



Bern, 21. November 2018

---

# **Aggressive Steuerpolitik einzelner EU- und OECD-Länder**

Bericht des Bundesrates  
in Erfüllung des Postulats 17.3065 Merlini  
vom 7. März 2017

---

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Einleitung</b> .....	<b>4</b>
<b>2.1</b>	<b>Auftrag</b> .....	<b>4</b>
<b>2.2</b>	<b>Abgrenzung des Themas</b> .....	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Definitionskriterien für aggressive Steuerinstrumente</b> .....	<b>5</b>
<b>3.1</b>	<b>Allgemeine Arbeiten der OECD in diesem Bereich</b> .....	<b>5</b>
3.1.1	Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) .....	6
3.1.1.1	Überblick.....	6
3.1.1.2	Kriterien .....	6
3.1.1.3	Ergebnisse.....	8
3.1.1.4	Mögliche Folgen .....	10
<b>3.2</b>	<b>EU</b> .....	<b>10</b>
3.2.1	Rat der EU (Gruppe «Verhaltenskodex»).....	10
3.2.1.1	Überblick.....	10
3.2.1.2	Kriterien .....	11
3.2.1.3	Ergebnisse.....	12
3.2.2	Europäische Kommission .....	12
3.2.3	EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke.....	13
3.2.3.1	Überblick.....	13
3.2.3.2	Kriterien .....	13
3.2.3.3	Mögliche Folgen .....	16
3.2.3.4	Kontakte .....	17
<b>3.3</b>	<b>G20</b> .....	<b>17</b>
3.3.1	Kriterien.....	17
3.3.2	Mögliche Folgen.....	18
<b>4</b>	<b>Schlussfolgerungen</b> .....	<b>19</b>

# 1 Zusammenfassung

Dieser Bericht ist eine Bestandesaufnahme der internationalen Entwicklungen in Bezug auf die Besteuerung juristischer Personen in der Europäischen Union (EU) und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Der Fokus liegt auf den Definitionskriterien für aggressive Steuerinstrumente der Länder und Gebiete und der Prüfung dieser Praktiken. Die Besteuerung natürlicher Personen wird in diesem Bericht nur am Rande behandelt, da dazu erst wenige konkrete Ergebnisse dieser Organisationen vorliegen und es bisher keinen verbindlichen Standard in diesem Bereich gibt.

Der Bericht gibt einen Überblick über aggressive Steuerinstrumente. Er stützt sich dabei auf die Arbeiten der OECD und der EU. Auf OECD-Ebene sind dies hauptsächlich die Arbeiten des *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP). Sie führten im Rahmen des Projekts *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) zu zwei 2015<sup>1</sup> und 2017<sup>2</sup> veröffentlichten Berichten zu schädlichen Steuerpraktiken. Die Berichte schliessen eine Beurteilung der Steuerregelungen der Mitglieder des *Inclusive Framework on BEPS* (Inclusive Framework) ein, das heisst der Länder und Gebiete, die sich zur Umsetzung der BEPS-Ergebnisse verpflichtet haben. Ausserdem erarbeitet die OECD-Arbeitsgruppe 11 (*Working Party 11*) Empfehlungen hinsichtlich aggressiver Steuerplanung zu vier BEPS-Massnahmen (Massnahme 2: hybride Gestaltungen; Massnahme 3: Hinzurechnungsbesteuerung [sog. *CFC-Regeln*]; Massnahme 4: Begrenzung der Zinsabzüge; Massnahme 12: Offenlegungspflichten).

Auf EU-Ebene prüft die Gruppe «Verhaltenskodex» (Unternehmensbesteuerung) des Rates der EU<sup>3</sup>, ob die Steuerregelungen der EU-Mitgliedstaaten mit dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung kompatibel sind. Darüber hinaus prüft die Europäische Kommission die Einhaltung der europäischen Gesetzgebung einschliesslich des Beihilfeverbots durch die Mitgliedstaaten. In den letzten Jahren wurden gegen mehrere Mitgliedstaaten sogenannte Vertragsverletzungsverfahren insbesondere wegen staatlicher Beihilfen eröffnet<sup>4</sup>. Im Mai 2016 hat der Rat der EU entschieden, eine Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke zu erarbeiten, die ausschliesslich Drittländer betrifft<sup>5</sup>. Die formell mit den Schlussfolgerungen vom 5. Dezember 2017 erstellte Liste<sup>6</sup> enthielt ursprünglich 17 nicht kooperative Länder und Gebiete. Mittlerweile wurde sie mehrfach aktualisiert: Am 2. Oktober 2018 waren auf der Liste sechs Länder und Gebiete aufgeführt. Anhang II der Schlussfolgerungen enthält eine Gruppe von Ländern und Gebieten, die unter der Voraussetzung als kooperativ gelten, dass sie ihre Verpflichtungen umsetzen. Von ihnen wird erwartet, dass sie ihre Steuerregeln bis Ende 2018 angepasst haben. Die Kriterien, die zur Ermittlung nicht kooperativer Länder und Gebiete ausgewählt wurden und in drei Kategorien aufgeteilt sind (Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung von Anti-BEPS-Massnahmen), sind nicht ganz deckungsgleich mit den internationalen Standards der OECD. Es ist nicht vorgesehen, dass die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete allfällige nationale Listen ersetzt.

<sup>1</sup> OECD (2015), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, Paris.

<sup>2</sup> OECD (2017), *Harmful Tax Practices 2017 – Progress Report on Preferential Regimes*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project OECD, Paris.

<sup>3</sup> <http://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

<sup>4</sup> <http://ec.europa.eu> > Applying EU Law > Infringements Proceedings > Infringement Decisions

<sup>5</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9452-2016-INIT/en/pdf>

<sup>6</sup> Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABI. C 438 vom 19. Dezember 2017, S. 5

Die G20 hat im Juni 2016 eine Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete in Steuersachen erstellt<sup>7</sup>. Im März 2018 hat sie die OECD eingeladen, Empfehlungen für die Verstärkung der Kriterien, auf welche sich diese Liste stützt, abzugeben<sup>8</sup>. Eine neue Liste soll 2019 erstellt werden. Es gibt keine gemeinsamen Gegenmassnahmen gegenüber Ländern und Gebieten, die auf der Liste aufgeführt sind. Die Liste kann aber als Grundlage für nationale Gegenmassnahmen dienen und der Reputation des betroffenen Landes schaden.

Die Schweiz wirkt aktiv an den Arbeitsgruppen der OECD mit. Seit Beginn des Prozesses zur Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke stand das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) in regelmässigem Kontakt mit der Europäischen Kommission und der Gruppe «Verhaltenskodex» (Unternehmensbesteuerung) des Rates der EU.

## 2 Einleitung

### 2.1 Auftrag

Das Postulat Merlini (17.3065) beauftragt den Bundesrat einen Bericht vorzulegen, der die gegenwärtigen Beziehungen zwischen der Schweiz und der EU/OECD bei der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen aufzeigt. Ein besonderes Augenmerk sei auf aggressive Steuerinstrumente der Mitgliedstaaten der EU und der OECD und auf die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke zu legen. Zu diesem zweiten Punkt soll der Bundesrat über die Kontakte mit der EU im Zusammenhang mit der Liste Auskunft geben, die Kriterien für die Einstufung als aggressive Steuermassnahmen beurteilen und klären, ob die EU bei der Erstellung der Liste auch aggressive Steuerplanung der EU-Mitgliedstaaten berücksichtigt hat. Ausserdem soll der Bericht klären, welcher Zusammenhang zwischen der EU-Liste und allfälligen schwarzen Listen einzelner Mitgliedstaaten besteht.

In seiner Stellungnahme vom 17. Mai 2017 nahm der Bundesrat auf die in der OECD und der EU laufenden Arbeiten Bezug und hielt angesichts der bereits bestehenden Überwachung schädlicher Steuerpraktiken einen zusätzlichen Bericht der Schweiz für nicht notwendig. Dabei hat der Bundesrat auch die Prozesse in der EU zur Erstellung der Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete präzisiert.

### 2.2 Abgrenzung des Themas

Dieser Bericht widmet sich im Wesentlichen den Entwicklungen bei der Besteuerung juristischer Personen auf OECD- und EU-Ebene. Die Entwicklungen bei der Besteuerung natürlicher Personen werden nur am Rande behandelt, da sie erst am Anfang stehen und es dazu bisher keinen verbindlichen Standard gibt.

Der Begriff «aggressive Steuerinstrumente» kann eine Reihe von Praktiken umfassen. Vorab kann unterschieden werden zwischen Steuerinstrumenten, die die Attraktivität eines Landes verbessern sollen und solchen, die auf die Wahrung seines Steuersubstrats abzielen. Diese zweite Kategorie betrifft verschiedene in den letzten Jahren von einigen Ländern eingeführte

<sup>7</sup> <https://www.oecd.org> > Tax > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers July 2016

<sup>8</sup> <https://g20.org> > Media > Press Room > Documents > Communiqué of the First G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors of 2018, 20. März 2018

Regelungen wie beispielsweise die Hinzurechnungsbesteuerung [sog. *CFC-Regeln*], Zinsabzugschranken, Regeln gegen hybride Gestaltungen oder die *Diverted Profits Tax* Grossbritanniens und anderer Staaten.

Weitere Themen, mit denen sich die OECD in den letzten Jahren befasst hat, waren unzulängliche Missbrauchsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder die Praxis der Steuervorbescheide (Rulings). Diese Arbeiten haben zu Mindeststandards geführt, die die Aufnahme von Missbrauchsklauseln in die DBA sowie den spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide vorsehen (Massnahmen 5 und 6 des BEPS-Projekts).

Die internationale Diskussion über aggressive Steuerinstrumente betrifft gegenwärtig vor allem schädliche Steuerregelungen der Staaten, weshalb sich dieser Bericht darauf konzentriert.

Der Bericht stützt sich auf öffentlich zugängliche Informationen und berücksichtigt, wo nicht anders vermerkt, die Entwicklungen bis 31. Juli 2018. Die Definition der schädlichen Steuerpraktiken basiert grundsätzlich auf den Kriterien der OECD.

## 3 Definitionskriterien für aggressive Steuerinstrumente

### 3.1 Allgemeine Arbeiten der OECD in diesem Bereich

Die wichtigsten internationalen Entwicklungen der letzten Jahre bei der Besteuerung juristischer Personen stehen im Zusammenhang mit dem OECD/G20-Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Im Oktober 2015 wurden die 13 Schlussberichte des 15 Massnahmen umfassenden Projekts publiziert<sup>9</sup>. Das Projekt führte zu vier Mindeststandards, die die am Projekt beteiligten Länder und Gebiete verbindlich umsetzen müssen. Die Mindeststandards betreffen:

- (i) schädliche Steuerpraktiken und den spontanen Austausch über Steuervorbescheide (Massnahme 5),
- (ii) Abkommensmissbrauch (Massnahme 6),
- (iii) Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung (Massnahme 13), und
- (iv) die Streitbeilegung (Massnahme 14).

Die Länder und Gebiete, die sich zur Umsetzung der BEPS-Ergebnisse verpflichtet haben – am 15. Oktober 2018 waren es 119 Länder und Gebiete –, gehören dem sog. *Inclusive Framework on BEPS* (Inclusive Framework) an, das die Umsetzung mittels sog. Peer Reviews überprüft. Die Ergebnisse der ersten Peer-Reviews zu den Massnahmen 5, 13 und 14 sind auf der Website der OECD erhältlich<sup>10</sup>.

Die 2013 eingesetzte Arbeitsgruppe 11 der OECD (*Working Party 11*) ist für Empfehlungen zur aggressiven Steuerplanung im Zusammenhang mit den BEPS-Massnahmen 2 (hybride Gestaltungen), 3 (Hinzurechnungsbesteuerung), 4 (Begrenzung der Zinsabzüge) und 12 (Offenlegungspflichten) zuständig. Die Berichte zu diesen Massnahmen waren Teil der 13 im Oktober 2015 veröffentlichten BEPS-Schlussberichte. Seither sind weitere Arbeiten hinzugekommen. Im Juli 2017 erschien ein Zusatzbericht betreffend hybride Gestaltungen<sup>11</sup>. Er enthält Empfehlungen für die Ausarbeitung nationaler Vorschriften, die verhindern sollen, dass hybride Gestaltungen mit Zweigniederlassungen verwendet werden, um doppelte Abzüge oder

<sup>9</sup> <http://www.oecd.org> > Tax > Base Erosion and Profit Shifting > BEPS Actions

<sup>10</sup> <http://www.oecd.org> > Tax > Base Erosion and Profit Shifting > BEPS Actions

<sup>11</sup> OECD (2017), *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 - Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.

Abzüge ohne entsprechende Besteuerung zu erzielen. Betreffend der Begrenzung der Zinsabzüge wurden im Dezember 2016 Präzisierungen zur Regelung der zulässigen Quote auf Konzernebene und den Risiken des Banken- und Versicherungssektors publiziert<sup>12</sup>.

In Sachen Transparenz hat in den letzten zehn Jahren das *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (Global Forum) wichtige Arbeit geleistet<sup>13</sup>. Das Forum mit 154 Mitgliedern (Stand 15. Oktober 2018) prüft die Umsetzung des Informationsaustauschs auf Ersuchen und bewertet die geprüften Länder und Gebiete («konform», «weitgehend konform», «teilweise konform» und «nicht konform»). In Zukunft wird das Global Forum auch die Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs prüfen. Die Kriterien dafür werden gegenwärtig erarbeitet.

Fragen zur Besteuerung natürlicher Personen werden derzeit diskutiert, stellen jedoch noch keinen Standard dar. Zu nennen sind hier folgende Arbeiten:

- Die OECD arbeitet derzeit an *Mandatory Disclosure Rules* (Offenlegungspflichten) für Systeme wie *Residence-by-Investment* (RBI) und *Citizenship-by-Investment* (CBI), mit denen in einigen Ländern ein Aufenthalts- oder Bürgerrecht erhält, wer eine Investition tätigt oder einen gewissen Betrag bezahlt. Solche Systeme werden von der OECD im Rahmen der Umsetzung des AIA-Standards geprüft, da sie zu dessen Umgehung dienen könnten.
- Die *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration* (JITSIC) der OECD setzt sich für die wirksame Bekämpfung von Steuerhinterziehung ein. Sie bietet den Steuerverwaltungen eine Plattform für die Zusammenarbeit, um einen den jeweiligen Abkommen entsprechenden Informationsaustausch sicherzustellen. Bei den Projekten in Bezug auf natürliche Personen geht es weniger um die Besteuerung als um das Verhindern von Nichtbesteuerung, indem beispielsweise die tatsächliche Anmeldung von Steuerpflichtigen, die ein Land verlassen, im Ankunftsland geprüft wird. Die JITSIC nimmt gegenwärtig auch eine erste Auswertung der Daten der Panama Papers und der Paradise Papers vor.

Die wichtigsten Arbeiten der OECD zu aggressiven Steuerinstrumenten sind beim *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP) angesiedelt.

### 3.1.1 Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)

#### 3.1.1.1 Überblick

Das FHTP wurde nach der Veröffentlichung des Berichts «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*»<sup>14</sup> («Bericht von 1998») geschaffen. Die Arbeiten dieses Forums wurden 2013 in das BEPS-Projekt integriert. Seither prüft das Forum die Mitgliedstaaten der OECD wie auch der G20. Mit der Einführung des Inclusive Framework im Jahr 2016 wurden seine Arbeiten auf alle am Inclusive Framework teilnehmenden Länder und Gebiete erweitert. Das FHTP prüft auch nicht teilnehmende Länder, die als „*jurisdiction of relevance*“ eingestuft werden.

#### 3.1.1.2 Kriterien

Um gemäss Bericht von 1998 in den Anwendungsbereich des FHTP zu fallen, muss eine Regelung für Einkünfte gelten, die aus geografisch mobilen Tätigkeiten stammen. Dazu gehören

<sup>12</sup> OECD (2017), *Limiting Base Erosion involving Interest Deductions and other Financial Payments: Action 4, 2016 Update - Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.

<sup>13</sup> <http://www.oecd.org> > Tax > Transparency

<sup>14</sup> OECD (1998), *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, OECD, Paris.

beispielsweise Finanz- oder andere Dienstleistungen, darunter auch die Bereitstellung immaterieller Werte. Präferenzielle Regelungen, die dazu dienen, Investitionen in Fabrikationsanlagen, Gebäude und Maschinen anzuziehen, gehören nicht dazu.<sup>15</sup>

Um als präferenziell zu gelten, muss eine Regelung eine steuerliche Vergünstigung im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes – und nicht im Vergleich zu in anderen Ländern geltenden Grundsätzen – bieten. Eine präferenzielle Regelung kann verschiedene Formen annehmen, wie eine Verringerung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage oder besondere Bedingungen für die Zahlung oder Rückzahlung von Steuern.<sup>16</sup>

Der Bericht von 1998, der als Grundlage für die Arbeiten des FHTP dient, nennt vier Schlüsselfaktoren zur Identifizierung schädlicher präferenzieller Steuerregelungen:

- (i) geringer oder inexistenten Steuersatz für Einnahmen aus geografisch mobilen Finanz- oder sonstigen Dienstleistungen (Gateway-Kriterium),
- (ii) Abschottung von der Binnenwirtschaft (Ringfencing),
- (iii) mangelnde Transparenz (z. B. nicht ersichtliche Einzelheiten der Regelung oder ihrer Anwendung oder ungenügende Aufsicht oder Meldung von Finanzinformationen),
- (iv) kein effektiver Informationsaustausch in Bezug auf die Regelung.

Hinzu kommen weitere acht Faktoren, die beigezogen werden können:

- (v) künstliche Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage,
- (vi) Nichtbeachtung der internationalen Verrechnungspreisgrundsätze,
- (vii) Befreiung von Einkünften aus ausländischen Quellen von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat,
- (viii) Möglichkeit der Aushandlung des Steuersatzes oder der Bemessungsgrundlage,
- (ix) Existenz von Geheimhaltungsbestimmungen,
- (x) Zugang zu einem weiten Netz von Steuerabkommen,
- (xi) Darstellung der Regelung als Instrument zur Steuerminimierung,
- (xii) Anreiz für rein steuerlich motivierte Tätigkeiten und Strukturen, die keine wesentliche Geschäftstätigkeit beinhalten.

Ist das Gateway-Kriterium erfüllt, wird anhand einer Gesamtbewertung der drei anderen Schlüsselfaktoren sowie gegebenenfalls der acht weiteren Faktoren beurteilt, ob die Regelung potenziell schädlich ist. Potenziell schädlich ist eine Regelung, wenn der erste und mindestens einer der übrigen Faktoren zutrifft. Eine Regelung wird dann als tatsächlich schädlich eingestuft, wenn sie schädliche wirtschaftliche Effekte zu haben scheint, das heißt es wird die wirtschaftliche Auswirkung berücksichtigt. Nach dem Bericht von 1998 hat das FHTP zusätzliche Erläuterungen zur Anwendung dieser Kriterien, die in der *Consolidated Application Note* von 2004<sup>17</sup> konsolidiert wurden, entwickelt.

Die Arbeiten zu Massnahme 5 des BEPS-Projekts haben einen zusätzlichen Fokus auf die wesentliche Geschäftstätigkeit gelegt. So wird Faktor xii nun als fünfter Schlüsselfaktor untersucht. Den Schlussfolgerungen des Berichts zu Massnahme 5 entsprechend prüft das FHTP derzeit eine Überarbeitung der bestehenden Kriterien oder die Ergänzung letzterer durch weitere Kriterien. Diese Arbeiten sind im Gang.

<sup>15</sup> OECD (2015), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, Paris, S. 21.

<sup>16</sup> OECD (2015), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz: Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, Paris, S. 22.

<sup>17</sup> OECD (2004), *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, OECD, Paris.

### 3.1.1.3 Ergebnisse

Das FHTP hat seit seiner Schaffung zahlreiche Regelungen geprüft, die in seinen Anwendungsbereich fallen. Die Arbeiten des FHTP seit der Lancierung des BEPS-Projekts führten zu zwei Hauptberichten. Ein erster Bericht<sup>18</sup> über die Prüfung der Mitgliedstaaten der OECD (sowie der Beitrittskandidaten Kolumbien und Lettland) und der G20 wurde im Oktober 2015 veröffentlicht. Ein zweiter, im Oktober 2017 erscheinender Bericht<sup>19</sup> erweitert die Prüfung auf die anderen Länder und Gebiete, die dem Inclusive Framework beigetreten sind. Er wird regelmässig aktualisiert, um Anpassungen oder Abschaffungen untersuchter Regelungen und neue Regelungen bestehender und neuer Mitglieder des Inclusive Framework abzubilden. Die Aktualisierungen sind auf der Website der OECD aufgeschaltet<sup>20</sup>.

Im Bericht 2015 wurden 43 Regelungen überprüft, 16 IP- (*Intellectual Property*) und 27 Nicht-IP-Regelungen (Anhang 1). Keine der im Bericht erwähnten IP-Regelungen wird als nexuskonform beurteilt. Da der Nexusansatz in Bezug auf den Bericht 2015 entwickelt wurde, erhielten die betreffenden Länder keine Beurteilung und haben eine Frist für die Anpassung ihrer Regelungen erhalten. Der Bericht von 2017 zu mehr als Regelungen nimmt eine Aktualisierung der Regelungen des Berichts von 2015 vor und untersucht zahlreiche neue Regelungen insbesondere von Ländern und Gebieten, die 2015 nicht geprüft wurden (Anhang 2). Gemäss aktualisierter Fassung des Berichts von 2017 auf der Website der OECD (Mai 2018) wurden 3 von 175 untersuchten Regelungen als «schädlich», 1 als «potenziell schädlich», 12 als «abgeschafft», 3 als «angepasst», 81 als «wird derzeit abgeschafft/angepasst», 38 als «nicht schädlich», 4 als «potenziell, jedoch nicht tatsächlich schädlich» und 20 als «ausserhalb des Anwendungsbereichs» eingestuft<sup>21</sup>. Der Einstufung sehr unterschiedlicher Regelungen als schädlich lagen verschiedene Faktoren zugrunde. Die häufigsten Gründe waren die Abschottung (Ringfencing) in Bezug auf die nationale Wirtschaft und die nicht vorhandene wesentliche Geschäftstätigkeit.

Das FHTP hat im Rahmen des BEPS-Projekts fünf Schweizer Regelungen geprüft. Die nicht nexuskonforme Patentbox des Kantons Nidwalden wurde im Anschluss an den Bericht von 2015 angepasst und wird nun als «nicht schädlich» eingestuft. Vier weitere Schweizer Regelungen (Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Prinzipalgesellschaften) wurden im Bericht 2015 als «wird derzeit abgeschafft» qualifiziert, weil die Unternehmenssteuerreform III ihre Abschaffung vorsah. Nach der Ablehnung dieser Reform in der Referendumsabstimmung vom 12. Februar 2017 hat der Bundesrat seine Verpflichtung erneuert und zugesichert, die vier Regelungen umgehend im Rahmen einer neuen Reform abzuschaffen<sup>22</sup>. Auf diese Weise konnten sie auch im Bericht von 2017 als «wird derzeit abgeschafft» eingestuft werden.

Die geprüften Regelungen sind sehr unterschiedlicher Art. Die Arbeiten des FHTP unterscheiden zwischen IP- und Nicht-IP-Regelungen. Bisher gab es bei den meisten IP-Regelungen keinen direkten Zusammenhang zwischen privilegiertem Einkommen und den Aufwendungen, die zu diesem Einkommen beitragen. Der vom FHTP entwickelte Ansatz bei den IP-Regelungen (sogenannter *Nexus Approach*) stellt nun einen direkten Zusammenhang zwischen den Begünstigungen und den Aufwendungen her. So werden IP-Regelungen unter dem Gesichtspunkt der wesentlichen Geschäftstätigkeit untersucht. Der Bericht von 2017 unterteilt Nicht-IP-

<sup>18</sup> OECD (2015), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, Paris.

<sup>19</sup> OECD (2017), *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS. Action 5*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, Paris.

<sup>20</sup> <http://www.oecd.org> > Tax > BEPS > Update Harmful Tax Practices 2017 Progress Report on Preferential Regimes.

<sup>21</sup> <http://www.oecd.org> > Tax > BEPS > Update Harmful Tax Practices 2017 Progress Report on Preferential Regimes.

<sup>22</sup> OECD (2017), *Harmful Tax Practices 2017 - Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, S. 16.



Regelungen in sieben Kategorien<sup>23</sup>. Unter «Diverse» werden alle Regelungen aufgeführt, die keiner anderen Kategorie zugeordnet werden können.

- Regelungen für Unternehmenszentralen (*Headquarters Regimes*) sehen eine präferenzielle Behandlung für Steuerpflichtige vor, die Dienstleistungen wie Verwaltung, Koordination oder Kontrolle der Geschäftstätigkeiten für einen Konzern als Ganzes oder für die in einem bestimmten geografischen Gebiet angesiedelten Konzernunternehmen erbringen. Bedenken betreffen hauptsächlich das Ringfencing, die künstlich definierte Bemessungsgrundlage und die fehlende wesentliche Geschäftstätigkeit. Ein Beispiel im Bericht von 2017 ist die Regelung für «Handelsplattformen» Chiles, die im Zusammenhang mit Ringfencing als potenziell schädlich (jedoch nicht tatsächlich schädlich) eingestuft wurde<sup>24</sup>.
- Regelungen für Finanzierungs- und Leasingaktivitäten (*Financing and Leasing Regimes*) sehen eine präferenzielle Behandlung für Einkommen aus Finanzierungs- und Leasingtätigkeiten vor (z. B. Verhandeln der Finanzierungsbedingungen, Risikomanagement). Bedenken betreffen hauptsächlich das Ringfencing und die künstlich definierte Bemessungsgrundlage. Ein Beispiel im Bericht von 2017 ist die «internationale Finanzdienstleistungsregelung» von Barbados, die im Zusammenhang mit Ringfencing und fehlender wesentlicher Geschäftstätigkeit als potenziell schädlich eingestuft wurde<sup>25</sup>.
- Regelungen für Vertriebs- und Dienstleistungszentren (*Distribution and Service Centre Regimes*) sehen eine präferenzielle Behandlung für Unternehmen eines Konzerns vor, deren hauptsächliche (oder ausschliessliche) Tätigkeit darin besteht, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Endprodukte bei anderen Konzernunternehmen einzukaufen und sie gegen eine geringe Gewinnmarge weiterzuverkaufen. Bedenken betreffen das Ringfencing, die künstlich definierte Bemessungsgrundlage und die fehlende wesentliche Geschäftstätigkeit. Ein Beispiel im Bericht von 2017 ist die «Entwicklungs- und Freizonenregelung» Jordaniens, die im Zusammenhang mit Ringfencing als potenziell schädlich eingestuft wurde.
- Regelungen für das Fondsmanagement (*Fund Management Regimes*) sehen eine präferenzielle Behandlung für Einkünfte vor, die vom Fondsmanager für die Verwaltung von Vermögen erzielt werden. Mögliche Bedenken betreffen hauptsächlich die Transparenz dieser Vergütung sowie Art und Ort der Besteuerung. Im Bericht von 2017 wurde keine solche Regelung als schädlich eingestuft.
- Regelungen für das Bank- und Versicherungswesen (*Banking and Insurance Regimes*) sehen eine präferenzielle Behandlung für Bank- und Versicherungsgeschäfte insbesondere bei Einkünften aus Auslandstätigkeiten vor. Bedenken betreffen hauptsächlich das Ringfencing und die fehlende wesentliche Geschäftstätigkeit insbesondere bei Versicherungstätigkeiten. Ein Beispiel im Bericht von 2017 ist die «Rückversicherungsregelung» der Seychellen, die im Zusammenhang mit Ringfencing als potenziell schädlich (jedoch nicht tatsächlich schädlich) eingestuft wurde.
- Regelungen für die Schifffahrt (*Shipping Regimes*) sehen eine präferenzielle Behandlung für Schifffahrtsaktivitäten vor. Bedenken betreffen hauptsächlich das Ringfencing, die Transparenz sowie die fehlende wesentliche Geschäftstätigkeit, da diese Regelungen eine Trennung der Einkünfte aus dem Schifffahrtsgeschäft von den entscheidenden Tätigkeiten gestatten, aus denen diese Einkünfte hervorgehen. Im Bericht von 2017 wurde keine solche Regelung als schädlich eingestuft.

<sup>23</sup> OECD (2017), *Harmful Tax Practices 2017 – Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, S. 43–46.

<sup>24</sup> Chile hat inzwischen angekündigt, diese Regelung per 1. Januar 2022 abzuschaffen.

<sup>25</sup> Barbados hat seither angekündigt, diese Regelung zu ändern.

- Regelungen für Holdinggesellschaften (*Holding Company Regimes*) können Vergütungen vorsehen, die für Gesellschaften gelten, die über diverse Aktiven verfügen und verschiedene Arten von Einkünften erzielen (z. B. Zinsen, Mieteinnahmen, Lizenzgebühren) oder die nur für Gesellschaften gelten, die Beteiligungen an anderen Unternehmen halten und einzig Dividenden und Mehrwerte daraus erhalten. Bedenken betreffen hauptsächlich die fehlende wesentliche Geschäftstätigkeit, die Transparenz – wegen der schwierigen Identifikation der wirtschaftlich Berechtigten der Dividenden – und das Ringfencing. Im Bericht von 2017 wurde keine solche Regelung als schädlich eingestuft.

IP-Regelungen müssen bis 30. Juni 2021 abgeschafft sein. Andere 2017 erstmals untersuchte Regelungen sollen sobald als möglich, innert maximal zwölf Monaten oder wenn dies durch den Gesetzgebungsprozess erforderlich ist, vor dem 31. Dezember des nächsten Kalenderjahrs abgeschafft werden. Bei Regelungen die Probleme mit dem Kriterium des Ringfencing oder demjenigen der wesentlichen Geschäftstätigkeit aufweisen, werden *Grandfathering*-Klauseln bis 30. Juni 2021 geduldet. Bei Regelungen mit mangelnder Transparenz oder ohne Informationsaustausch sind solche Klauseln unzulässig. Diesen differenzierten Kalender hat das FHTP 2017 beschlossen<sup>26</sup>.

#### 3.1.1.4 Mögliche Folgen

Regelungen, die angepasst oder abgeschafft werden müssen, werden jährlich überprüft. Wird eine Regelung als effektiv schädlich eingestuft, können andere Staaten gemäss Bericht 2015 Defensivmassnahmen ergreifen, um den Folgen der schädlichen Regelung entgegenzuwirken und dabei gleichzeitig weiter versuchen, die betreffenden Staaten zu deren Anpassung oder Abschaffung zu bewegen.<sup>27</sup>

## 3.2 EU

### 3.2.1 Rat der EU (Gruppe «Verhaltenskodex»)

#### 3.2.1.1 Überblick

Am 1. Dezember 1997 verabschiedete der Rat der EU einen Beschluss über die Schaffung eines Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (Verhaltenskodex)<sup>28</sup> und einer Gruppe im Rat, die steuerliche Regelungen, welche unter den Verhaltenskodex fallen könnten, prüft. Die Gruppe «Verhaltenskodex» wurde an der Sitzung des Rates vom 9. März 1998<sup>29</sup> eingesetzt. Mit dem Verhaltenskodex haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet, bestehende steuerliche Massnahmen, die einen schädlichen Steuerwettbewerb darstellen, zu überprüfen, zu ändern oder abzuschaffen (Rücknahmeverfahren, *Rollback*) und künftig keine derartigen Massnahmen mehr zu treffen (Stillhalteverfahren, *Standstill*). Im Jahr 2017 leitete die Gruppe «Verhaltenskodex» die Arbeiten für die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke. Sie entsprechen dem im Entscheid vom 1. Dezember 1997 festgelegten Ziel, die Annahme des Verhaltenskodex in Drittländern zu fördern. Mit einigen Ländern wie der Schweiz und Liechtenstein wurde bereits zuvor ein Dialog über einzelne Steuerregelungen geführt. Die

<sup>26</sup> Siehe Anhänge A und B des Berichts von 2017, OECD (2017), *Harmful Tax Practices 2017 – Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.

<sup>27</sup> OECD (2015), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz. Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, S. 23.

<sup>28</sup> Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. C 2 vom 6. Januar 1998, S. 2.

<sup>29</sup> Schlussfolgerungen des Rates vom 9. März 1998 zur Einsetzung der Gruppe «Verhaltenskodex» (Unternehmensbesteuerung), ABl. C 99 vom 1. April 1998, S. 1.

Schweiz hat in der gemeinsamen Erklärung vom 14. Oktober 2014 die Abschaffung von fünf Steuerregelungen zugesagt.<sup>30</sup> Die EU-Mitgliedstaaten haben sich in der Erklärung verpflichtet, allenfalls gegen diese Regelungen getroffene Abwehrmassnahmen aufzuheben, sobald diese abgeschafft wurden.

### 3.2.1.2 Kriterien

Der Verhaltenskodex betrifft steuerliche Massnahmen, die deutliche Auswirkungen auf die Standortwahl der Unternehmen in der EU haben oder haben können. Dazu gehört neben Rechts- und Verwaltungsvorschriften auch die Verwaltungspraxis.

Schädliche steuerliche Massnahmen sind solche, die eine deutlich günstigere Besteuerung (einschliesslich Nullbesteuerung) als die im betreffenden Mitgliedstaat sonst übliche gewähren. Die Begünstigung kann einen nominalen Steuersatz, die Bemessungsgrundlage oder einen anderen relevanten Faktor betreffen. Die Schädlichkeit von Massnahmen wird anhand folgender Kriterien beurteilt:

- (i) Die Vorteile werden ausschliesslich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt, oder
- (ii) die Vorteile sind völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert, sodass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben, oder
- (iii) die Steuervorteile werden gewährt, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substanzielle wirtschaftliche Präsenz im betreffenden Mitgliedsstaat zugrunde liegt, oder
- (iv) die Regeln für die Gewinnermittlung innerhalb multinationaler Konzerne weichen von international allgemein anerkannten Grundsätzen ab, insbesondere den von der OECD vereinbarten, oder
- (v) es mangelt den steuerlichen Massnahmen an Transparenz, einschliesslich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Der Verhaltenskodex und das FHTP haben unterschiedliche Anwendungsbereiche. So fällt beispielsweise der Sektor Industrieproduktion nicht in den Anwendungsbereich des FHTP.

---

<sup>30</sup> <https://www.admin.ch> > Medienmitteilungen > Schweiz und EU-Mitgliedstaaten unterzeichnen Verständigung zur Unternehmensbesteuerung > Joint Statement

### 3.2.1.3 Ergebnisse

Die Gruppe «Verhaltenskodex» veröffentlicht in der Regel zwei Mal im Jahr einen Bericht zuhanden des Rates der EU über den Stand ihrer Arbeiten. Der letzte Bericht stammt vom 8. Juni 2018<sup>31</sup>. Am 20. Juli 2018 gab das Sekretariat des Rates der EU einen Überblick über die Arbeiten der Gruppe «Verhaltenskodex» seit ihrer Gründung im Jahr 1998<sup>32</sup>. Demnach wurden seit der Gründung 638 präferenzielle Regelungen geprüft, davon 280 in den Jahren 1998-1999. Von den untersuchten Regelungen wurden 254 als schädlich eingestuft und wurden entweder seither abgeschafft oder geändert oder werden derzeit abgeschafft oder geändert. Die ursprünglich fast ausschliesslich nur die Regelungen von Mitgliedstaaten betreffenden Arbeiten der Gruppe wurden dann insbesondere im Hinblick auf die Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete auf Drittstaaten erweitert<sup>33</sup>. In Ziffer 3.2.3.2 wird näher auf die Kriterien für die Erstellung dieser Liste eingegangen.

Gemäss Bericht vom 20. Juli 2018 werden aktuell unter den Mitgliedstaaten und ihren Gebieten sieben Regelungen als schädlich eingestuft, drei spanische, eine französische, eine von Gibraltar<sup>34</sup> und zwei von Aruba<sup>35</sup>. Die drei spanischen und die französische Regelung sind IP-Regelungen, die sich nicht an die Kriterien des Verhaltenskodex halten. Die Regelung von Gibraltar betrifft die Behandlung von Beteiligungsgesellschaften. Bei Aruba handelt es sich um die «*Special Zone San Nicolas*»-Regelung, die verschiedene Steuerprivilegien für die Region San Nicolas vorsieht, und um die «*Transparency*»-Regelung, wonach gewisse Unternehmen als transparente Rechtsträger gelten und als Personengesellschaften besteuert werden, was bedeutet, dass nur diejenigen Aktionäre, die eine Steuerpräsenz in Aruba haben, besteuert werden. Des Weiteren stuft der Bericht mehr als 100 der untersuchten Regelungen von Nichtmitgliedern der EU als schädlich ein.

## 3.2.2 Europäische Kommission

Die Europäische Kommission überwacht die Umsetzung des EU-Rechts durch die Mitgliedstaaten. Bei Nichteinhaltung kann sie ein sogenanntes Vertragsverletzungsverfahren einleiten.

Internationale Steuerstandards wurden auf EU-Ebene durch verschiedene Richtlinien umgesetzt, welche die Mitgliedstaaten umsetzen müssen. In Bezug auf das BEPS-Projekt und die neuen Transparenzstandards waren dies hauptsächlich die ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*)<sup>36</sup> und die sechsmal überarbeitete Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden<sup>37</sup>. Die Europäische Kommission überprüft die Umsetzung der Vorschriften durch die Mitgliedstaaten und leitet bei nicht fristgerechter oder nicht den Richtlinien entsprechender Inkraftsetzung Vertragsverletzungsverfahren ein. In Bezug auf die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden hat die Europäische Kommission 60 Vertragsverletzungsverfahren gegen Mitgliedstaaten eingeleitet, die die Richtlinie nicht korrekt umgesetzt haben oder die Kommission nicht rechtzeitig notifiziert haben<sup>38</sup>.

In den letzten Jahren hat die Europäische Kommission gegen mehrere Mitgliedstaaten Verfahren wegen staatlicher Beihilfen steuerlicher Art, die Unternehmen gewährt wurden, eingeleitet. Staatliche Beihilfen sind in der EU grundsätzlich verboten, wobei es Ausnahmen beispielsweise für wirtschaftlich benachteiligte Regionen gibt. Die Kommission hat in den letzten

<sup>31</sup> <https://www.consilium.europa.eu> > Schlussfolgerungen und Entschliessungen > Code of Conduct Group (Business Taxation) Report to the Council Endorsement (8 June 2018)

<sup>32</sup> <https://www.consilium.europa.eu> > Der Rat der EU > Vorbereitungsgremien > Gruppe «Verhaltenskodex» > Overview of preferential Tax Regimes examined since 1998

<sup>33</sup> Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken, ABI. C 438 vom 19. Dezember 2017, S. 5.

<sup>34</sup> Laut den europäischen Verträgen ist das Vereinigte Königreich für die Aussenbeziehungen von Gibraltar zuständig.

<sup>35</sup> Aruba gehört zum Königreich der Niederlande.

<sup>36</sup> Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

<sup>37</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

<sup>38</sup> <http://ec.europa.eu/atwork> > Anwendung des EU-Rechts > Vertragsverletzungen > Entscheidungen in Verletzungsverfahren

Jahren mehrere Mitgliedstaaten verpflichtet, die Rückzahlung rechtswidriger Steuerbeihilfen zu verlangen. So hat sie unter anderem die Steuervergünstigungen, die Apple von Irland<sup>39</sup> oder Fiat von Luxemburg<sup>40</sup> gewährt wurden, als unrechtmässig beurteilt. Es sind Beschwerden beim EuGH hängig. Die betreffenden Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die bei diesen Unternehmen nicht erhobenen Steuern nachzufordern.

Die Europäische Kommission kann auch Empfehlungen zuhanden der Mitgliedstaaten abgeben. Dies war beispielsweise bei den im Rahmen des Europäischen Semesters 2018 veröffentlichten Länderberichten der Fall<sup>41</sup>. Die Berichte stellten Fälle aggressiver Steuerplanung in Belgien, Irland, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Ungarn und Zypern fest. Die Empfehlungen erfolgten aus unterschiedlichen Gründen, am häufigsten wegen fehlender Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren oder ungenügender Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung.

### 3.2.3 EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke

#### 3.2.3.1 Überblick

Im Januar 2016 schlug die Kommission im Rahmen der Mitteilung über eine externe Strategie für effektive Besteuerung vor, eine Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke zu erstellen<sup>42</sup>. Im Mai 2016 beschloss der Rat der EU die Erstellung der Liste<sup>43</sup>. Nachdem die Kommission ein *Scoreboard* mit neutralen Indikatoren zur Bestimmung des Risikopotenzials in Bezug auf Steuersysteme von Drittländern erarbeitet hatte<sup>44</sup>, legte der Rat der EU im November 2016 die Kriterien für die Erstellung der Liste fest (siehe Ziff. 3.2.3.2).

Im Januar 2017 schrieb der Vorsitzende der Gruppe «Verhaltenskodex» 92 Länder und Gebiete an, zu denen auch die Schweiz gehörte, um sie über ein im Lauf des Jahres stattfindendes «Steuerscreening» zu informieren. In seinen Schlussfolgerungen vom 5. Dezember 2017<sup>45</sup> hat der Rat der EU eine Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken erstellt. Ursprünglich enthielt die Liste in Anhang I 17 nicht kooperative Länder und Gebiete. In Anhang II waren 47 Länder und Gebiete aufgeführt, darunter die Schweiz, die unter der Voraussetzung als kooperativ gelten, dass sie die eingegangenen Verpflichtungen umsetzen. Gemäss Schlussfolgerungen muss die Liste mindestens einmal jährlich aktualisiert werden. Seit Dezember 2017 war dies mehrfach der Fall, um die Anstrengungen der Länder und Gebiete abzubilden, die ihre Steuerregelungen angepasst und ihre Verpflichtungen umgesetzt haben. Gemäss Schlussfolgerungen des Rates vom 2. Oktober 2018 sind in Anhang I 6 und in Anhang II 65 Länder und Gebiete aufgeführt<sup>46</sup>.

#### 3.2.3.2 Kriterien

Die in den Schlussfolgerungen des Rates der EU vom 8. November 2016<sup>47</sup> definierten Kriterien für die EU-Liste lassen sich in drei Kategorien unterteilen: Transparenz im Steuerbereich,

<sup>39</sup> Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. August 2016 über die staatliche Beihilfe SA 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Irlands zugunsten von Apple, ABl. L 187 vom 19. Juli 2019, S. 1.

<sup>40</sup> Beschluss (EU) 2016/2326 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe SA 38375 (2014/C ex 2014/NN), ABl. L 351, S. 1.

<sup>41</sup> <https://ec.europa.eu> > Publications > 2018 European Semester: Country Reports

<sup>42</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung, COM (2016)24.

<sup>43</sup> <https://www.consilium.europa.eu> > Rat der EU > Schlussfolgerungen und Entschliessungen > Commission Communication on an External Strategy for Effective Taxation and Commission Recommendation on the Implementation of Measures against Tax Treaty Abuse Council Conclusions, 25. Mai 2016.

<sup>44</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09-15\\_scoreboard-indicators.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf)

<sup>45</sup> Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken, ABl. C 438 vom 19. Dezember 2017, S. 5.

<sup>46</sup> <https://www.consilium.europa.eu> > Press > Press Releases > Taxation: Liechtenstein and Peru meet commitments, Palau removed from list of uncooperative jurisdictions

<sup>47</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/de/pdf>

Steuergerechtigkeit und Umsetzung von Massnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung („Anti-BEPS-Massnahmen“).

1.	<b>Transparenz im Steuerbereich</b>
1.1	<p>Ausgangskriterium in Bezug auf den Standard der OECD für den automatischen Austausch von Informationen (Gemeinsamer Meldestandard): Das Land oder Gebiet sollte sich zu dem Gemeinsamen Meldestandard verpflichtet haben und das Gesetzgebungsverfahren für die wirksame Anwendung dieses Standards eingeleitet haben, sodass der erste Austausch spätestens 2018 (bezogen auf das Jahr 2017) durchgeführt werden kann, und es sollte bis Ende 2017 über Regelungen verfügen, die einen Informationsaustausch mit allen Mitgliedstaaten erlauben, entweder durch Unterzeichnung des Multilateralen Übereinkommens zwischen den zuständigen Behörden oder durch den Abschluss bilateraler Übereinkommen;</p> <p>Künftiges Kriterium in Bezug auf den Gemeinsamen Meldestandard ab 2018: Das Land oder Gebiet sollte in Bezug auf den Gemeinsamen Meldestandard für den automatischen Austausch von Informationen vom Globalen Forum zumindest als "Largely Compliant" eingestuft sein; und</p>
1.2	<p>Das Land oder Gebiet sollte in Bezug auf den Standard der OECD für den Informationsaustausch auf Ersuchen – unter gebührender Berücksichtigung des beschleunigten Verfahrens – vom Globalen Forum zumindest als "Largely Compliant" eingestuft sein; und</p>
1.3	<p>(für souveräne Staaten) das Land sollte entweder:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen der OECD in der geänderten Fassung ratifiziert haben, seiner Ratifi-zierung zugestimmt haben, sich in einem laufenden Ratifizierungsverfahren dazu befinden oder sich zu seinem Inkrafttreten innerhalb eines angemesse-nen Zeitraums verpflichtet haben, oder</li> <li>ii) zum 31. Dezember 2018 über ein ausreichend breit angelegtes Netzwerk von geltenden Austauschregelungen verfügen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt und sowohl den Informationsaustausch auf Ersuchen wie auch den automatischen Austausch von Informationen wirksam gewährleistet;</li> </ul> <p>(für nicht souveräne Länder und Gebiete) das Land oder Gebiet sollte entweder</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) dem multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen in der geänderten Fassung beigetreten sein, das entweder schon in Kraft ist oder für sie innerhalb eines angemessenen Zeitraums voraussichtlich in Kraft treten wird, oder</li> <li>ii) über ein ausreichend breit angelegtes Netzwerk von geltenden Austauschre-gelungen verfügen, das sich auf alle Mitgliedstaaten erstreckt und sowohl den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch den automatischen Austausch von Informationen wirksam gewährleistet, oder alle Maßnahmen ergriffen ha-ben, die erforderlich sind, um solche Austauschregelungen innerhalb eines angemessenen Zeitraums in Kraft zu setzen;</li> </ul>
1.4	<p>Künftiges Kriterium: Im Hinblick auf die Initiative für einen künftigen weltweiten Austausch von Informationen bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums wird der</p>

	Aspekt des wirtschaftlichen Eigentums zu einem späteren Zeitpunkt als viertes Transparenzkriterium für die Evaluierung aufgenommen werden.
	<p>Bis zum 30. Juni 2019 sollte die folgende Ausnahmeregelung gelten:</p> <p>– Für eine positive Bewertung bei der Transparenz im Steuerbereich sollte ein Land oder Gebiet mindestens zwei der Kriterien 1.1, 1.2 oder 1.3 erfüllen.</p> <p>Diese Ausnahmeregelung gilt nicht für Länder und Gebiete, die in Bezug auf das Kriterium 1.2 als "Non Compliant" eingestuft wurden oder bis zum 30. Juni 2018 nicht mindestens als "Largely Compliant" in Bezug auf dieses Kriterium eingestuft wurden.</p> <p>Staaten, Länder und Gebiete, die in der Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete verzeichnet sein werden, die derzeit von den Mitgliedstaaten der OECD und der G20 erstellt wird, werden für die Aufnahme in die EU-Liste berücksichtigt, und zwar unabhängig davon, ob sie für das Evaluierungsverfahren ausgewählt wurden oder nicht.</p>
<b>2.</b>	<b>Steuergerechtigkeit</b>
2.1	Das Land oder Gebiet sollte keine Regelungen zu steuerlichen Sonderbehandlungen haben, die gemäß den Kriterien in der Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung als schädlich betrachtet werden könnten; und
2.2	Das Land oder Gebiet sollte keine Offshore-Strukturen oder Regelungen begünstigen, die zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Land oder Gebiet abbilden <sup>48</sup> .
<b>3.</b>	<b>Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS)</b>
3.1	<p>Für eine positive Bewertung bei der Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sollte ein Land oder Gebiet folgendes Ausgangskriterium erfüllen:</p> <p>– Das Land oder Gebiet sollte sich bis Ende 2017 zu den vereinbarten Mindeststandards der OECD bei der Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zu deren kohärenter Anwendung verpflichten.</p>
3.2	<p>Für eine positive Bewertung bei der Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sollte ein Land oder Gebiet folgendes Ausgangskriterium erfüllen:</p> <p>– Das Land oder Gebiet sollte eine positive Bewertung für die wirksame Anwendung der vereinbarten Mindeststandards der OECD bei der Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erhalten.</p>

Quelle: Schlussfolgerungen des Rates der EU vom 8. November 2016 über die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Der Kriterium 2.2 wurde später präzisiert (siehe Anhang VII der Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken, ABl. C 438 vom 19. Dezember 2017, S. 5. und <https://www.consilium.europa.eu> > Schlussfolgerungen und Entschliessungen > Code of Conduct Group (Business Taxation) Report to the Council Endorsement [8 June 2018])

<sup>49</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/de/pdf>

Die Kriterien der ersten Kategorie (Transparenz im Steuerbereich) legen den Fokus auf die Ergebnisse der Peer-Reviews des Global Forum. Die Beurteilung der zweiten Kategorie (Steuergerechtigkeit) beruht insbesondere auf der Einhaltung des Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung. Da sich der Anwendungsbereich des Verhaltenskodex von den Regeln des FHTP unterscheidet, wurden einige beim FHTP als «ausserhalb des Anwendungsbereich» geltende Regelungen von der EU als schädlich eingestuft. Die Beurteilung der dritten Kategorie (Umsetzung von Anti-BEPS-Massnahmen) beruht auf den Arbeiten des Inclusive Framework.

Für die in Anhang II aufgeführten Länder und Gebiete sollten die Verpflichtungen bis Ende 2018 umgesetzt sein. Entwicklungsländer haben hingegen bis Ende 2019 Zeit, um ihre Verpflichtungen betreffend die Kriterien Transparenz- und Anti-BEPS-Massnahmen umzusetzen.

Das Verfahren zur Erstellung der Liste betraf nur Drittländer und nicht die EU-Mitgliedstaaten. Aus Sicht der Kommission sind die Mitgliedstaaten bereits verpflichtet, diese Regeln umzusetzen, und deren wirksame Umsetzung wird durch die Gruppe «Verhaltenskodex» und die Europäische Kommission gewährleistet<sup>50</sup>.

### 3.2.3.3 Mögliche Folgen

Bereits vor der Erstellung der Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken haben die Mitgliedstaaten Überlegungen über mögliche Gegenmassnahmen gegenüber Staaten auf der Liste angestellt<sup>51</sup>. Anhang III der Schlussfolgerungen vom 5. Dezember 2017<sup>52</sup> behandelt Abwehrmassnahmen sowohl im Steuerbereich als auch in anderen Bereichen.

#### *Abwehrmassnahmen in anderen Bereichen als dem Steuerbereich*

Artikel 22 der Verordnung (EU) 2017/1601 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. September 2017 zur Einrichtung des Europäischen Fonds für nachhaltige Entwicklung (EFSD), der EFSD-Garantie und des EFSD-Garantiefonds sieht vor, dass förderfähige Partnereinrichtungen keine Geschäfte mit Entitäten machen, die in nicht kooperativen Ländern und Gebieten für Steuerzwecke registriert sind. Künftig könnten solche Verweise in weitere Gesetzesvorlagen der EU aufgenommen werden.

#### *Abwehrmassnahmen im Steuerbereich*

Die Mitgliedstaaten sollen gegenüber den in Anhang I der Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember 2017 aufgeführten Ländern mindestens eine der folgenden Verwaltungsmassnahmen im Steuerbereich anwenden:

- Verstärkte Überwachung bestimmter Transaktionen;
- Erhöhte Prüfungsrisiken für Steuerpflichtige, die die fraglichen Regelungen nutzen;
- Erhöhte Prüfungsrisiken für Steuerpflichtige, die Strukturen oder Regelungen nutzen, an denen diese Länder oder Gebiete beteiligt sind.

In den Schlussfolgerungen werden auch gesetzliche Abwehrmassnahmen aufgeführt, die für die Mitgliedstaaten fakultativ sind:

- Nichtabzugsfähigkeit von Kosten;
- Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen;
- Quellensteuermassnahmen;
- Einschränkung der Freistellung von Beteiligungen;
- Switch-over-Klausel;

<sup>50</sup> Siehe z.B. <http://europa.eu/rapid> > Questions and Answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions, 5 December 2017

<sup>51</sup> z. B.: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/platform\\_20161117-091837\\_discussion\\_paper\\_counter\\_measures.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_20161117-091837_discussion_paper_counter_measures.pdf)

<sup>52</sup> Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABl. C 438 vom 19. Dezember 2017, S. 5.



- Umkehr der Beweislast;
- Besondere Dokumentationspflichten;
- Verpflichtung für Steuerintermediäre zur Offenlegung besonderer Steuerregelungen mit Blick auf grenzüberschreitende Gestaltungen.

Eine weitere Verschärfung der Abwehrmassnahmen und eine Einigung auf gemeinsame gesetzgeberische Massnahmen sind nicht ausgeschlossen. Die Schlussfolgerungen vom 5. Dezember 2017 halten fest, dass etwaige Abwehrmassnahmen «*nicht die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten berühren sollten, zusätzliche Massnahmen zu ergreifen oder breiter gefasste Listen nicht kooperativer Länder und Gebiete auf nationaler Ebene zu führen*». Das heisst, dass die EU-Liste allfällige schwarze Listen einzelner EU-Staaten nicht ersetzt.

Die Schweiz wird wegen fünf Regelungen (Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV zu den Prinzipalgesellschaften, Praxis der ESTV betreffend *Finance Branches*), die als nicht den internationalen Standards entsprechend eingestuft werden, in Anhang II der EU-Liste aufgeführt. Die gemeinsame Erklärung vom 14. Oktober 2014<sup>53</sup>, mit der die Schweiz deren Abschaffung zugesagt hat, nennt keine Frist für die Abschaffung dieser Regelungen.

### 3.2.3.4 Kontakte

Das EFD steht auf technischer Ebene in regelmässigem Kontakt mit der Europäischen Kommission und der Gruppe «Verhaltenskodex» und stellt eine transparente Kommunikation über die Entwicklungen der neuen Steuervorlage sicher.

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2017 wurde die Schweiz von der Vorsitzenden der Gruppe «Verhaltenskodex» darüber informiert, dass die Gruppe die Schweiz nicht zur Aufnahme in die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete zu Steuerzwecken empfehlen werde. Dies wurde in den Schlussfolgerungen des Rates vom 5. Dezember 2017 bestätigt. In Anhang II dieser Schlussfolgerungen ist die Schweiz jedoch in einer Gruppe von Ländern und Gebieten aufgeführt, die unter der Voraussetzung der Umsetzung ihrer eingegangenen Verpflichtungen als kooperativ gelten. Das EFD informiert die Kommission, die Gruppe «Verhaltenskodex» und die Mitgliedstaaten weiterhin regelmässig über die Entwicklungen im Zusammenhang mit der Steuerreform. Auch in den Arbeitsgruppen der OECD, in denen die meisten EU-Mitgliedstaaten vertreten sind, orientiert die Schweiz regelmässig über diese Entwicklungen.

## 3.3 G20

### 3.3.1 Kriterien

Auch die G20 hat eine Liste nicht kooperativer Staaten im Steuerbereich erstellt. Das OECD-Fiskalkomitee definierte im Juni 2016 erste Kriterien zuhanden der G20<sup>54</sup>:

- *Informationsaustausch auf Ersuchen*: Bewertung des Global Forum „weitgehend konform“;
- *Automatischer Informationsaustausch*: Verpflichtung zum Austausch gemäss dem Standard bis 2018;

<sup>53</sup> [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Medienmitteilungen > Schweiz und EU-Mitgliedstaaten unterzeichnen Verständigung zur Unternehmensbesteuerung > Joint Statement

<sup>54</sup> <https://www.oecd.org> > Tax > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers July 2016

- Unterzeichnung des *Amtshilfeübereinkommens* oder ein ausreichendes Netz sowohl für den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch den automatischen Informationsaustausch.

Um die Aufnahme in diese Liste zu vermeiden, mussten die Länder und Gebiete mindestens zwei der drei Kriterien erfüllen. Betreffend das erste Kriterium genügte hingegen eine Bewertung als «nicht konform» oder die Tatsache, dass ein Land oder Gebiet in der Phase I der Peer-Review blockiert war, um auf die Liste zu kommen. Gegenwärtig ist nur Trinidad und Tobago auf dieser Liste.

Im März 2018 hat die G20 die OECD eingeladen, Empfehlungen abzugeben, um die Kriterien für die Konformitätsprüfung der Länder und Gebiete mit den internationalen Standards im Bereich Steuertransparenz zu verstärken<sup>55</sup>. Die neuen Kriterien, die vom Fiskalkomitee der OECD erarbeitet wurden, lauten wie folgt<sup>56</sup>:

- *Informationsaustausch auf Ersuchen*: Bewertung des Global Forum „weitgehend konform“ unter regelmässiger Berücksichtigung der neuen Ergebnisse;
- *Automatischer Informationsaustausch*: Gesetzgebung vorhanden und Austausch bis Ende 2018 begonnen; Abkommen mit weitgehend allen interessierten und geeigneten Partnerländer bis Ende 2019 aktiviert;
- *Amtshilfeübereinkommen* in Kraft oder ausreichendes bilaterales Netz sowohl für den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch den automatischen Informationsaustausch.

Es ist vorgesehen, dass die Länder und Gebiete mindestens zwei der drei Kriterien erfüllen müssen. Wurde aber ein Land oder Gebiet vom Global Forum beim Informationsaustausch auf Ersuchen als «nicht konform» eingestuft oder hat es entgegen seiner Verpflichtungen den automatischen Informationsaustausch nicht bis 2018 umgesetzt, wird es automatisch in die Liste aufgenommen. Eine provisorische Liste wird für 2019 erwartet.

### 3.3.2 Mögliche Folgen

Es gibt aktuell keine gemeinsam definierten Gegenmassnahmen für Länder und Gebiete auf der Liste. Die Liste kann jedoch von Staaten oder Organisationen verwendet werden, um Gegenmassnahmen gegen Länder und Gebiete einzuleiten, die auf der Liste aufgeführt sind. Die in der EU diskutierten Massnahmen (siehe Ziff. 3.2.3.3) geben einen Überblick über allenfalls denkbare Massnahmen. Für Länder, die auf der Liste stehen, sind zudem Reputationsschäden höchstwahrscheinlich.

<sup>55</sup> <https://g20.org> > Media > Press Room > Documents > Communiqué of the First G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors of 2018, 20 March 2018

<sup>56</sup> <http://www.oecd.org> > G20 > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers July 2018

## 4 Schlussfolgerungen

In den letzten Jahren hatten verschiedene Initiativen auf internationaler Ebene zum Ziel, die Steuerpraktiken der Staaten zu analysieren und ihre Schädlichkeit zu bewerten. Die Entwicklungen im Steuerbereich waren auch durch eine erhöhte Transparenz gekennzeichnet, welche eine Folge neuer Regeln wie z. B. über den automatischen Informationsaustausch, die länderbezogene Berichterstattung oder den spontanen Informationsaustausch über Steuervorbescheide ist. Neben den in der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Mindeststandards hat die *Working Party 11* der OECD Leitlinien zu einzelnen Massnahmen des Projekts weiterentwickelt, die keinen Mindeststandard darstellen, aber dennoch von immer mehr Staaten umgesetzt werden. Diese Arbeiten führten dazu, dass die als schädlich eingestufteten Steuerpraktiken weitgehend abgeschafft wurden oder an Attraktivität verloren haben.

Bis Ende Jahr werden zu verschiedenen laufenden Arbeiten Ergebnisse erwartet. Auf OECD-Ebene wird in der Regel erwartet, dass Steuerregelungen, die als nicht mehr vereinbar mit den internationalen Standards angesehen werden, bis Ende 2018 abgeschafft oder angepasst werden. Auch die EU erwartet von den in Anhang I oder II der Schlussfolgerungen vom 5. Dezember 2017 aufgeführten Ländern und Gebieten, dass sie ihre Steuerregelungen bis Ende 2018 angepasst haben.

Der Bundesrat ist der Ansicht, dass die Schädlichkeit von Steuerregelungen anhand der Kriterien der OECD beurteilt werden soll. Der Bundesrat hat den Ergebnissen des BEPS-Projekts, einschliesslich Massnahme 5, welche die Kriterien für schädliche Steuerregelungen definiert, zugestimmt. Die Schweiz wirkt als OECD-Mitglied aktiv in den Arbeitsgruppen der OECD im Steuerbereich mit. Sie setzt sich für die Entwicklung internationaler Standards ein, die von allen Ländern und Gebieten eingehalten werden, damit gleich lange Spiesse im internationalen Steuerwettbewerb gewährleistet sind.

Anhang 1: Ergebnisse des Schlussberichts 2015 zu Massnahme 5 (*Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz*)

Tabelle 1: Im Bericht 2015 geprüfte Regelungen

	nicht schädlich	potenziell schädlich, jedoch nicht tatsächlich schädlich	angepasst	wird derzeit überprüft	wird derzeit abgeschafft
Nicht-IP-Regelungen	16	2	1	4	4
IP-Regelungen	Keine Bewertung				

Anhang 2: Ergebnisse des Fortschrittsberichts 2017 zu Massnahme 5 (*Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes*)

Tabelle 2: Im Bericht 2015 geprüfte Regelungen

	nicht schädlich	nicht schädlich ausser für die Ausweitung auf neuereitrende Steuerpflichtige	abgeschafft	schädlich	potenziell schädlich	wird derzeit abgeschafft	wir derzeit angepasst	ausserhalb des Anwendungsbereichs
Nicht-IP-Regelungen	-	-	-	-	-	4	-	4
IP-Regelungen	8	1	2	1	1	-	3	-

Tabelle 3: seit Oktober 2015 geprüfte Regelungen

	nicht schädlich	potenziell schädlich, jedoch nicht tatsächlich schädlich	nicht schädlich ausser für die Ausweitung auf neuereintretende Steuerpflichtige	abgeschafft	schädlich	potenziell schädlich	wird derzeit abgeschafft	wird derzeit angepasst	wird derzeit abgeschafft/angepasst	wird geprüft	ausserhalb des Anwendungsbereichs	angepasst
Unternehmenszentralen	3	1	-	-	-	-	-	9	-	2	2	-
Finanzierungs- und Leasingaktivitäten	4	1	-	2	-	1	1	11	-	2	-	-
Bank- und Versicherungswesen	2	1	-	-	-	-	-	12	2	1	-	1
Vetriebs- und Dienstleistungszentren	4	1	-	-	-	1	2	9	1	4	9	-
Schifffahrt	6	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-
Holdingsgesellschaften	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-
Fondsmanagement	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Verschiedene	-	-	-	3	-	1	-	3	-	-	2	-
IP-Regelungen	5	-	-	5	-	-	-	23	1	1	-	-