozess und dem Beschaffungswesen sowie die faire Behandlung der Steuerpflichtigen nachkommen. Für die Bekämpfung von Steuerdelikten sollten insbesondere die dazu von der OECD formulierten zehn globalen Prinzipien verwirklicht werden.²⁷ Dabei geht es einerseits um den Aufbau der personellen Ressourcen, welche zur Durchsetzung des Steuerrechts erforderlich sind, andererseits um die Einhaltung der Grundsätze eines fairen Strafverfahrens.
 - Mit AIA und BEPS wird die Welt transparent. Dies nützt aber nur, wenn Instrumentarien bestehen, um die Steuern auch zu erheben. Durchsetzung ist zentral, muss aber fair sein. Diesbezüglich können aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Kompromisse eingegangen werden. Die Finanzierung der Implementierung des AIA sollte auch an Fortschritte in diesen Bereichen gekoppelt werden.
 - Bilaterale Pilotprojekte mit ausgewählten Staaten stellen für die Schweiz einen interessanten Weg dar, um ihr entwicklungspolitisches Engagement mit einzel-

²⁷ OECD, Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles, Paris 2017.

nen Staaten zu vertiefen. Da aus Kapazitätsgründen nur mit wenigen Staaten solche Projekte durchgeführt werden können, ist es wichtig, sachgerechte Kriterien zu entwickeln, anhand derer mögliche Partnerstaaten für die Durchführung eines Pilotprogramms ausgewählt werden. Solche Pilotprojekte würden durch die derzeitige Länderprüfung nicht verunmöglicht werden, da diese erst kurz vor dem ersten automatischen Austausch der Informationen erfolgen wird.

Fokussierten mit dem Global Forum abgestimmte Massnahmen (inkl. Massnahmen im Zusammenhang mit bilateralen Pilotprojekten) sollte mit Blick auf den Aktionsplan des Global Forums und die Sicherstellung eines *level playing fields* Vorrang eingeräumt werden. In der Literatur mitunter diskutierte Ideen,²⁸ den Entwicklungsländern ein Abgeltungssteuermodell vorzuschlagen, sind mit Blick auf die AAAA, die ATID und den Aktionsplan des Global Forums nicht zielführend, da sie kaum auf internationale Akzeptanz stossen würden. Es ist unvorstellbar, dass Ressourcen sowohl für die Umsetzung des AIA als auch für ein technisch höchst anspruchsvolles Abgeltungssteuermodell mit erheblichen Haftungsrisiken für die Banken parallel eingesetzt werden könnten. Die Massnahme erwiese sich als wenig geeignet und würde das *level playing field* stören, da andere Finanzzentren kaum mitziehen würden. Sollte die Schweiz mit einem oder mehreren Ländern Pilotprojekte durchführen, könnte allenfalls eine Regularisierung für die Vergangenheit in Form einer Einmalzahlung in Betracht gezogen werden. Zu beachten ist indes, dass eine solche Lösung bei den Banken sehr hohe Umsetzungskosten verursachen würde, die nur in Kauf genommen werden könnten, wenn damit allfällige Risiken im Zusammenhang mit un versteuerten Kundenvermögen reduziert werden könnten.

Die Roadmap der G20-Staaten aus dem Jahre 2014 erwähnte den spontanen Austausch von aggregierten Kontendaten als Möglichkeit.²⁹ Diese Idee wird nun aber im Aktionsplan aus dem Jahre 2017 nicht mehr aufgegriffen. Sie wurde bereits am G20-Gipfel in Brisbane Ende 2014 nicht als mögliche global zu ergreifende Massnahme in Betracht gezogen.³⁰ Besteht das Ziel des Aktionsplans ohnehin darin, in einem strukturierten Prozess möglichst alle Entwicklungsländer in den AIA-Umsetzungsprozess einzubinden, bedarf es eines solchen spontanen Informationsaustausches gar nicht. Die Massnahme erwiese sich als unverhältnismässig. Sollte die Idee vom Global Forum wiederbelebt werden, um auf AIA-unwillige Staaten Druck auszuüben, wäre mit Blick auf das *level playing field* sicherzustellen, dass alle Finanzplätze an einem solchen Austausch partizipieren. Ein internationaler Standard würde die Abschleicherproblematik erheblich reduzieren, ins-

²⁸ Siehe hierzu MEYER-NANDI (Fn. 1), S. 23 ff. m.w.H.

²⁹ GLOBAL FORUM, Roadmap (Fn. 21), S. 22.

³⁰ G20 DEVELOPMENT WORKING GROUP, Domestic Resource Mobilisation – Call for Action for Strengthening Tax Capacity in Developing Countries, 2014, Annex 1, S. 14 (abrufbar unter: <http://g20.org.tr/wp-content/uploads/2015/11/Call-to-Action-for-Strengthening-Tax-Capacity-in-Developing-Countries.pdf>).

besondere wenn auch Abschleicherlisten spontan ausgetauscht würden. Damit könnten auch die Risiken der Banken im Zusammenhang mit unversteuerten Kundenvermögen reduziert werden.

Ebenso wenig auferlegt der globale AIA-Standard den daran teilnehmenden Staaten eine Pflicht, die Höhe der in ihnen verwalteten ausländischen Kundenvermögen sortiert nach Herkunftsländern zu publizieren. Soweit ersichtlich, ist Australien bisher das einzige Land, welches eine solche Regelung ins nationale Gesetz aufgenommen hat.³¹ Solche aggregierten Zahlen dienen vor allem dem Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit, sie geben aber den Entwicklungsländern kein unmittelbares Instrument an die Hand, ihre Steuerpflichtigen gesetzeskonform zu veranlagern und damit Steuereinnahmen zu mobilisieren. Sollen nun die Entwicklungsländer gemäss Roadmap in einem strukturierten Prozess in das AIA-Netz integriert werden, ist es schwierig nachzuvollziehen, warum die einzelnen Länder solche aggregierten Zahlen publizieren sollen. Die Publikation der Höhe der Vermögenswerte und der daraus erzielten Erträge, an denen Personen mit Ansässigkeit in einem Entwicklungsland wirtschaftlich berechtigt sind, könnte die Öffentlichkeit indes unter Umständen in die Lage versetzen, abzuschätzen, ob die Steuererwerbungen in den Entwicklungsländern das Steuerrecht effizient durchsetzen. Dies würde aber voraussetzen, dass sich alle am AIA teilnehmenden Staaten zur Veröffentlichung solcher Länderlisten verpflichten und die Entwicklungsländer ihrerseits ebenfalls die Höhe der Kapitalvermögen und -erträge, die offshore gehalten bzw. erzielt worden sind, veröffentlichen.

3. Integration der Entwicklungsländer in die schweizerische Politik der Umsetzung von BEPS-Massnahmen

3.1. Relevanz von BEPS für Entwicklungsländer

Das von der OECD und den G20-Staaten initiierte BEPS-Projekt beinhaltet einen Aktionsplan, der Steuerplanungsmodelle ins Visier nimmt, deren sich multinationale Konzerne bedienen und teilweise immer noch bedienen, um ihre Gewinne in steuergünstige Länder zu verschieben oder sich ganz der Besteuerung zu entziehen. Die Besteuerung soll in denjenigen Staaten stattfinden, in welchen die Unternehmen tatsächlich wirtschaftlich tätig sind bzw. die unternehmerische Wertschöpfung stattfindet. Die am 5. Oktober 2015 publizierten Schlussberichte sehen zu folgenden Themen Massnahmen vor:

- Aktionspunkt 1: Besteuerung der digitalen Wirtschaft
- Aktionspunkt 2: Hybride Gestaltungen

³¹ Siehe hierzu: <https://www.taxjustice.net/2016/02/24/15031/>.

- Aktionspunkt 3: Erarbeitung von Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung
- Aktionspunkt 4: Verhinderung von Steuerverkürzungen durch Regelungen zur Ver-
sagung des Zinsabzugs
- Aktionspunkt 5: Arbeiten gegen schädlichen Steuerwettbewerb
- Aktionspunkt 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch
- Aktionspunkt 7: Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs
- Aktionspunkte 8–10: Aktualisierung der Verrechnungspreisleitlinien
- Aktionspunkt 11: Entwicklung von Methoden und Regelungen, um Daten über Ge-
winnkürzungen und Gewinnverlagerungen zu erlangen
- Aktionspunkt 12: Entwicklung von Offenlegungsregelungen für aggressive Steuerpla-
nungen
- Aktionspunkt 13: Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Bericht-
erstattung
- Aktionspunkt 14: Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs-
und
Schiedsverfahren
- Aktionspunkt 15: Multilaterales Instrument

Die Massnahmen lassen sich unterteilen in neue Mindeststandards (Aktionen 5, 6, 13 und teilweise 14), Verstärkung bestehender Standards (Aktionen 2, 6, 7, 8–10, 14) und sogenannte gemeinsame Ansätze und weitere freiwillige Empfehlungen (Aktionen 2, 3, 4 und 12).

Gerade mit Blick auf die Entwicklungsländer ist zu beachten, dass das BEPS-Projekt grundsätzlich keine neue Zuteilung der Besteuerungsrechte anvisiert. Es geht im Kern bloss – aber immerhin – darum, aggressive Steuerplanung zu bekämpfen, damit die Unternehmen dort ihre Steuern entrichten, wo die unternehmerische Wertschöpfung entsteht. Dies bedeutet, dass die schwierige Frage, wie die Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaaten aufgeteilt werden sollen, von BEPS nicht adressiert wird. Die diesbezüglich bestehenden Unterschiede zwischen dem Musterabkommen der OECD und demjenigen der UN werden mit dem BEPS-Übereinkommen damit nicht ausgeglichen.³² Ein Grund hierfür dürfte sein, dass die entwicklungspolitische Perspektive beim BEPS-Projekt ursprünglich nur eine untergeordnete Bedeutung hatte. In der Tat

³² Siehe hierzu BRIAN J. ARNOLD, An overview of the issues involved in the application of double tax treaties, in: United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, New York 2013, S. 6 ff.

besteht auch heute keine Verpflichtung der Entwicklungsländer, am BEPS-Projekt mitzuwirken. Mit Blick auf die AAAA und die ATID haben aber OECD, UNO, WBG und IMF anerkannt, dass die Entwicklungsländer ebenfalls am BEPS-Projekt teilhaben können sollen. Da der Anteil der Unternehmenssteuern an den gesamten Steuereinnahmen in Entwicklungsländern vergleichsweise hoch ist,³³ sind diese anerkanntermassen besonders stark von BEPS betroffen.³⁴ Der von der OECD im Jahr 2014 verfasste DWG Report³⁵ gelangte zum Schluss, dass der Mangel an wirksamen Rechtsvorschriften, der Informationsmangel und die Kapazitätslücken bei der Implementierung und Durchsetzung komplexer Vorschriften die Tür für aggressive Steuervermeidungspraktiken öffnet.³⁶

Auf der Basis eines umfassenden Konsultationsprozesses, in welchen die Entwicklungsländer einbezogen wurden, identifizierte die OECD im DWG Report folgende BEPS-Probleme als prioritär:

1. Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlage durch übermässige Zahlungen (insbesondere Servicegebühren, Management- und technische Gebühren sowie Lizenzgebühren) an ausländische verbundene Unternehmen;
2. Gewinnverlagerungen durch Restrukturierung der Wertschöpfungsketten und Verlagerung der Risiken in Niedrigsteuerländer;
3. die Schwierigkeit bei der Beschaffung von Informationen, die zur Bekämpfung von BEPS-Praktiken und zur effektiven Anwendung von Verrechnungspreisgrundsätzen benötigt werden;
4. der Missbrauch von DBA;
5. Vermeidung der Besteuerung von Kapitalgewinnen durch indirekte Veräusserung von Vermögenswerten;
6. Steueranreize, welche die Steuerbemessungsgrundlage des Entwicklungslandes mit wenig nachweisbarem Nutzen aushöhlen können.

³³ ERNESTO CRIVELLI/RUUD DE MOOIJ/MICHAEL KEEN, *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, Washington 2015, S. 5.

³⁴ DWG Report (Fn. 8), S. 14 f.

³⁵ DWG Report (Fn. 8), S. 32 ff.

³⁶ Siehe hierzu und zum Folgenden DWG Report (Fn. 8), S. 7 f. Die UN hat ebenfalls eine Liste von BEPS-Themen erstellt (HUGH J. AULT/BRIAN J. ARNOLD, *Protecting the tax base of developing countries: an overview*, in: *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, New York 2017, S. 7). Diese umfasst auch sog. «Hybrid Mismatch Arrangements», welche Gegenstand der BEPS-Aktion 2 sind, sowie die Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der Digital Economy (BEPS-Aktion 1). An die im DWG Report enthaltene Prioritätenliste knüpft auch ANNET WANYANA OGUTTU, *Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa – Part 1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan*, 2016, S. 27, an. WANYANA OGUTTU stellt sich dabei auf den Standpunkt, dass die Prioritätenliste der OECD und der UN weitgehend deckungsgleich ist.

Am Gipfeltreffen von Brisbane im Jahr 2014 haben sich die G20-Staaten geeinigt, die im DWG Report aufgelisteten BEPS-Themen weiterzuverfolgen und ihren Fokus darauf zu legen.³⁷

Die ersten beiden Probleme betreffen die richtige Festsetzung der Verrechnungspreise, welche mittels Massnahmen zu den Aktionen 8–10 anzugehen ist. Die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage durch übermässige Zinsaufwendungen ist zudem Gegenstand der Massnahme zu Aktion 4 (Zinsschranke). Das dritte Problem wirft die Frage eines zweckmässigen Informationsaustausches und der Verrechnungspreisdokumentation auf, welche Gegenstand der Aktion 13 sind. Abkommensmissbrauchspraktiken werden hinsichtlich Treaty Shopping in Aktion 6 und hinsichtlich künstliche Verhinderung der Begründung einer Betriebsstätte in Aktion 7 aufgegriffen. Die letzten beiden im DWG Report identifizierten Probleme (Besteuerung von Kapitalgewinnen durch indirekte Veräusserung von Vermögenswerten und von Entwicklungsländern gewährte Steuerprivilegien) werden durch den BEPS-Aktionsplan nicht abgedeckt.

Der derzeitige Fokus auf die oben aufgelisteten Probleme bedeutet nicht, dass es nicht noch weitere Steuerthemen im Zusammenhang mit Entwicklungsländern gibt. Die OECD rief die G20-Staaten beispielsweise dazu auf, die Spillover-Effekte ihrer eigenen Steuerrechtsordnungen auf die Entwicklungsländer zu untersuchen.³⁸ Die G20-Staaten sind indes zum Schluss gekommen, dass die OECD und andere internationale Organisationen, inklusive der IMF, in einer besseren Position sind, Spillover-Effekte zu analysieren.³⁹ Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich aus solchen Spillover-Studien weitere koordinierte Aktionen seitens der OECD und der G20-Staaten ergeben könnten. Ein weiteres wichtiges Thema, welches vom DWG Report ebenfalls erwähnt, aber nicht vertieft wird, stellt die Aufteilung der Besteuerungsrechte dar.⁴⁰ Darauf wird im Kap. 3.3 noch einzugehen sein.

3.2. Handlungsfelder der Schweiz in Bezug auf die prioritären BEPS-Themen der Entwicklungsländer

3.2.1. Vorbemerkung

Geht es um die Integration der Entwicklungsländer in die schweizerische Politik der Umsetzung der BEPS-Massnahmen, ist zweckmässigerweise zwischen Massnahmen, welche eine Anpassung des internen Rechts des Entwicklungslandes und/oder des Geberstaates bedürfen, und solchen, welche auf völkervertragsrechtlicher Ebene umgesetzt werden können, zu unterscheiden. Es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, die einzelnen

³⁷ G20 DEVELOPMENT WORKING GROUP (Fn. 30), Annex 1.

³⁸ DWG Report (Fn. 8), S. 50.

³⁹ G20 DEVELOPMENT WORKING GROUP (Fn. 30), Annex 1 Ziff. 4.

⁴⁰ DWG Report (Fn. 8), S. 13.

Massnahmen, welche für die Entwicklungsländer prioritär sind, im Detail zu beschreiben. Diesbezüglich sei auf die einschlägigen Berichte verwiesen, welche bisher namentlich von der OECD und anderen internationalen Organisationen publiziert wurden. Der Fokus der folgenden Analyse liegt auf der Beantwortung der Frage, bei welchen der von der OECD und den G20-Staaten als prioritär betrachteten BEPS-Problemen Handlungsfelder für die schweizerische Politik bestehen.

3.2.2. BEPS durch übermässige Zahlungen und Restrukturierungsmassnahmen

3.2.2.1. Handlungsbedarf bei den Entwicklungsländern und technische Unterstützungsleistungen seitens der internationalen Organisationen bzw. der Geberländer

Bei den ersten beiden BEPS-Problemen⁴¹ handelt es sich um Verrechnungspreisthemen.⁴² Die Lösung hierfür liegt in erster Linie in der *Gesetzgebung des jeweiligen Entwicklungslandes*. Die Entwicklungsländer haben sicherzustellen, dass ihre nationalen Steuergesetzgebungen Rechtsgrundlagen enthalten, die es ihnen erlauben, bei übermässigen Zahlungen Aufrechnungen vorzunehmen und bei Funktionsverlagerungen im Rahmen von Restrukturierungen über allfällige stille Reserven und Goodwill steuerlich abzurechnen. Zu diesem Zweck haben sie den Grundsatz des Drittvergleichs in den nationalen Steuergesetzen zu verankern, soweit dies noch nicht geschehen ist.

Was übermässige Zinszahlungen anbelangt, empfiehlt die OECD in Aktion 4 zusätzlich zum Fremdvergleichsgrundsatz die Aufnahme komplexer Regelungen zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen ins nationale Recht.

In Bezug auf andere Zahlungen (z.B. Servicegebühren, Management- und technische Gebühren sowie Lizenzgebühren), welche besonders BEPS-anfällig sind, stünde als weitere Handlungsoption die Erhebung von Quellensteuern zur Verfügung. Quellensteuern stellen zur Eindämmung von BEPS indes nur dann ein geeignetes Instrument dar, wenn die effektive Gewinnsteuerbelastung auf solchen Einkünften nicht höher als die Quellensteuer ist. Die Kombination von Unternehmenssteuern und Quellensteuern könnte sich ausserdem investitionshemmend auswirken. Ein Entwicklungsland hat daher unter Berücksichtigung seines gesamten Steuersystems zu prüfen, inwieweit Quellensteuern ein wirksames Instrument zur Bekämpfung von BEPS sind.

Die Umsetzung des Grundsatzes des Drittvergleichs, welcher in die nationalen Steuergesetzgebungen zu verankern ist, sollte idealerweise auf der Grundlage der Verrech-

⁴¹ Siehe hierzu die Liste in Kap. 3.1.

⁴² Siehe hierzu DWG Report (Fn. 8), S. 19 f.

nungspreisleitlinien, wie sie von der OECD⁴³ bzw. UN⁴⁴ verabschiedet worden sind, erfolgen. Bekanntlich folgen nicht alle Entwicklungs- und Schwellenländer den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.⁴⁵ Insbesondere Brasilien, welches aus Einfachheitsgründen vorbestimmte Gewinnmargen kennt,⁴⁶ und Indien mit der Berücksichtigung von sog. *location savings*⁴⁷ weichen teilweise wesentlich von den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ab. Im Zusammenhang mit dem Export von Rohstoffen aus rohstoffreichen Entwicklungsländern wird neuerdings die von Sambia angewendete sog. «sechste Methode» propagiert, welche bei Metallen für die Bestimmung der Verrechnungspreise die jeweiligen monatlichen Durchschnittspreise an den Metallbörsen heranziehen.⁴⁸ Jedes Entwicklungsland hat zu prüfen, inwieweit es sich an Regelungen, wie sie Indien, China oder Sambia kennen, orientieren und für gewisse Leistungen Safe Harbour-Regelungen einführen will.⁴⁹ Dies gilt insbesondere im Zusammenhang mit konzerninternen Transaktionen, für welche keine Vergleichswerte («*comparables*») verfügbar sind. Mehreinnahmen, welche sich durch Abweichungen von den OECD-Verrechnungspreisleitlinien erzielen lassen, sind indes gegen allfällige investitionshemmende Doppelbesteuerungen, welche dadurch entstehen können, dass die entwickelten Staaten sich an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien halten, abzuwägen. Die Entwicklungsländer haben des Weiteren zu prüfen, ob sich für sie die Einführung einer Zinsschranke gemäss Aktion 4 des BEPS-Projekts als zweckmässig erweist und inwieweit die Erhebung von Quellensteuern tatsächlich zu mehr Steuereinnahmen führt.

Die Bekämpfung von BEPS infolge übermässiger Zahlungen und Restrukturierungsmaßnahmen stellt in den Entwicklungsländern in erster Linie ein Kapazitätsproblem dar. Diese benötigen Unterstützung bei der Analyse ihrer aktuellen Steuergesetzgebungen und bei der Implementierung einer Verrechnungspreisgesetzgebung sowie personelle Ressourcen und das Know-how, um Verrechnungspreisprüfungen vornehmen und komplexe Verrechnungspreisfälle sachgerecht lösen zu können.

Der IMF, die OECD, die UN und die WBG haben im April 2016 die *Platform for Collaboration on Tax* («*Platform*») gegründet, welche der Unterstützung der Entwicklungsländer bei der Umsetzung von BEPS dient. Dasselbe Ziel verfolgt die Zusammenarbeit des *Intergovernmental Forum on Mining, Minerals, Metals and Sustainable Development* («*IGF*») und der OECD. Ein wichtiger Output dieser Kollaborationen ist die Entwicklung prakti-

⁴³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2017.

⁴⁴ UNITED NATIONS, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017* (abrufbar unter: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>).

⁴⁵ Siehe hierzu UNITED NATIONS (Fn. 44), S. 525 ff.

⁴⁶ UNITED NATIONS (Fn. 44), S. 539.

⁴⁷ UNITED NATIONS (Fn. 44), S. 586.

⁴⁸ DWG Report (Fn. 8), S. 51.

⁴⁹ DWG Report (Fn. 8), S. 51.

scher Toolkits für Entwicklungsländer, welche die verschiedenen BEPS-Prioritätsbereiche für Entwicklungsländer adressieren. Im April 2017 publizierte die Plattform beispielsweise ein Toolkit für Verrechnungspreisanalysen, welches spezifisch die Schwierigkeiten adressiert, denen Entwicklungsländer ausgesetzt sind.⁵⁰ Eine Publikation ist auch zum Thema «Base Eroding Payments» (dt. Zahlungen, welche die Steuerbemessungsgrundlage aushöhlen) geplant.⁵¹ IGF und OECD haben soeben Entwürfe zu zwei Toolkits publiziert. Beim einen geht es um die Kontrolle der Werte von exportierten Mineralien;⁵² beim anderen um die Einführung einer Zinsschranke, um eine übermäßige Reduktion der Einkünfte aus Bergbauaktivitäten infolge Zinszahlungen zu vermeiden.⁵³

Zusätzlich zu ihrem Engagement bei der Plattform verfügt die OECD über eine *Task Force on Tax and Development* («Task Force»), welche Entwicklungsländer in zwei- bis dreijährigen Programmen bei der Implementierung von Massnahmen zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen und anderen BEPS-Themen unterstützt.⁵⁴ Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang das *Transfer Pricing Assistance Programme*, welches die Task Force zusammen mit der Europäischen Kommission und der WBG durchführt.⁵⁵ Weiter hat die OECD zusammen mit dem Entwicklungsprogramm der Vereinten Nationen das Projekt «*Tax Inspectors Without Borders*» («TIWB») lanciert. Da die teilweise fehlenden Verrechnungspreisprüfungskapazitäten in den Entwicklungsländern als eine der wichtigsten hemmenden Faktoren für die Bekämpfung von BEPS identifiziert wurden, liegt der Schwerpunkt des TIWB auf der Aus- und Weiterbildung der Steuerbehörden in Entwicklungsländern auf dem Gebiet der Verrechnungspreisprüfung durch den Ansatz «learning by doing». Steuerexperten aus Geberstaaten werden bei laufenden Steuerprüfungen von multinationalen Unternehmen in ein Entwicklungsland geschickt, um die lokalen Betriebsprüfungskapazitäten zu verbessern. Laut TIWB wurden durch acht Pilotprojekte mehr als USD 278 Mio. an zusätzlichen Steuereinnahmen generiert.⁵⁶

⁵⁰ THE PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX, A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses, 2017 (abrufbar unter: <http://documents.worldbank.org/curated/en/447901498066167863/pdf/116573-REVISED-PUBLIC-toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>).

⁵¹ Siehe hierzu: <http://www.oecd.org/ctp/platform-for-collaboration-on-tax.htm>.

⁵² IGF/OECD, Monitoring the Value of Mineral Exports: A Toolkit for Policymakers, Draft 2018 (abrufbar unter: http://igfmining.org/wp-content/uploads/2018/04/Monitoring-the-Value-of-Mineral-Exports_Consultation-Draft.pdf).

⁵³ IGF/OECD, Limiting the Impact of Excessive Interest Deductions on Mining Revenues, Draft 2018 (abrufbar unter: <http://igfmining.org/wp-content/uploads/2018/04/limiting-excessive-interest-deductions-OECD-consultation-draft-final.pdf>).

⁵⁴ Siehe hierzu: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/tax-and-development.htm>.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ Siehe hierzu: <http://www.tiwb.org/> und OECD/UNDP, Tax Inspectors Without Borders, Annual Report 2016/17, 2017, S. 27.

3.2.2.2. Handlungsfelder der Schweiz im Allgemeinen

Aufgrund der bestehenden internationalen Gefässe und Initiativen erweist es sich als zweckmässig, wenn sich die Schweiz darauf konzentriert, technische und finanzielle Unterstützung zu leisten und an den Arbeiten der Plattform und der Task Force aktiv mitzuwirken. Von Interesse wäre auch eine Mitwirkung am TIWB, da damit ein gegenseitiger Know-how-Austausch stattfinden und bestehende bilaterale Beziehungen vertieft werden können. Schweizer Steuerprüfungsexperten lernen die Verrechnungspreisprobleme aus der Perspektive eines Entwicklungslandes kennen, was zu einer Horizonterweiterung und zu einer Vertiefung der eigenen Verrechnungspreisexpertise führt, welche wiederum in Verständigungsverfahren zu Verrechnungspreisanpassungen (siehe sogleich) nutzbar gemacht werden kann. Das TIWB darf aus schweizerischer Sicht aber nicht überbewertet werden, da der Kreis der Steuerexperten, welche an diesem Programm mitwirken könnten, beschränkt sein dürfte.

Mitunter wird auch die Idee aufgeworfen, dass die Schweiz als OECD-Mitgliedstaat einseitig von den OECD-Verrechnungspreisleitlinien abweichen soll, um allfällige Doppelbesteuerungen, die daraus resultieren, dass ein Entwicklungsland die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht oder anders als die Schweiz anwendet, zu beseitigen. Eine solche Abweichung würde eine Gesetzesänderung bedingen, welche den Steuerbehörden im Verhältnis zu Entwicklungsländern die Pflicht auferlegen würde, bei einer Aufrechnung im Entwicklungsland entweder im Rahmen einer offenen Veranlagung oder im Rahmen eines Revisionsverfahrens eine Gegenberichtigung vorzunehmen. Die Schweiz würde ihr Steuersubstrat unkontrolliert preisgeben und die Entwicklungsländer geradezu einladen, gegenüber Schweizer Unternehmen aggressiv vorzugehen. Eine derartige entwicklungspolitisch motivierte unilaterale Massnahme sollte daher nicht weiterverfolgt werden.

3.2.2.3. Abkommensrechtliche Handlungsfelder der Schweiz im Besonderen

Die aufgeworfene Verrechnungspreisthematik weist wichtige *abkommensrechtliche Aspekte* auf. Führen Verrechnungspreisprüfungen in einem Land zu Aufrechnungen, resultiert in den allermeisten Fällen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Ein solches Risiko erhöht sich insbesondere, wenn ein Entwicklungsland und ein entwickeltes Land die Verrechnungspreisleitlinien unterschiedlich handhaben bzw. unterschiedliche Verrechnungspreisregeln anwenden.⁵⁷ Doppelbesteuerungen hemmen den Wirtschaftsverkehr und haben einen negativen Einfluss auf das Wirtschaftswachstum. Es ist deswegen wichtig, dass Entwicklungs- und Geberländer versuchen, allfällige Doppelbesteuerungskonflikte, welche sich im Rahmen von Verrechnungspreisprüfungen ergeben, zu lösen. Dies geschieht in der Regel mittels Durchführung von Verständigungsverfahren,

⁵⁷ Siehe hierzu oben Kap. 3.2.2.2.

wie sie in den DBA vorgesehen sind. Um die Rechtssicherheit zu erhöhen, bekennt sich die Schweiz auch zur Durchführung von Schiedsverfahren, falls die Verständigungsverfahren nicht zu einer Einigung zwischen den involvierten Steuerbehörden führen. Die Schiedsgerichtsbarkeit stösst bei den Entwicklungsländern aber derzeit auf Widerstand, weil diese u.a. der Auffassung sind, dass sie in einem solchen Verfahren mangels Expertise sowie finanzieller und personeller Ressourcen benachteiligt würden und ihre Verrechnungspreisgrundsätze aufgeben müssten.⁵⁸ Bei bestehenden und neuen DBA mit Entwicklungsländern gilt es daher, zumindest den Mindeststandard zum Verständigungsverfahren umzusetzen und dessen Anwendung in der Praxis zu beobachten. Eine Ergänzung mit einem Schiedsverfahren bleibt indes wünschenswert, da ein solches das Streitbeilegungsverfahren weniger korruptionsanfällig machen würde.⁵⁹

Um die Rechtssicherheit der Unternehmen zu erhöhen, sollte die Schweiz auch darauf hinwirken, mit Entwicklungsländern sog. *Advance Pricing Agreements* («APA») abzuschliessen. Diese haben zum Zweck, bei unternehmerischen Tätigkeiten in einem Entwicklungsland die Verrechnungspreise bei gruppeninternen Transaktionen zum Voraus zu bestimmen. Sie erhöhen die Rechtssicherheit und schaffen damit ein investitionsfreundliches Klima.⁶⁰ Freilich hängt die Bereitschaft eines Entwicklungslandes zum Abschluss von APAs von den eigenen Kapazitäten im Bereich der Verrechnungspreise ab. Daraus ist ersichtlich, wie wichtig der Aufbau von Know-how auf dem Gebiet der Verrechnungspreise bei den Steuerbehörden von Entwicklungsländern ist. Ein weiteres Problem besteht darin, inwieweit die Schweiz im Rahmen von APAs Entwicklungsländern entgegenkommen soll, wenn sich diese nicht an die Verrechnungspreisleitlinien halten. Eine generelle Politik, nach welcher die Schweiz bei APAs zu Gunsten der Entwicklungsländer nachgiebig sein soll, wirft dieselben Risiken auf wie die oben diskutierte Idee, dass die Schweiz unilateral Verrechnungspreisaufrechnungen eines Entwicklungslandes akzeptieren sollte.⁶¹ Sie ist abzulehnen.

Ein weiteres Instrument zur Erhöhung der Rechtssicherheit stellt der Abschluss von *Memoranda of Understanding* («MoU») mit Entwicklungsländern zur Festsetzung von *Safe Harbour Rules* für Routinefunktionen, die in den Entwicklungsländern ausgeführt werden, dar. Die OECD sieht in ihren Verrechnungspreisleitlinien hierfür explizit Mustervereinbarungen vor.⁶² Auch die UN stellt sich auf den Standpunkt, dass solche bilateral vereinbarten *Safe Harbour Rules* eine attraktive Option für Entwicklungsländer darstel-

⁵⁸ Siehe hierzu auch UNITED NATIONS, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York 2017 (zit. UN, Model Double Taxation Convention), S. 556 f.

⁵⁹ Zu einem möglichen Lösungsansatz diesbezüglich siehe die Ausführungen weiter unten Kap. 3.2.2.3.

⁶⁰ Siehe hierzu ausführlich UNITED NATIONS (Fn. 44), S. 375.

⁶¹ Siehe hierzu oben Kap. 3.2.2.2.

⁶² Siehe hierzu OECD, Transfer Pricing Guidelines (Fn. 43), S. 451 ff.

len könnten.⁶³ Die Schweiz sollte den Abschluss solcher MoU daher ebenfalls in Betracht ziehen. In einem solchen Rahmen wäre es auch denkbar, dass die Schweiz die Anwendung von Verrechnungspreisregeln, die von denjenigen der OECD abweichen, – eventuell bloss zeitlich befristet – anerkennt. Ein solches Entgegenkommen müsste indes im Rahmen eines von der Bundesversammlung zu genehmigenden Protokolls erfolgen, welches mit weiteren entwicklungspolitischen Unterstützungsleistungen im Steuerbereich (z.B. Pilotprojekt beim AIA) verknüpft werden könnte, um den Partnerstaat bei der Erreichung der SDG zu unterstützen. Im Rahmen einer solchen Vereinbarung sollte sich das Entwicklungsland zum Prozess gemäss der AAAA bzw. der ATID bekennen und sich verpflichten, die entsprechenden eigenen Anstrengungen zur Erreichung der SDG zu leisten.⁶⁴ Je nachdem wie umfassend ein solches MoU bzw. Protokoll in Bezug auf die Verrechnungspreise ist, sollte in einem solchen Kontext auch die Durchsetzung einer Schiedsklausel für ein Entwicklungsland akzeptierbar sein.

3.2.3. Erhöhung der Transparenz

Auch die Forderung nach mehr Transparenz weist eine landes- und abkommensrechtliche Komponente auf. Im Folgenden stehen die Massnahmen im Vordergrund, welche es den Steuerbehörden ermöglichen, Finanzinformationen über multinationale Unternehmen zu erhalten, welche für eine Steuerveranlagung bzw. -prüfung von Interesse sein könnten.

3.2.3.1. Verrechnungspreisdokumentation

In *Aktionspunkt 13* empfiehlt die OECD die Einführung von Verrechnungspreisdokumentationen, mit denen multinationale Unternehmen verpflichtet werden, ein Master File, ein Local File und einen länderbezogenen Bericht zu erstellen. Damit die Entwicklungsländer die Wertschöpfungskette in einem multinationalen Unternehmen verstehen und besser analysieren können, macht es u.U. Sinn, wenn sie Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften insbesondere für die Erstellung von Local Files in ihre *nationale Steuergesetzgebung* aufnehmen. Seitens der Geberstaaten ist zu diesem Zweck wiederum technische Unterstützung bei der Gestaltung einer möglichen Gesetzgebung und der Analyse solcher Verrechnungspreisdokumentationen erforderlich. Die Plattform bereitet zu diesem Zweck ebenfalls ein Toolkit vor. Es kann diesbezüglich auf die Ausführungen unter Kap. 3.2.3. verwiesen werden.

3.2.3.2. Multilaterales Amtshilfeübereinkommen

Was die *internationale Amtshilfe* anbelangt, ist festzuhalten, dass die Schweiz das multilaterale Amtshilfeübereinkommen, welches u.a. als Grundlage für den spontanen und

⁶³ UNITED NATIONS (Fn. 44), S. 371.

⁶⁴ Siehe hierzu oben Kap. 1.1.

automatischen Informationsaustausch dient, per 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt hat. Es entspricht ausserdem der schweizerischen Amtshilfepolitik, in den DBA die grosse Amtshilfeklausel für den Informationsaustausch auf Ersuchen zu gewähren. Die Schweiz wird dieses Jahr erstmals spontan Informationen über Steuervorbescheide mit Ländern austauschen, welche das Änderungsprotokoll vom 27. Mai 2010 zur ursprünglichen Amtshilfevereinbarung oder die revidierte Amtshilfevereinbarung ebenfalls ratifiziert haben. Es handelt sich dabei heute um 101 Staaten. Darunter befinden sich auch Entwicklungsländer, welche die ATID unterzeichnet haben. Es sind dies: Burkina Faso, Ghana, Georgien, Indonesien, Kamerun, Senegal und Uganda. Das multilaterale Amtshilfeübereinkommen jedoch noch nicht unterzeichnet oder ratifiziert haben folgende Signatarstaaten der ATID: Äthiopien, Afghanistan, Benin, Gambia, Kenya (unterzeichnet), Liberia (unterzeichnet), Malawi, Namibia, Nepal, Paraguay (unterzeichnet), die Philippinen (unterzeichnet), Ruanda, Sierra Leone, die Salomonischen Inseln und Tansania.

Die Unterzeichnung und Ratifizierung des multilateralen Amtshilfeübereinkommens ist für die Entwicklungsländer Voraussetzung dafür, dass sie am spontanen Informationsaustausch partizipieren können und auch über die grosse Amtshilfeklausel Informationen erhalten können, wenn sie mit einem Signatarstaat nicht über ein Doppelbesteuerungs- oder Steuerinformationsabkommen verfügen, in welchem der spontane Austausch explizit vorgesehen wird. Voraussetzung für den Informationsaustausch ist stets die Einhaltung des Spezialitätsprinzips und des Datenschutzes.

3.2.3.3. ALBA-Vereinbarung

Am 1. Dezember 2017 hat die Schweiz die multinationale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (ALBA-Vereinbarung) und die entsprechende nationale Durchführungsgesetzgebung in Kraft gesetzt. Multinationale Unternehmen in der Schweiz werden damit verpflichtet, ab dem Steuerjahr 2018 erstmals einen länderbezogenen Bericht zu erstellen, der ab 2020 mit den Partnerstaaten ausgetauscht wird. Nach heutigem Stand werden länderbezogene Berichte mit rund 52 Staaten ausgetauscht werden. Die Schweiz erfüllt damit den von der OECD im BEPS-Projekt geforderten Mindeststandard.

Die ALBA-Vereinbarung wurde bis heute von 68 Staaten unterzeichnet. Nicht überraschend befinden sich nur wenige Entwicklungsländer darunter. Von den Entwicklungs- und Schwellenländern, welche die ATID unterzeichnet haben, gehören Georgien, Indonesien und Senegal dazu. Die folgenden Signatarstaaten der ATID haben die ALBA-Vereinbarung indes nicht unterzeichnet: Äthiopien, Afghanistan, Benin, Burkina Faso, Gambia, Ghana, Indonesien, Kamerun, Kenia, Liberia, Malawi, Namibia, Nepal, Paraguay, Ruanda, Sierra Leone, die Salomonischen Inseln und Tansania.

3.2.3.4. Hürden für Entwicklungsländer beim Informationsaustausch

Aus entwicklungspolitischer Perspektive ist festzuhalten, dass zahlreiche Entwicklungsländer – insbesondere auch diejenigen, welche die ATID unterzeichnet haben – vom Informationsaustausch abgeschnitten sind. Dies gilt insbesondere in Bezug auf den Austausch der länderbezogenen Berichte, welche für die Entwicklungsländer bei der Durchführung von Steuerprüfungen besonders interessant sein könnten. Die Gründe hierfür sind dieselben wie beim AIA. Die Entwicklungsländer haben die entsprechenden völkerrechtlichen Rechtsgrundlagen zu ratifizieren und in Kraft zu setzen sowie Vorkehrungen in Bezug auf die Datensicherheit und den Geheimhaltungsschutz vorzunehmen. Sind diese Voraussetzungen in einem Land erfüllt, ist den Entwicklungsländern Amtshilfe gemäss internationalem Standard zu gewähren.

Ähnlich wie beim AIA besteht in den Entwicklungsländern damit ein Bedarf für die Implementierung der Rechtsgrundlagen und den Aufbau der personellen Ressourcen, der technischen Infrastruktur sowie des Know-hows. Länderbezogene Berichte sind nur von Nutzen, wenn die Steuerbehörden auch fähig sind, diese zu interpretieren. Anders als beim AIA gibt es für die Partizipation der Entwicklungsländer an der Umsetzung des spontanen Informationsaustausches und des automatischen Austausches länderbezogener Berichte keinen spezifischen Aktionsplan. Im Bericht des Global Forums wird allerdings explizit festgehalten, dass die Arbeiten zur Einführung des AIA und der länderbezogenen Berichterstattung Synergien aufweisen und daher parallel ausgeführt werden können. Es kann deswegen auf die Ausführungen zum AIA (Kap. 2.2 und 2.3) verwiesen werden.

Derzeit bestehen auf Stufe der OECD keine Bestrebungen, den Zugang der Entwicklungsländer zu Informationen zu erleichtern, indem beim Spezialitätsprinzip und Datenschutz Abstriche gemacht werden. Mit Blick auf das *level playing field* versteht sich von selbst, dass die Schweiz die Anforderungen an den Informationsaustausch nicht einseitig lockern sollte. Die legitimen Vertraulichkeitsinteressen und der Schutz der in Entwicklungsländern tätigen schweizerischen Unternehmen geben der Schweiz auch keinen Anlass, eine Initiative zu lancieren, um Steuerinformationen losgelöst vom Spezialitätsprinzip und dem Schutz der Geheimhaltung auszutauschen.

Es stellt sich daher die Frage, wie mit der teilweise erhobenen Forderung der *Veröffentlichung länderbezogener Berichte* umgegangen werden soll. Die OECD lehnt eine solche ab.⁶⁵ Das französische Verfassungsgericht erklärte in seinem aufsehenerregenden Urteil vom 8. Dezember 2016 die Verpflichtung von multinationalen Unternehmen zur

⁶⁵ JOE KIRWIN, EU Politicians Blast Countries Obstructing Public Tax Reports, in: Bloomberg Transfer Pricing Report, 2018.

Veröffentlichung von länderbezogenen Berichten für verfassungswidrig.⁶⁶ Es erblickte in der Veröffentlichung einen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit, weil Geschäftspartner und Konkurrenten einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens gewinnen könnten.⁶⁷ In Bezug auf das öffentliche Interesse an der Bekämpfung von Steuerhinterziehung erwog das Gericht, dass die Pflicht zur Veröffentlichung länderbezogener Berichte einen unverhältnismässigen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit darstellt, der nicht mit dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden könne.⁶⁸

Diese verfassungsrechtlichen Bedenken des französischen Verfassungsgerichtshofs sind ernst zu nehmen. Die Informationen sollen für die korrekte Steuerhebung zur Verfügung gestellt werden und als Hilfsmittel bei Steuerprüfungen dienen. Für die Erreichung dieses Zwecks ist eine Veröffentlichung indes nicht notwendig. Der Fokus der Schweiz und der internationalen Organisationen liegt aus diesen Gründen darin, die Entwicklungsländer darin zu unterstützen, die Voraussetzungen für einen sicheren und effizienten Informationsaustausch zu erfüllen und die länderbezogenen Berichte für ihre Steuerprüfungsaktivitäten zu verwenden. Ein zusätzlicher Anreiz hierzu könnte geschaffen werden, wenn die Steuerbehörden verpflichtet würden, bei Auffälligkeiten, die sie beim Studium der länderbezogenen Berichte entdecken, die betroffenen Entwicklungsländer gestützt auf das multilaterale Amtshilfeübereinkommen spontan zu informieren. Hierzu wäre der derzeit bestehende Mindeststandard zum spontanen Informationsaustausch, welcher sich derzeit auf den Austausch von Informationen zu Vorabbescheiden beschränkt, indes zu erweitern.

3.2.4. Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Unter dem Thema Abkommensmissbrauch wirft der DWG Report das Problem des Treaty Shoppings (BEPS-Aktion 6) und dasjenige der künstlichen Umgehung von Betriebsstätten (BEPS-Aktion 7) auf.⁶⁹ Beide BEPS-Massnahmen sind Gegenstand des BEPS-Übereinkommens, welches die Schweiz unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert hat.⁷⁰ Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die G20-Staaten Gewicht darauf legen, dass insbesondere Aktion 7 nicht zum Ziel hat, die Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat neu aufzuteilen. Die Schweiz teilt diese Auffassung

⁶⁶ Décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016 (zit. Décision), Rz. 103.

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ Décision (Fn. 66), Rz. 106.

⁶⁹ G20 DEVELOPMENT WORKING GROUP (Fn. 30), Annex 1 Ziff. 12.

⁷⁰ Siehe hierzu ausführlich Erläuternder Bericht zum multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zu einem Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich, 20. Dezember 2017, S. 7 ff. (abrufbar unter: https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2922/BEPS-Uebereinkommen_Erl.-Bericht_de.pdf).

hingegen nicht und hat deswegen zu den entsprechenden Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt angebracht.⁷¹

Entwicklungsländer sind von Abkommensmissbräuchen nur betroffen, soweit sie DBA abgeschlossen haben. Gerade weil der Nutzen von DBA für Entwicklungsländer schwer abzuschätzen ist, erweist es sich als besonders wichtig, dass sie gegen Missbräuche geschützt werden.⁷²

Die Schweiz hat sich im Rahmen des BEPS-Projektes dazu bekannt, in alle DBA Normen zur Verhinderung von Abkommensmissbräuchen aufzunehmen. Sie wird dabei den *Principle-Purpose-Test* («PPT») anwenden. Entwicklungsländer, welche mit der Schweiz ein DBA abgeschlossen haben, erhalten damit ein griffiges Instrument, um die Entlastung von Quellensteuern zu verweigern, wenn eine schweizerische Gesellschaft ein DBA rechtsmissbräuchlich in Anspruch nimmt. Die Schweiz hat bereits begonnen, den PPT in neue und bestehende Abkommen aufzunehmen. Dies geschieht auch gegenüber Entwicklungsländern. Als Alternative bzw. Ergänzung zum PPT sieht BEPS-Aktion 6 eine vereinfachte und eine detaillierte *Limitation-on-Benefit-Klausel* («LOB-Klausel») vor. Das UN-Musterabkommen hat den BEPS-Mindeststandard zur Missbrauchsbekämpfung in der Zwischenzeit ebenfalls rezipiert. Im Unterschied zur OECD verwirft die UN jedoch die vereinfachte LOB-Klausel, da sie zur Bekämpfung von Abkommensmissbräuchen zu wenig robust sei.⁷³ Das UN-Handbuch zum Schutz des Besteuerungssubstrats von Entwicklungsländern spricht sich zu Gunsten eines PPT aus, da ein solcher für Entwicklungsländer einfacher zu handhaben ist.⁷⁴

BEPS-Aktion 7 stellt keinen Mindeststandard, sondern eine Verstärkung eines bestehenden Standards dar. Die OECD ist der Auffassung, dass BEPS-Aktion 7 für Entwicklungsländer v.a. im Zusammenhang mit Kommissionärsstrukturen von Interesse sein könnte.⁷⁵ Im Rahmen des BEPS-Übereinkommens hat die Schweiz in Bezug auf die Art. 12–15 des BEPS-Übereinkommens indes einen Vorbehalt angebracht. Sie argumentiert dabei vor allem damit, dass die Bestimmungen nicht bloss zu einer Klarstellung, sondern zu einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs führen würden.

In entwicklungspolitischer Hinsicht ist vor allem bedeutsam, ob die Steuerrechtsordnungen der Entwicklungsländer, mit denen DBA abgeschlossen wurden bzw. werden,

⁷¹ Siehe hierzu unten Kap. 3.2.4.

⁷² Siehe hierzu DWG Report (Fn. 8), S. 22 sowie ERIC M. ZOLT, *Tax Treaties and Developing Countries: A Better Deal Post-BEPS?*, in: *Tax Treaties after the BEPS Project: A Tribute to Jacques Sasseville*, Toronto 2018 (in Drucklegung) m.w.H. auf abweichende Minderheitsmeinungen.

⁷³ Siehe hierzu UN, *Model Double Taxation Convention* (Fn. 58), S. 706 f.

⁷⁴ AULT/ARNOLD (Fn. 36), S. 34.

⁷⁵ DWG Report (Fn. 8), S. 54.

Betriebsstättenbegriffe enthalten, welche mit der BEPS-Aktion 7 und den diesbezüglich erlassenen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens übereinstimmen. Nur soweit dies der Fall ist, erweist sich die Aufnahme eines Betriebsstättenartikels im Sinne der BEPS-Aktion 7 als hilfreich. Grundsätzlich ist die Schweiz in Bezug auf die Betriebsstättendefinition indes seit jeher bereit, gegenüber Entwicklungsländern Abweichungen vom OECD-Musterabkommen in Kauf zu nehmen. Entscheidet sich ein Entwicklungsland, eine der BEPS-Aktion 7 entsprechende Betriebsstättendefinition in sein internes Recht aufzunehmen, sollte die Schweiz eine solche auch für die Zwecke des mit diesem Land abgeschlossenen DBA in Betracht ziehen. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte aber sichergestellt werden, dass eine Besteuerung nur erfolgt, soweit in der Betriebsstätte eine unternehmerische Wertschöpfung stattfindet. Als weiteres Sicherheitsventil könnte eine Schiedsgerichtsbarkeitsklausel vereinbart werden. Eine Meistbegünstigungsklausel könnte schliesslich sicherstellen, dass die Schweiz keine Standortnachteile erleidet, wenn das Entwicklungsland mit einem anderen Staat eine restriktivere Betriebsstättendefinition vereinbart.

3.2.5. Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der indirekten Veräusserung von Vermögenswerten

Eine indirekte Veräusserung von Vermögenswerten liegt vor, wenn nicht die Vermögenswerte selber, sondern die Beteiligungsrechte an der Gesellschaft, welche die Vermögenswerte hält, veräussert werden. Es liegt dann formell ein Kapitalgewinn aus der Veräusserung einer Beteiligung vor, welcher nicht besteuert werden kann, wenn die Steuergesetzgebung des Entwicklungslandes keine entsprechende Besteuerungsnorm enthält bzw. wenn die Steuerbehörde von einer solchen Transaktion gar keine Kenntnis erhält. Es handelt sich hier wiederum um ein Problem, dessen Ursache in der Gesetzgebung bzw. in den mangelnden Ressourcen eines Entwicklungslandes liegt. Die Platform hat sich dieser Thematik angenommen und zu diesem Zweck bereits einen Diskussionsentwurf zu einem Toolkit publiziert, in welchem verschiedene Konzepte diskutiert werden, auf welchen die Entwicklungsländer eine nationale Besteuerungsnorm aufbauen könnten.⁷⁶ Sie plädiert für ein international koordiniertes Vorgehen, bei welchem Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, welche unbewegliches Vermögen oder von einem Staat erteilte Rechte (wie z.B. Konzessionen) halten, in demjenigen Staat besteuert werden können, in welchem das unbewegliche Vermögen liegt bzw. welcher die Rechte gewährt hat.

Aufgrund zahlreicher praktischer Schwierigkeiten, die sich im Zusammenhang mit der Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der indirekten Veräusserung von Vermögenswer-

⁷⁶ Siehe hierzu und zum Folgenden: THE PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX, Discussion Draft, The Taxation of Offshore Indirect Transfers – A Toolkit, 2017, S. 5 ff.

ten ergeben (insbesondere im Zusammenhang mit der Aufdeckung solcher Transaktionen), ist derzeit noch unklar, welche Lösung die Plattform präsentieren wird und welche Anpassungen die Schweiz in den DBA mit Entwicklungsländern vorzunehmen haben wird. Entscheidet sich ein Entwicklungsland, solche Kapitalgewinne zu besteuern, muss es sicherstellen, dass es sich beim Abschluss eines DBA das Besteuerungsrecht vorbehält. Die Schweiz sollte dieses Besteuerungsrecht mit Blick auf die internationalen Entwicklungen und die SDG unter Vorbehalt einer Meistbegünstigungsklausel akzeptieren.

3.2.6. Steueranreize der Entwicklungsländer

Die von den Entwicklungsländern teilweise gewährten Steueranreize werfen im Kern die Frage auf, inwieweit sie dazu beitragen, ein investitionsfreundliches Klima zu schaffen und zusätzliche Steuereinnahmen zu generieren. Die Plattform hat sich dieser Thematik bereits angenommen und 2015 ein Toolkit hierzu publiziert.⁷⁷

3.3. Derzeitige Ausklammerung der Besteuerungszuteilungsregeln

Ein weiteres hochkomplexes Themenfeld stellt die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaaten und Quellenstaaten in den DBA dar.⁷⁸ In diesem Zusammenhang ist in Erinnerung zu rufen, dass DBA Besteuerungsrechte lediglich – aber immerhin – zuteilen. Nur wenn gemäss internem Recht eine gesetzliche Grundlage für eine subjektive und objektive Steuerpflicht besteht, kann ein Entwicklungsland das ihm zugeteilte Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausüben. Oder prägnant ausgedrückt: Ein äusserst entwicklungsfreundliches DBA verfehlt mit Blick auf die gewünschte Mobilisierung von Steuereinnahmen die Wirkung und läuft ins Leere, wenn das Entwicklungsland die ihm zugeteilten Besteuerungsrechte aufgrund einer mangelhaften nationalen Steuergesetzgebung nicht ausüben kann. Es ist daher verständlich, dass der Fokus in der internationalen Diskussion derzeit auf der Unterstützung der Entwicklungsländer beim Aufbau robuster Steuerrechtsordnungen und bei der Bekämpfung von BEPS liegt.

Selbst wenn ein Entwicklungsland bereits über ein solides Steuersystem verfügt, ist in der Wissenschaft höchst umstritten,⁷⁹ inwieweit der Abschluss von DBA für Entwicklungsländer im Rahmen einer Kosten-Nutzenanalyse überhaupt von Vorteil ist. DBA schränken die Besteuerungsrechte der Partnerstaaten ein. Durch den Abschluss von DBA werden die Besteuerungsrechte der Entwicklungsländer eingeschränkt. Dies führt bei einer rein statischen Betrachtungsweise zu einem Verlust von Steuersubstrat. Inwieweit

⁷⁷ THE PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX, Discussion Draft, Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment, 2015.

⁷⁸ DWG Report (Fn. 8), S. 13. Siehe hierzu auch die unterschiedlichen Perspektiven, welche diesbezüglich von PETER BAUMGARTNER, Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern, FStR (2014), S. 250 ff. und ELISABETH BÜRGI BONANOMI/SATHI MEYER-NANDI, Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen. Aktuelle Politik und Entwicklungsrelevanz, Bern 2013, eingenommen werden.

⁷⁹ Siehe hierzu ZOLT (Fn. 72).

ein solcher Einnahmenverlust durch zusätzliche Direktinvestitionen, welche als direkte Folge eines investitionsfreundlichen DBA mit Quellensteuerreduktionen und Anrechnungsmöglichkeiten im Ansässigkeitsstaat getätigt werden, kompensiert werden kann, wäre für jedes Entwicklungsland einzeln zu ermitteln.

Eine ähnliche Thematik ergibt sich im Zusammenhang mit der Frage, ob ein DBA mit Entwicklungsländern sich am UN-Musterabkommen, welches die Besteuerungsrechte der Quellenstaaten weniger stark einschränkt, oder am OECD-Musterabkommen, welches die Besteuerungsrechte tendenziell den Ansässigkeitsstaaten zuteilt, orientieren soll. Intuitiv würde man sich wohl zu Gunsten des UN-Musterabkommens aussprechen. Nun kann aber ein Entwicklungsland durchaus zum Schluss kommen, dass eine Anlehnung an das OECD-Musterabkommen ein investitionsfreundlicheres Klima schafft. Es ist daher zumindest aufgrund des heutigen Kenntnisstands fraglich, ob es für ein entwickeltes Land Sinn macht, für sich alleine eine einheitliche Doppelbesteuerungsabkommenspolitik für Entwicklungsländer zu definieren.⁸⁰ Dazu kommt, dass die Verhandlungsparteien häufig analysieren, was der Verhandlungspartner mit anderen Staaten bilateral vereinbart hat.⁸¹ Räumt nun ein entwickeltes Land einem Entwicklungsland mehr Besteuerungsrechte als ein anderes entwickeltes Land ein, besteht das Risiko, dass Direktinvestitionen über letzteres mit dem günstigeren Abkommen getätigt werden. Die Massnahme verpufft und führt weder beim Entwicklungsland noch beim entwickelten Land, welches eine entwicklungsfreundliche Abkommenspolitik betreiben möchte, zu mehr Steuereinnahmen. Gewinner ist vielmehr der Staat, welcher das investitionsfreundlichere DBA abgeschlossen hat. Die aufgeworfenen Probleme verlangen daher ein koordiniertes Vorgehen im Rahmen eines Aktionsplans. Das *Inclusive Framework* der OECD könnte in Zusammenarbeit mit anderen Organisationen wie dem IMF und der WBG einen Aktionsplan erstellen. Ähnlich wie bei der Implementierung des AIA könnte jedem interessierten Entwicklungsland ein strukturierter Prozess angeboten werden, in welchem seine derzeitige Abkommenspolitik analysiert und aufgezeigt wird, wie es seine nationalen und internationalen Steuerregelungen am besten gestaltet, um einen positiven Nutzen aus einem DBA zu erzielen und mehr Steuereinnahmen zu generieren. In einem weiteren Schritt wäre das einzelne Entwicklungsland beim Abschluss neuer DBA bzw. bei der Revision alter DBA zu unterstützen. Mit Blick auf die AAAA bzw. die ATID sollten die Geberstaaten – darunter auch die Schweiz – einen solchen strukturierten Prozess befürworten.

Auch eine solche steuerliche Unterstützung der Entwicklungsländer muss mit Blick auf die Vorgaben in der AAAA bzw. der ATID indes davon abhängig gemacht werden, dass

⁸⁰ Ebenso BAUMGARTNER (Fn. 78), S. 267.

⁸¹ BAUMGARTNER (Fn. 78), S. 268.

die am Aktionsplan teilnehmenden Entwicklungsländer die neu geschaffenen Steuerquellen dazu nutzen, die entsprechenden Verpflichtungen gemäss der AAAA bzw. der ATID zu erfüllen, um die SDG zu erreichen. Selbstverständlich schliesst dies zusätzliche technische Unterstützungsleistungen nicht aus.⁸² DBA mit Entwicklungsländern wären sodann mit massgeschneiderten entwicklungspolitischen Unterstützungsleistungen zu verbinden.⁸³ Ein Prozess, wie er hier bloss in groben Zügen skizziert werden kann, wäre laufend darauf zu überprüfen, ob die abkommenspolitischen Massnahmen mit Blick auf die Erreichung der SDG auch greifen. Im Rahmen eines solchen Prozesses könnten auch MoU bzw. Zusatzprotokolle zu Verrechnungspreisfragen⁸⁴ und Schiedsgerichtsklauseln, welche derzeit bei den Entwicklungsländern auf Widerstand stossen, vereinbart werden.⁸⁵

4. Schlussfolgerungen

1. Die Schweiz hat sich im Rahmen der AAAA und der von ihr unterzeichneten ATID politisch verpflichtet, ihre Unterstützungsleistungen gegenüber den Entwicklungsländern im Steuerbereich zu verdoppeln. Die ATID sieht explizit vor, dass die Geberländer die Entwicklungsländer am AIA und an den Ergebnissen des BEPS-Projekts partizipieren lassen. Die Entwicklungsländer haben sich demgegenüber verpflichtet, umfangreiche Reformen durchzuführen, welche u.a. die Bekämpfung von Korruption und anderen IFF, die Einhaltung der Grundsätze zu einer guten Regierungsführung, die Herstellung von Transparenz bei der Budgetplanung und im Beschaffungswesen, die faire Behandlung der Steuerpflichtigen sowie den diskriminierungsfreien Zugang der Bürger zu staatlichen Leistungen umfassen.
2. In Bezug auf die Integration der Entwicklungsländer in die schweizerische Politik zur Umsetzung des AIA sollte die Schweiz *primär* den vom Global Forum initiierten Aktionsplan zur Integration der Entwicklungsländer in das bestehende AIA-Netz begleiten und, im Rahmen ihrer Möglichkeiten, mit technischen und/oder finanziellen Ressourcen unterstützen. Der AIA ist Entwicklungsländern, welche die strengen Voraussetzungen hierfür erfüllen, zu gewähren. Die Schweiz sollte im Rahmen des Aktionsplans mit Blick auf die AAAA und die ATID auf konstruktive Art und Weise darauf hinwirken, dass die Entwicklungsländer ihren politischen Verpflichtungen insbesondere in Bezug auf die Bekämpfung von IFF (insbesondere Korruption, Bestechung, Geldwäscherei und Terrorismus), Datenschutz, verantwortungsvolle Regierungsführung im Bereich der öffentlichen Finanzen und Verwaltung, Herstellung

⁸² Siehe hierzu oben Kap. 1.1.

⁸³ Ähnlich BAUMGARTNER (Fn. 78), S. 266.

⁸⁴ Siehe hierzu oben Kap. 3.2.2.3.

⁸⁵ Siehe hierzu oben Kap. 3.2.3.

von Transparenz im Budgetprozess und Beschaffungswesen sowie faire Behandlung der Steuerpflichtigen nachkommen. Für die Bekämpfung von Steuerdelikten sollten insbesondere die dazu von der OECD formulierten zehn globalen Prinzipien verwirklicht werden. Die Finanzierung der Implementierung des AIA sollte auch an Fortschritte in diesen Bereichen gekoppelt werden. Die Schweiz kann diesbezüglich wertvolles technisches Know-how zur Verfügung stellen und den Prozess des Aktionsplans mitgestalten. *Zusätzlich* könnte die Durchführung von bilateralen Pilotprojekten mit ausgewählten Entwicklungsländern für die Einführung des AIA einen interessanten Weg darstellen, um bestehende entwicklungspolitische Engagements auszubauen.

3. In Bezug auf *BEPS* ist heute der Fokus auf die im DWG Report als prioritär eingestuften *BEPS*-Probleme der Entwicklungsländer zu legen:

3.1. *Verrechnungspreise und Einführung einer Zinsschranke*: Hier steht vor allem die Implementierung von Verrechnungspreisvorschriften und die Einführung einer Zinsschranke im Vordergrund. IMF, OECD, UN und WBG haben bereits verschiedene Programme aufgesetzt, die den Entwicklungsländern helfen sollen, Verrechnungspreisprüfungen durchzuführen. Eine interessante Option könnte die Mitwirkung der Schweiz am Projekt TIWB darstellen. Mit Entwicklungsländern, mit denen ein DBA besteht oder in Zukunft abgeschlossen werden soll, sollten Massnahmen zur Erhöhung der Rechtssicherheit getroffen werden. Solche Massnahmen beinhalten die Aufnahme einer Verständigungsvereinbarungsklausel in die DBA, welche dem OECD-Mindeststandard entspricht, und – falls möglich – die Aufnahme von Schiedsklauseln. Gerade letztere könnten ein Verständigungsverfahren weniger korruptionsanfällig machen. Ebenso sind APA und MoU zur Festsetzung von Safe Harbour Rules für Routinefunktionen, die in Entwicklungsländern ausgeführt werden, in Betracht zu ziehen. Im Rahmen von Zusatzprotokollen könnte die Schweiz den Entwicklungsländern auch in Bezug auf Verrechnungspreislösungen entgegenkommen, die nicht auf den OECD-Verrechnungspreisleitlinien basieren, und Schiedsgerichtsklauseln vereinbaren.

3.2. *Transparenz*: Auch bei diesem Thema steht der Kapazitätsaufbau in den Entwicklungsländern im Vordergrund. Die Schweiz erfüllt die Mindestanforderungen in Bezug auf die Transparenz in Steuerangelegenheiten. Es geht nun vor allem darum, die Entwicklungsländer an dieser neuen Transparenz partizipieren zu lassen. Es stellen sich dieselben Probleme wie beim AIA, weswegen das Global Forum für eine *parallele Umsetzung* von AIA und Austausch von länderbezogenen Berichten plädiert. Für die Schweiz geht es darum, diese Bemühungen im Global Forum aktiv zu begleiten. Es kann diesbezüglich auf die in Ziff. 2 dargestellten Erkenntnisse verwiesen werden.

- 3.3. *Abkommensmissbrauch*: Die Schweiz hat sich im Rahmen des BEPS-Projektes dazu bekannt, in alle DBA eine Missbrauchsnorm in der Form eines Principle Purpose Tests aufzunehmen. Dies gilt auch für DBA, welche mit Entwicklungsländern abgeschlossen wurden bzw. noch werden. Entscheidet sich ein Entwicklungsland, eine BEPS-Aktion 7 entsprechende *Betriebsstättendefinition* in sein internes Recht aufzunehmen, sollte die Schweiz eine solche auch für die Zwecke des mit diesem Land abgeschlossenen DBA in Betracht ziehen. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte aber sichergestellt werden, dass eine Besteuerung nur erfolgt, soweit in der Betriebsstätte eine unternehmerische Wertschöpfung stattfindet. Als weiteres Sicherheitsventil könnte eine Schiedsgerichtsbarkeitsklausel vereinbart werden. Eine Meistbegünstigungsklausel könnte schliesslich sicherstellen, dass die Schweiz keine Standortnachteile erleidet, wenn das Entwicklungsland mit einem anderen Staat eine restriktive Betriebsstättendefinition vereinbart.
- 3.4. *Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der indirekten Veräusserung von Vermögenswerten*: Dieses Thema wird derzeit von der Plattform behandelt. Es handelt sich vorab um ein Thema des nationalen Steuerrechts der Entwicklungsländer. Entscheidet sich ein Entwicklungsland dafür, solche Kapitalgewinne zu besteuern, muss es sicherstellen, dass es sich beim Abschluss eines DBA das Besteuerungsrecht vorbehält. Die Schweiz sollte die Ausübung eines solchen Besteuerungsrechts unter Vorbehalt einer Meistbegünstigungsklausel akzeptieren.
- 3.5. *Steueranreize*: Die Frage nach der Zweckmässigkeit von Steueranreizen, die von den Entwicklungsländern gewährt werden, betrifft ausschliesslich die Gesetzgebung des Entwicklungslandes. Aus schweizerischer Sicht besteht hierzu kein spezifischer Handlungsbedarf.
- 3.6. *Die Zuteilung von Besteuerungsrechten* ist derzeit nicht Gegenstand der internationalen Diskussionen im Zusammenhang mit der Mobilisierung der Steuereinnahmen. Es handelt sich jedoch um ein wichtiges Thema, welches internationaler Koordination bedarf. Die Schweiz könnte im Rahmen der OECD die Initiative ergreifen und im Rahmen ihrer Mitwirkung im Inclusive Framework anregen, dass die OECD in Zusammenarbeit mit anderen Organisationen wie z.B. dem IMF und der WBG einen Aktionsplan für die Optimierung der DBA der Entwicklungsländer erstellt. Ähnlich wie bei der Implementierung des AIA könnte jedem interessierten Entwicklungsland ein strukturierter Prozess angeboten werden, in welchem seine derzeitige Abkommenspolitik analysiert und aufgezeigt wird, wie es seine nationalen und internationalen Steuerregelungen am besten gestaltet, um einen positiven Nutzen aus einem DBA zu erzielen und mehr Steuereinnahmen zu generieren. In einem weiteren Schritt wäre das ein-

zelne Entwicklungsland beim Abschluss neuer DBA bzw. bei der Revision alter DBA zu unterstützen.