

Regierungsrat, Rathausstrasse 2, 4410 Liestal

Eidgenössisches Finanzdepartement
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Liestal, 24. März 2020

Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG) - Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2019 bitten Sie uns, im Rahmen einer Vernehmlassung zum im Titel erwähnten Bundesgesetz unsere Stellungnahme abzugeben. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu diesem Entwurf wie folgt Stellung nehmen zu können:

1. Ausgangslage

Das internationale Steuerrecht hat in jüngster Zeit wesentliche Änderungen erfahren. Das Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist im Jahr 1951 in Kraft getreten. Dabei erfuhr es seitdem nur vereinzelt Änderungen und erscheint heute nicht mehr zeitgemäss. So hat sich beispielsweise der Bereich der Verständigungsverfahren in den letzten Jahren stark verändert. Im Rahmen dieser Totalrevision wird das StADG an die aktuelle Rechtslage angepasst.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vermeiden die Doppelbesteuerung von natürlichen und juristischen Personen mit internationalen Anknüpfungspunkten im Bereich der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen bzw. vom Gewinn und vom Kapital. Sie sind deshalb ein wichtiges Element zur Förderung internationaler Wirtschaftsaktivitäten. Die Schweiz zählt derzeit DBA mit über 100 Staaten und ist bestrebt, das Abkommensnetz weiter auszubauen. Eine Doppelbesteuerung entsteht typischerweise dann, wenn zwei Staaten die gleichen Einkünfte oder Vermögenssteile eines Steuerpflichtigen besteuern. Die meisten Bestimmungen eines DBA widmen sich deshalb der Vermeidung der Doppelbesteuerung, indem sie den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die einzelnen Einkommens- und Vermögensarten zuteilen. Sie schränken das Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten indessen bloss ein. Die Grundlage für die Besteuerung liegt immer im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten. Was jedoch geschieht oder zu tun ist, wenn eine Doppelbesteuerung effektiv eintritt, war bisher nirgends geregelt und liess oft auch die Steuerpflichtigen ratlos zurück.

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. Ein zentraler Punkt der Totalrevision ist deshalb die innerstaatliche Regelung der Durchführung der Verständigungsverfahren. 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, so z.B. zu den anwendbaren Verjährungsfristen und zum Verfahren bei der Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen. Mit dieser Vorlage werden diese Fragen geklärt. 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.

2. Unsere Unterstützung der Vorlage

Heute werden Verständigungslösungen praxisgemäss 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 sehr zu begrüssen, da sie die Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Personen und die betroffenen Behörden erhöht. Damit verbessert sich auch die Qualität des Wirtschaftsstandortes Schweiz.

Zwar werden die zuständigen Steuerbehörden vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) schon heute über die eingereichten Gesuche um Einleitung des Verständigungsverfahrens informiert und sie erhalten auch Gelegenheit zur Stellungnahme. Neu wird dies jedoch auch in Art. 10 StADG gesetzlich normiert, was zu begrüssen ist. Da die Steuerbehörden als veranlagende Behörden oft über detailliertere, dem SIF unter Umständen nicht bekannte Informationen über die gesuchstellende Person verfügen, welche für die Verständigungsverhandlungen (strategisch) nützlich sein können. Diese Verfahren können, insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise zwischen internationalen Konzerngesellschaften, enorme finanzielle Auswirkungen auf die Steuererträge der betroffenen Kantone und Gemeinden haben. Es ist deshalb sachgerecht, dass nebst der gesuchstellenden Person auch die zuständige Steuerbehörde ihre Sicht der Dinge darstellen kann.

Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft unterstützt deshalb die in der Vorlage vorgesehenen rechtlichen Neuerungen und Anpassungen.

3. In den folgenden Punkten möchten wir unsere Anpassungsvorschläge unterbreiten:

Nichteintretensgründe (Art. 7 StADG):

Auf ein Gesuch um Einleitung eines Verständigungsverfahrens sollte 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 StADG aufgenommen werden. Entsprechend ist auch Art. 22 StADG (Verzinsung) anzupassen. Es stellt sich dann allerdings die Frage, ob für diesen speziellen Fall (Nichteintretens-Entscheid) nicht ein Rechtsmittel vorgesehen werden müsste, auch wenn die steuerpflichtige Person selbst grundsätzlich nicht Verfahrenspartei ist. Denn die Folgen eines Nichteintretens-Entscheids können den Steuerpflichtigen empfindlich treffen.

Rechtskräftige Verfügungen und Entscheide (Art. 20 StADG):

Aufgrund von Art. 20 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 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.

Umsetzungspflicht (Art. 21 StADG):

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 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 und Behörden. 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. Zudem verfügen die Steuerbehörden beim Abschluss von Verständigungsverfahren über mehr als zehn Jahre zurück liegende Steuerperioden häufig gar nicht mehr über die entscheiderelevanten Akten und könnten die ursprünglichen Verfügungen gar nicht mehr neu erlassen, weil die damaligen Veranlagungssysteme nicht mehr in Betrieb sind. Ausserdem können sich Bezugsschwierigkeiten ergeben, wenn beispielsweise eine steuerpflichtige juristische Person unterdessen liquidiert worden ist.

Auf der anderen Seite sind Fälle denkbar, in denen eine Verständigungsvereinbarung nicht innert 10 Jahren umgesetzt werden kann, ohne dass den Steuerpflichtigen dabei ein Verschulden trifft. In einem solchen Fall erscheint es stossend, wenn ein Verständigungsverfahren lediglich aufgrund Zeitablaufs nicht mehr umgesetzt werden müsste, obwohl der Aufwand eines Verständigungsverfahrens bereits betrieben wurde. Art. 21 Abs. 1 StADG sollte deshalb als «Kann-Vorschrift» formuliert werden. Damit stünde es der umsetzenden Behörde im Einzelfall frei, eine Vereinbarung dennoch umzusetzen:

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

4. Anregungen zum Wortlaut

Art. 6 StADG: Gemäss Art. 6 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.

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

Art. 21 StADG: Konsequenterweise muss es in Art. 21 Abs. 2 StADG heissen: «... die Pflicht der *zuständigen* Steuerbehörde ...«statt »... die Pflicht der Steuerbehörde ...»

Wir bedanken uns für die Berücksichtigung unserer Anliegen.

Hochachtungsvoll

Isaac Reber
Regierungspräsident

Elisabeth Heer Dietrich
Landschreiberin