

Regierungsrat, Postfach, 6301 Zug

Nur per E-Mail

Eidgenössisches Finanzdepartement (EFD)
Herr Bundesrat Ueli Maurer
Bernerhof
3003 Bern

Zug, 10. März 2020 sa

Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG); Vernehmlassungsantwort des Kantons Zug

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2019 hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) das Vernehmlassungsverfahren zur Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG) eröffnet und die Kantonsregierungen zur Einreichung einer Stellungnahme bis am 27. März 2020 eingeladen.

Zur geplanten Totalrevision stellen wir folgende

Anträge:

1. Die Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG) sei im vorgeschlagenen Sinne vorzunehmen, jedoch unter Berücksichtigung der nachfolgenden Anträge 2 bis 8.
2. In Art. 6 E-StADG sei der Begriff «nach bestem Wissen und Gewissen» zu streichen.
3. Art. 7 E-StADG sei dahingehend zu ergänzen, dass auf ein Gesuch zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht eingetreten wird, wenn die Doppelbesteuerung bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte erkannt werden können oder mutwillig in Kauf genommen wurde.
4. In Art. 10 E-StADG sei zusätzlich die Möglichkeit eines verbindlichen Verhandlungsmandats vorzusehen, wenn die zur Verständigung vorgesehenen finanziellen Auswirkungen für den betroffenen Kanton und seine Gemeinden den Betrag von total 20 Millionen Franken übersteigen.
5. Art. 18 Abs. 2 E-StADG sei wie folgt zu ändern: «Diese setzt die verbindliche Verständigungsvereinbarung von Amtes wegen um.»

6. Art. 20 E-StADG sei in der vorliegenden Form zu streichen. Hingegen sei im Gesetz festzuhalten, dass eine Verständigungsvereinbarung nicht zu einer Abweichung von einem Urteil des Bundesgerichts führen darf.
7. Art. 21 Abs. 1 E-StADG sei wie folgt zu ändern: «Die zuständige Steuerbehörde setzt die Verständigungsvereinbarung nicht um, sofern sie mehr als zehn Jahre nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids, die oder der den Gegenstand der Umsetzungsverfügung betrifft, verbindlich geworden ist.»
8. In Art. 21 Abs. 2 E-StADG sei der Ausdruck «Pflicht der Steuerbehörde» durch «Pflicht der zuständigen Steuerbehörde» zu ersetzen.

Begründungen:

Zu Antrag 1

Mit der vorliegenden Totalrevision des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2; Titel neu: Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich [StADG]) soll die Durchführung der Abkommen im Steuerbereich, insbesondere der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), auch zukünftig gewährleistet sein.

Das bisherige Gesetz erfuhr seit der Inkraftsetzung im Jahre 1951 nur wenige Änderungen. Das internationale Steuerrecht ist jedoch einem steten Wandel unterworfen. Beispielsweise hat sich der Bereich der Verständigungsverfahren in den letzten Jahren stark verändert. Dies hat dazu geführt, dass die bestehende gesetzliche Grundlage den heutigen Anforderungen nur noch teilweise genügt. Mit der Revision des StADG soll dieser Mangel behoben werden.

Der Schwerpunkt der Gesetzesrevision liegt dabei auf der Regelung des Verständigungsverfahrens. Verständigungsverfahren sind zwischenstaatliche Verfahren, mit welchen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines DBA auf Antrag einer steuerpflichtigen Person versuchen, eine abkommenswidrige Doppelbesteuerung einvernehmlich zu beseitigen. Zudem werden einige wesentliche Punkte zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer aufgrund eines internationalen Abkommens sowie entsprechende Strafbestimmungen dazu neu in das Gesetz aufgenommen. Bestehen bleibt schliesslich die bereits heute vorgesehene Kompetenz des Bundesrats zum Erlass von Ausführungsbestimmungen.

Die Kantone sind insbesondere von den Regeln zur innerstaatlichen Umsetzung der Verständigungsverfahren betroffen. Die DBA selbst regeln nur die Durchführung des Verständigungsverfahrens zwischen den Vertragsstaaten. Wichtige innerstaatliche Verfahrensfragen (Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person, Fristen, Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung etc.) sind in der Schweiz bis jetzt gesetzlich nicht normiert. Zu vielen Anwendungsfragen hat sich im Laufe der Zeit zwar direkt gestützt auf die DBA eine Praxis entwickelt, und aufgrund der

mehrheitlich gleichen Auffassung sämtlicher Verfahrensbeteiligter (kantonale Steuerverwaltungen, Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV], steuerpflichtige Person und das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen [SIF] als zuständige Behörde), hat die fehlende gesetzliche Grundlage bislang auch keine erheblichen Anwendungsprobleme verursacht. Es gibt jedoch einige Bereiche, in welchen unterschiedliche Auffassungen bestehen, insbesondere zwischen den Steuerverwaltungen und dem SIF. Zu nennen sind dabei etwa offene Fragen zu den anwendbaren Verjährungsfristen und zum Verfahren bei der Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen. Mit dieser Vorlage werden solche Fragen geklärt.

Heute werden Verständigungslösungen praxismässig auf dem Weg der Revision nach Art. 147 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 51 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz [StHG]; SR 642.14) umgesetzt. Dabei gilt das Vorliegen einer Verständigungsvereinbarung nach ständiger Praxis als (ungeschriebener) Revisionsgrund. Obwohl sich die Vorschriften der Revision aus systematischer Sicht nicht ohne weiteres für die Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen eignen, hat sich dieses Vorgehen bisher bewährt. Nichtsdestotrotz ist die Einführung einer gesetzlichen Grundlage für die Umsetzung von Verständigungsverfahren zu begrüßen, da sie die Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Personen und die betroffenen Behörden erhöht. Damit verbessert sich auch die Qualität des Wirtschaftsstandortes Schweiz.

Zu begrüßen ist, dass die zuständigen Steuerbehörden vom SIF über die eingereichten Gesuche um Einleitung des Verständigungsverfahrens informiert werden und sie Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten (Art. 10 StADG). Oft verfügen die Steuerbehörden als veranlagende Behörden über detailliertere, dem SIF unter Umständen nicht bekannte Informationen über die gesuchstellende Person, welche für die Verständigungsverhandlungen (strategisch) nützlich sein können. Diese Verfahren können, insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise zwischen internationalen Konzerngesellschaften, erhebliche finanzielle Auswirkungen auf die Steuererträge der betroffenen Gemeinwesen haben. Es ist deshalb sachgerecht, dass nebst der gesuchstellenden Person auch die zuständige Steuerbehörde ihre Sicht der Dinge darstellen kann.

Gleichwohl sind unseres Erachtens die in den nachfolgenden Anträgen erläuterten Anpassungen an der Vorlage angezeigt.

Zu Antrag 2

Gemäss Art. 6 E-StADG hat die gesuchstellende Person «nach bestem Wissen und Gewissen» mitzuwirken. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist in der Verfahrenspraxis nicht geläufig und dürfte sich zudem als ziemlich konturlos erweisen, ist er doch der Alltagssprache entlehnt. Die Mitwirkung «nach bestem Wissen und Gewissen» ergibt sich zudem bereits aus dem allgemein geltenden Rechtsgrundsatz des Handelns nach Treu und Glauben und muss nicht explizit erwähnt werden. Es wird deshalb angeregt, diesen Begriff zu streichen.

Zu Antrag 3

Auf ein Gesuch um Einleitung eines Verständigungsverfahrens soll nicht eingetreten werden, wenn die gesuchstellende Person die internationale Doppelbesteuerung bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte erkennen können (analog zu Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG) oder sie eine internationale Doppelbesteuerung sogar mutwillig in Kauf genommen hat. Ein entsprechender Nichteintretensgrund, welcher dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben entspricht, sollte deshalb in Art. 7 E-StADG aufgenommen werden. Entsprechend ist auch Art. 22 E-StADG (Verzinsung) anzupassen.

Zu Antrag 4

Im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuern fliessen die Kompetenzen von Bund und Kantonen im internationalen Verhältnis ineinander. Die Steuerhoheit liegt innerhalb der harmonisierungsrechtlichen Schranken bei den Kantonen, wohingegen jedoch grundsätzlich der Bund für aussenpolitische Angelegenheiten zuständig ist (Art. 3 und Art. 54 Abs. 1 BV). Dabei nimmt er Rücksicht auf die Zuständigkeiten der Kantone, wahrt ihre Interessen (Art. 54 Abs. 3 BV) und lässt sie an aussenpolitischen Entscheiden mitwirken, wobei ihren Stellungnahmen besonderes Gewicht zukommt, wenn sie in ihren Zuständigkeiten betroffen sind (Art. 55 Abs. 1 bis 3 BV).

Verständigungsvereinbarungen können enorme Auswirkungen auf die betroffenen Gemeinwesen haben. Zu denken ist dabei insbesondere an Fälle, in denen zu Gunsten des Auslands und somit zu Ungunsten der Schweiz erhebliche Korrekturen für viele Jahre rückwirkend erfolgen und steuerpflichtige Personen (vor allem Unternehmen) betroffen sind, die für einen signifikanten Anteil der Steuereinnahmen der betroffenen Gemeinwesen verantwortlich sind. Dies wirkt sich umso stärker aus, je kleiner der Kanton oder die Gemeinde bzw. je grösser oder erheblicher die steuerpflichtige Person für das Steueraufkommen eines Gemeinwesens ist (Stichwort «Klumpenrisiko»). Wenn eine vergleichsweise kleine Gemeinde nach einem Verständigungsverfahren unerwartet einen grossen Teil der Steuererträge des mit Abstand steuerstärksten Unternehmens für die vergangenen zehn Jahre zurückzahlen muss, so dürfte eine solche Rückzahlung in x-facher Millionenhöhe die betroffene Gemeinde unmittelbar in grösste finanzielle Not bringen. Das Gleiche gilt auch für einen Kanton, der nicht nur von einer Rückzahlung von substantiellen Kantonssteuern betroffen sein kann, sondern darüber hinaus auch rückwirkend seinen Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer zurückvergüten muss. Die Summe solcher Rückzahlungen können in grösseren Fällen schnell einmal zwei- bis dreistellige Millionenbeträge bedeuten, was vor allem kleinere oder finanzschwächere Kantone vor sehr grosse Herausforderungen stellen dürfte. Dies gilt umso mehr, als eine entsprechende Gegenkorrektur im Nationalen Finanzausgleich (NFA) selbst bei sehr grossen Rückzahlungsbeträgen nach der heutigen Rechtslage nicht erfolgen würde. Dies betrifft NFA-Geber- und Nehmerkantone gleichermassen, d. h. NFA-Geberkantone hätten hohe Beträge zu viel bezahlt und Nehmerkantone hätten entsprechend hohe Beträge zu wenig erhalten.

Eine Verständigungsvereinbarung gilt gemäss herrschender Lehre als völkerrechtlicher Vertrag, nämlich als völkerrechtliches Verwaltungsabkommen (sekundäres Völkerrecht), welches von einer Delegation der zuständigen Behörde des entsprechenden Vertragsstaates

abgeschlossen wird (Boss, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.] Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 25 N 112). Vor diesem Hintergrund ist den zuständigen Steuerbehörden nicht nur die Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, sondern Art. 10 E-StADG ist im Sinne eines qualifizierten Mitwirkungsrechts vielmehr dahingehend zu ergänzen, als dass die zuständigen Steuerbehörden ihre Stellungnahmen mit einem verbindlichen Verhandlungsmandat zumindest für die Kantons- und Gemeindesteuern versehen können. Aus diesem verbindlichen Verhandlungsmandat geht hervor, ob und inwieweit dem anderen Staat in den Verhandlungen maximal entgegengekommen wird. Es muss sich darüber hinaus auch die Frage stellen, ob eine solche qualifizierte Mitwirkung auch für sehr grosse Bundessteuer-Verständigungsverfahren vorgesehen müsste, weil die Kantone daran mit einem Kantonsanteil von 21,2 Prozent partizipieren.

Im Lichte der Verhältnismässigkeit, der Verfahrensökonomie sowie der BEPS-Mindeststandards ist nicht für jedes Verständigungsverfahren ein solches Mandat vorzusehen. Vielmehr ist es auf jene wenigen Fälle zu beschränken, die für die betroffenen Gemeinwesen tatsächlich wesentliche finanzielle Auswirkungen haben können. Dabei könnte ein Ansatz von 20 Millionen Franken eine zweckmässige Orientierungsgrösse sein (Total von Kantons- und Gemeindesteuern sowie Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer für alle zur Diskussion stehenden Steuerjahre). Wird dieser Schwellenwert überschritten, wobei der Nachweis dem zuständigen Kanton obliegt, so soll letzterem die Möglichkeit eines verbindlichen Verhandlungsmandats eingeräumt werden.

Art. 10 E-StADG ist daher wie folgt anzupassen:

«Art. 10 Information der Steuerbehörden und Verhandlungsmandat

[...]

² [...] Die zuständige Steuerbehörde kann die Stellungnahme mit einem verbindlichen Verhandlungsmandat an das SIF verbinden, sofern für den betroffenen Kanton und seine Gemeinden insgesamt ein Steueraufkommen von mehr als 20 Millionen Franken von der möglichen Verständigungsvereinbarung betroffen ist. Der Nachweis obliegt der zuständigen Steuerbehörde.»

Zu Antrag 5

Es dient der Klarheit, wenn Art. 18 Abs. 2 E-StADG folgendermassen ergänzt wird: «Diese setzt die *verbindliche* Verständigungsvereinbarung von Amtes wegen um».

Zu Antrag 6

Aufgrund von Art. 20 E-StADG wäre eine bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung nicht vollstreckbar, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung notwendig ist. Viele Kantone werden aufgrund ihrer teilweise automatisierten Veranlagungs- und Bezugssysteme eine Verständigungslösung nur umsetzen können, indem sie eine neue Veranlagungsverfügung erlassen (mit den aufgrund der Verständigungsvereinbarung neu ermittelten Steuerelementen). Diese neue Verfügung wird die bisherige, allenfalls bereits rechtskräftige Verfügung

ersetzen. Dass die ersetzte Verfügung dann nicht mehr vollstreckbar ist, ist eine Selbstverständlichkeit. Wird eine Verständigungsvereinbarung hingegen durch eine neue Verfügung umgesetzt, in welcher nur berechnet wird, in welchem Umfang der steuerpflichtigen Person Steuern gutzuschreiben oder nachzubelasten sind, bleibt die ursprüngliche Verfügung bestehen. Letztere muss dann aber auch in vollem Umfang vollstreckbar bleiben, allenfalls kann aber eine Verrechnung mit dem gemäss Umsetzungsverfügung gutzuschreibenden Betrag erfolgen. Art. 20 E-StADG ist deshalb zu streichen.

Fraglich ist, ob eine Verständigungsvereinbarung auch dann umsetzbar ist, wenn sie einem (höchst-)richterlichen Urteil widerspricht. Soweit ersichtlich wurde in der bisherigen Rechtsprechung nicht geklärt, ob eine Verständigungsvereinbarung einem (höchst-)richterlichen Urteil vorgeht. Mit Blick auf die Gewaltenteilung erscheint es sachgerecht, dass eine Verständigungsvereinbarung nicht zu einer Abweichung von einem Urteil des Bundesgerichts führen darf. Eine entsprechende Regelung sollte deshalb in das Gesetz aufgenommen werden.

Zu Antrag 7

Die Verjährung der Pflicht zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung sollte spätestens zehn Jahre nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eintreten (analog zur zehnjährigen Revisionsfrist nach Art. 148 DBG und Art. 51 Abs. 3 StHG). Gemäss Art. 21 E-StADG müsste das Gesuch um Durchführung eines Verständigungsverfahrens lediglich innert zehn Jahren seit Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden. Die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung würde dann gemäss Vorlage keiner Verjährungsfrist mehr unterliegen. Wie die Erfahrung mehrfach gezeigt hat, kann es mehrere Jahre dauern, bis ein Verständigungsverfahren abgeschlossen ist. Mangels zeitlicher Begrenzung der Umsetzungspflicht entstehen Rechtsunsicherheiten für Steuerpflichtige, Behörden und finanziell betroffene Gemeinwesen. Eine fehlende zeitliche Begrenzung würde dazu führen, dass Bund, Kantone und Gemeinden bedeutende Steuererträge für mehr als zehn Jahre zurück liegende Steuerperioden zurückzahlen müssten. Dies erscheint nicht angemessen. Ausserdem können sich Bezugsschwierigkeiten ergeben, wenn beispielsweise eine steuerpflichtige juristische Person unterdessen liquidiert worden ist. Art. 21 Abs. 1 E-StADG sollte deshalb wie folgt lauten:

«Die zuständige Steuerbehörde setzt die Verständigungsvereinbarung nicht um, sofern sie mehr als zehn Jahre nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids, die oder der den Gegenstand der Umsetzungsverfügung betrifft, verbindlich geworden ist.»

Zu Antrag 8

Der Gesetzestext spricht regelmässig von der zuständigen Steuerbehörde. Konsequenterweise muss es in Art. 21 Abs. 2 StADG heissen: «... die Pflicht der *zuständigen* Steuerbehörde ...».

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und und bitten Sie, unsere Anliegen zu berücksichtigen.

Seite 7/7

Zug, 10. März 2020

Freundliche Grüsse
Regierungsrat des Kantons Zug

sign.

Stephan Schleiss
Landammann

sign.

Tobias Moser
Landschreiber

Kopie per E-Mail an:

- vernehmlassungen@sif.admin.ch (Word und PDF)
- Zuger Mitglieder der Bundesversammlung
- Finanzdirektion
- Staatskanzlei (Geschäftskontrolle)
- Steuerverwaltung des Kantons Zug