
Der Einfluss internationaler Entwicklungen auf das schweizerische Steuerrecht

Eine Übersicht

1 Einleitung

Mehr denn je orientiert sich die inländische Steuerrechtspraxis an den Entwicklungen im Ausland und mehr denn je hängt das schweizerische Steuerrecht von völkerrechtlichen Verträgen und anderen völkerrechtlichen Rechtsquellen ab. Dementsprechend ist es für alle im Steuerrecht tätigen Fachleute essentiell, sich intensiv mit dem internationalen Steuerrecht im Allgemeinen und den steuerrechtlichen Entwicklungen in anderen Staaten im Speziellen auseinanderzusetzen. Wie nachfolgend für sechs Bereiche aufgezeigt wird, ist der Einfluss internationaler Entwicklungen auf die Schweiz mannigfaltig. Eine profunde Ausbildung und fortlaufende Weiterbildung im Bereich des internationalen Steuerrechts ist deshalb für alle Akteure im Steuerrecht, sei es auf Seiten der Steuerverwaltungen, der Steuerberater und -beraterinnen, der Industrie, aber auch der Gerichte von grosser Bedeutung.

2 Verknüpfung innerstaatlicher Steuerfolgen mit der steuerrechtlichen Behandlung im Ausland

Die Besteuerung von im Inland ansässigen Personen kann direkt von der steuerrechtlichen



Madeleine Simonek*
Prof. Dr. iur., Zürich



Peter Hongler**
Dr. iur., Zürich

Qualifikation eines Vorgangs im Ausland abhängen. Die von der OECD im Rahmen von BEPS Action 2 veröffentlichten und empfohlenen «*Linking Rules*»¹ sind ein eindrückliches Beispiel für diese Interdependenz von inländischer und ausländischer Rechtsordnung. Bei diesen *Linking Rules* werden die Rechtsfolgen in einem Staat an die steuerrechtliche Behandlung im anderen Staat geknüpft. Eine solche Verknüpfung ist in der Schweiz nicht neu. So kommt der Beteiligungsabzug in der Schweiz nur zur Anwendung, sofern nachgewiesen werden kann, dass die erhaltene Zahlung im Ausland nicht steuerlich abgezogen wurde². Entsprechend kennt die Schweiz bereits eine *Linking Rule*, allerdings nur eine einseitige und keine, wie von der OECD vorgeschlagen, zweiseitige.

Ferner ist bei der Qualifikation einer ausländischen Gesellschaft für inländische Einkommens- und Gewinnsteuerzwecke entscheidend,

mit welcher inländischen Entität diese am ehesten zu vergleichen ist³. Für diese Beurteilung zieht das Bundesgericht neben den zivilrechtlichen Merkmalen auch die steuerrechtliche Behandlung im Ausland als Qualifikationsmerkmal bei⁴. Die steuerrechtliche Behandlung im Ausland ist auch aus verrechnungssteuerrechtlicher Sicht relevant: die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») richtet sich danach, ob die empfangende Entität im anderen Vertragsstaat steuerlich transparent oder intransparent beurteilt wird⁵.

Im Steuerrecht tätige Fachleute sollten sich demnach laufend über die Rechtsentwicklungen im Ausland informieren, bspw. darüber, ob ausländische Rechtsordnungen die erwähnten Linking Rules einführen oder die Praxis zur steuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften anpassen, um frühzeitig und in angebrachter Weise auf anstehende Änderungen reagieren zu können.

3 Einfluss ausländischer Rechtsordnungen auf die im Inland steuerpflichtigen Personen

Nicht nur durch die erwähnten «*Linking Rules*» besteht ein direkter Einfluss ausländischer Steuer-

Inhaltsverzeichnis

- 1 Einleitung**
- 2 Verknüpfung innerstaatlicher Steuerfolgen mit der steuerrechtlichen Behandlung im Ausland**
- 3 Einfluss ausländischer Rechtsordnungen auf die im Inland steuerpflichtigen Personen**
- 4 Einfluss internationaler Entwicklungen auf die inländische Gesetzgebung**
- 5 Zunahme internationaler Verträge**
- 6 Berücksichtigung anderer völkerrechtlicher Rechtsquellen**
- 7 Berücksichtigung ausländischer Rechtsprechung und Lehre**
- 8 Schlussfolgerung**

* Präsidentin der Studienkommission des LL.M. Programms und der CAS Programme «International Tax Law» der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich (www.llmtax.uzh.ch). Ordentliche Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich. Konsulentin Schellenberg Wittmer AG, Zürich.

** Designer der Studiengangleiter des LL.M. Programms und der CAS Programme «International Tax Law» der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich (www.llmtax.uzh.ch). Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität Zürich. Associate Walder Wyss AG, Zürich.

¹ Vgl. OECD/G20, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report, 49 ff.

² Art. 70 Abs. 2 lit. b DBG.

³ Art. 49 Abs. 3 DBG. Vgl. hierzu bspw. die im Rahmen des LL.M. Programms der Universität Zürich erstellte Diplomarbeit von Weissbrodt, die in verkürzter Form im FStR 2015/1 veröffentlicht wurde (vgl. WEISSBRODT, 63 ff.).

⁴ Vgl. BGER 2C_894/2013 / 2C_895/2013 vom 18. September 2015, E. 3.1.

⁵ Vgl. bspw. im Zusammenhang mit dem DBA-USA, Schweizerische Steuerkonferenz, Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen Limited Liability Company bei den direkten Steuern, 6.

rechtsordnungen auf die inländische Steuerrechtspraxis. Das Steuerrecht eines anderen Staates kann ganz generell einen beträchtlichen Einfluss auf die Besteuerung von in der Schweiz ansässigen Personen ausüben. So kann die Anpassung einer Unterkapitalisierungsvorschrift im Ausland (z.B. die Einführung einer Zinsschranke nach deutschem Vorbild im Sinne von Action 4 des BEPS-Projekts⁶) die Finanzierungsstruktur eines schweizerischen Unternehmens direkt beeinflussen. Das Gleiche gilt für ausländische CFC-Regeln, die dazu führen können, dass eine Transaktion bzw. eine Strukturierung unterbleiben oder anders gestaltet werden sollte. Im Übrigen zeigt der Entwurf der sog. «*Anti-BEPS-Richtlinie*» der EU auf⁷, dass die Nachbarstaaten der Schweiz künftig sehr weitgehende Instrumente einsetzen könnten, um die grenzüberschreitende Gewinnverschiebung zu verhindern.

Besonders komplex sind aus Sicht der im Inland steuerpflichtigen Personen ausländische Besteuerungsformen, die der schweizerischen Rechtsordnung fremd sind. Erwähnt wurden bereits CFC-Regeln, zu denken ist aber auch an Neuerungen im Bereich der Besteuerung der digitalen Dienstleistungsindustrie wie bspw. die Diverted Profits Tax in Grossbritannien⁸. Traditionelle Quellenstaaten haben in den vergangenen Jahren systematisch versucht durch neue Bestimmungen zusätzliches Steuersubstrat zu generieren. Sehr aktiv ist in diesem Bereich Indien, was bereits dazu führte, dass mehrere Schweizer Unternehmen in Indien in Gerichtsverfahren involviert waren und sind⁹. In ähnlicher Form versuchen aber auch andere Staaten ihre Steuerbasis zu erweitern, bspw. durch die Einführung von Quellensteuern auf technischen Dienstleistungen¹⁰.

Diese Formen der Besteuerung führen für die in der Schweiz steuerpflichtigen Personen nicht zwingend zu einer höheren Besteuerung, aber in vielen Fällen zu höheren Compliance-Kosten. In

jedem Fall setzen sie ein fundiertes Wissen über die entsprechenden ausländischen Rechtsordnungen voraus.

4 Einfluss internationaler Entwicklungen auf die inländische Gesetzgebung

Die Unternehmenssteuerreform III zeigt eindrücklich, wie stark der Einfluss der Arbeiten der OECD und anderer internationaler Organisationen auf die schweizerische Gesetzgebung ist. Diese Reform wurde überhaupt erst durch den Druck des Auslands initiiert. Wie sowohl den parlamentarischen Beratungen¹¹ als auch der Botschaft¹² zur Unternehmenssteuerreform III zu entnehmen ist, kann der schweizerische Gesetzgeber nicht (mehr) frei darüber entscheiden, wie das innerstaatliche Steuerrecht auszugestaltet ist. Der Gesetzgeber hat sich an gewissen internationalen Vorgaben (sog. «minimum standards») zu orientieren, um allfällige volkswirtschaftliche Nachteile zu vermeiden.

Namentlich entstammt die neue verabschiedete Gesetzgebung zur Patent Box einem internationalen Konsens¹³ und ist bekanntlich keine originäre inländische Erfindung. Vielmehr musste sich der schweizerische Gesetzgeber an den internationalen Entwicklungen orientieren und die Gesetzesvorlage mehrfach an die internationalen Vorgaben anpassen. Entsprechend ist bei der künftigen Auslegung der neuen Bestimmungen diese besondere Entstehungsgeschichte zu berücksichtigen; ein umfassendes Verständnis des historischen Kontexts kann von grosser Bedeutung sein. Ferner stehen weitere Gesetzgebungsprojekte bereits in der Pipeline, die als Folge der internationalen Entwicklungen zu sehen sind. Zu denken ist namentlich an die Ausführungsgesetzgebung zum Country-by-Country Reporting gemäss Action 13 des BEPS-Projekts¹⁴ oder auch an die notwendige Legiferierung im Zusammenhang

mit dem spontanen bzw. automatischen Austausch von Steurrulings im Sinne von Action 5 des BEPS-Projekts¹⁵. Ein frühzeitiges Antizipieren dieser Änderungen in der Steuerrechtspraxis ist absolut notwendig.

Die internationalen Entwicklungen haben freilich nicht nur einen Einfluss auf die Steuergesetzgebung, sondern auch auf die Verwaltungspraxis in der Schweiz. Insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise müssen die aktuellsten Entwicklungen auf Stufe der OECD, aber auch der UN laufend einbezogen und berücksichtigt werden. Unter anderem wird die Änderung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien gemäss Action 8–10 des BEPS-Projekts die Beteiligten in der Schweiz vor neue Herausforderungen stellen. Es ist zudem zu erwarten, dass ausländische Rechtsordnungen die Verrechnungspreisschraube weiter anziehen werden. Namentlich die neuen Vorgaben für Finanzierungsaktivitäten werden einen direkten Einfluss auf die schweizerische Unternehmenspraxis haben¹⁶. Ferner ist davon auszugehen, dass die neuen Vorgaben im Bereich Verrechnungspreise vermehrt zu Doppelbesteuerungen führen werden, was gute Kenntnisse über die Möglichkeiten und Mechanismen zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerungen voraussetzt. Das heisst, die Fragen, ob eine Verständigungsvereinbarung oder ein Schiedsverfahren initiiert werden kann bzw. ob vorgängig die Möglichkeit eines Advance Pricing Agreements («APA») besteht, werden sich vermehrt stellen.

5 Zunahme internationaler Verträge

Das internationale Steuerrecht der Schweiz hat in den letzten Jahren zahlreiche Anpassungen erfahren, wobei diese längst nicht mehr nur auf die DBA zurückgehen. Zu ihnen sind weitere Ab-

⁶ Vgl. OECD/G20, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4: 2015 Final Report, 25 ff.

⁷ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, 28. Januar 2016. Die Richtlinie ist verfügbar unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>, letztmals besucht am 12. April 2016.

⁸ Section 77 ff., Finance Act 2015, Grossbritannien. Die Diverted Profits Tax erfasst selbstredend nicht nur die digitale Dienstleistungsindustrie.

⁹ Vgl. bspw. die Entscheide verschiedener Instanzen in Indien, die nicht immer zugunsten der steuerpflichtigen Personen entschieden wurden: Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) Mumbai, 5. April 2010, Staubli AG, ITA No. 3703/Mum/2005; 5459/Mum/2006; Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) Mumbai, 16. April 2010, Preroy AG, ITA No. 5820/Mum/2004; 4256/Mum/2004; 4252/Mum/2004; 5821/Mum/2004; 6575/Mum/2004; High Court of Delhi, Nestlé India Ltd., 11. Mai 2011, ITA No. 662/2005, 294/2008, 96/2008, 1202/2005; Authority for Advance Rulings (AAR), 30. September 2009, Gearbulk AG, AAR/803/2009.

¹⁰ Vgl. bspw. Art. 51A ff. Income Tax Act, Südafrika.

¹¹ Vgl. Amtl. Bull. SR 2015, 1254 ff.

¹² Vgl. Botschaft UStR III, BBl 2015, 5088 ff.

¹³ Vgl. OECD/G20, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, 2015.

¹⁴ Vgl. OECD/G20, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report. Vgl. hierzu die veröffentlichte Vernehmlassung zum sog. ALBA-Gesetz bzw. zur sog. ALBA-Vereinbarung unter <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-61343.html>, letztmals besucht am 18. April 2016.

¹⁵ Vgl. OECD/G20, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report. Vgl. hierzu die veröffentlichte Vernehmlassung zur Revision der Steueramtshilfeverordnung unter <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-61431.html>, letztmals besucht am 29. April 2016.

¹⁶ Vgl. OECD/G20, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation Actions 8–10: 2015 Final Reports, 13 ff.

kommen hinzugetreten wie namentlich die Quellensteuerabkommen¹⁷, TIEAs¹⁸ und AIA-Vereinbarungen¹⁹ sowie das FATCA-Abkommen²⁰. Im Weiteren beinhalten auch Nicht-Steuerabkommen²¹ Steuerklauseln und haben selbstredend die bilateralen Abkommen mit der EU und die von der Schweiz²² abgeschlossenen Handelsverträge einen beträchtlichen Einfluss auf das schweizerische Steuersystem.

Der vermehrte Abschluss internationaler Verträge hat verschiedene Konsequenzen für Steuerfachleute: Einerseits besteht ein erhöhtes Bedürfnis über aktuelle Entwicklungen informiert zu sein, wobei bereits der Aufwand, nur die zahlreichen Änderungen von bestehenden DBA zu berücksichtigen, sehr gross ist. Andererseits wird mehr denn je von den Steuerberatern und -beraterinnen, den Steuerverwaltungen und von Gerichten verlangt, sich methodisch mit den Besonderheiten bei der Auslegung und der Funktionsweise von DBA und anderer internationaler Verträge auseinanderzusetzen. Das Bundesverwaltungsgericht hat letztmals bei der Beurteilung einer niederländischen Gruppenanfrage überzeugend aufgezeigt, dass einerseits nicht jedes DBA trotz ähnlicher Bestimmungen gleich auszulegen und andererseits, dass behutsam mit Publikationen internationaler Organisationen umzugehen ist²³. Insbesondere der Kommentar zum OECD-MA, aber auch andere Veröffentlichungen, z. B. die finalen BEPS-Berichte, können (und dürfen) im Auslegungsprozess nur gestützt auf ein korrektes methodisches Verständnis verwendet werden. Andernfalls drohen gesetzeswidrige Auslegungen und wird Rechtsunsicherheit geschaffen, indem die Steuerfolgen in einem konkreten Fall für eine steuerpflichtige Person nicht mehr klar ersichtlich sind. Dementsprechend ist zentral, dass in der Steuerrechtspraxis Publikationen internationaler Organisationen kritisch hinterfragt werden, um ihren genauen Einfluss auf die Auslegung zu eruieren – dies insbesondere vor dem

Hintergrund inflationärer internationaler Veröffentlichungen.

Aus Sicht der steuerpflichtigen Personen bieten die internationalen Abkommen aber auch die Möglichkeit, innerstaatliche Vorschriften und Regularien zu hinterfragen. Namentlich ist aufgrund der fehlenden Verfassungsgerichtsbarkeit in der Schweiz von besonderer Bedeutung, dass innerstaatliche Vorschriften allenfalls gegen Diskriminierungsvorschriften verstossen, jedoch gerichtlich einzig ein Verstoss gegen den Art. 24 OECD-MA entsprechenden Artikel eines DBA und nicht gegen Art. 8 bzw. Art. 127 BV geltend gemacht werden kann. Hier gibt es in der Schweiz erst wenige höchstrichterliche Urteile²⁴. Es ist aber zu erwarten, dass es künftig zu einem vermehrten justiziellen Gebrauch der verschiedenen Diskriminierungsbestimmungen in den DBA, aber auch in anderen internationalen Verträgen kommen wird²⁵. Überdies beinhalten DBA weitere Vorschriften, die u. U. im grenzüberschreitenden Verhältnis eine Nicht-anwendung einer innerstaatlichen Bestimmung zur Folge haben. Zu denken ist bspw. an Art. 13 OECD-MA bzw. die entsprechenden Bestimmungen in den DBA der Schweiz, die je nach Auslegung des Begriffs Kapitalgewinn, zur vollen Rückerstattung der inländischen Verrechnungssteuer im Falle eines grenzüberschreitenden Mantelhandels führen können. Zu denken ist aber auch an Art. 9 OECD-MA bzw. die entsprechenden Abkommensbestimmungen, die die innerstaatliche Gewinnallokation eingrenzen können. Dies insbesondere unter Berücksichtigung der neuen Verrechnungspreisrichtlinien im Nachgang zu Action 8–10 des BEPS-Projekts.

6 Berücksichtigung anderer völkerrechtlicher Rechtsquellen

Bis anhin kaum Beachtung in der Schweiz fanden weitere Rechtsquellen des internationalen

Steuerrechts: namentlich das internationale Gewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze gemäss Art. 38 IGH Statut. Die Diskussion im Ausland zeigt aber, dass auch diese Rechtsquellen durchaus steuerrechtlich relevante Bestimmungen enthalten²⁶. Ein bekannter Entscheid liegt in der Schweiz dazu aber vor: die Diskussion zum ungeschriebenen Vorbehalt des Abkommensmissbrauchs gemäss dem Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts aus dem Jahre 2005²⁷ verlangte bereits eine intensive Auseinandersetzung mit der Bedeutung und dem Inhalt der allgemeinen Rechtsgrundsätze nach Art. 38 lit. c IGH Statut. Namentlich wurde und wird vorgebracht, dass das Verbot des Abkommensmissbrauchs als ein allgemeiner Rechtsgrundsatz qualifiziert und darum, auch ohne explizite Klausel in einem DBA, Anwendung findet²⁸. Zudem sind mehr denn je die Grundlagen des Völkerrechts für das Steuerrecht von Bedeutung. So stellt sich namentlich bei neuen Steuern die Frage, ob diese überhaupt mit internationalen Vorgaben zur völkerrechtlich zulässigen Rechtsetzung übereinstimmen oder ob eine verpönte extraterritoriale Besteuerung

vorliegt. Zu denken ist bspw. an die Einführung von Finanztransaktionssteuern im Ausland, ohne dass eine genügende Verknüpfung zum ausländischen Staatsgebiet besteht (sog. «*genuine link*»)²⁹.

7 Berücksichtigung ausländischer Rechtsprechung und Lehre

Trotz fehlender empirischer Daten ist zu bemerken, dass die höchstgerichtliche Rechtsprechung in der Schweiz in den letzten Monaten vermehrt Bezug nimmt auf ausländische Literatur bzw. sogar auf ausländische Rechtsprechung. Selbstverständlich ist die Verwendung von ausländischer Literatur durch inländische Gerichte nicht ein neues Phänomen, aber es ist zu konstatieren, dass das Bundesgericht nicht mehr nur deutsche Literatur³⁰, sondern vermehrt auch englischsprachige Literatur beizieht, bei der Beurteilung von Rechtsfragen des internationalen, aber auch des innerstaatlichen Steuerrechts. So hat das Bundesgericht bspw. bei der steuerrechtlichen Beurteilung einer Investition in eine

¹⁷ Vgl. bspw. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, 13. April 2012, SR 0.672.916.33.

¹⁸ Vgl. bspw. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Seychellen über den Informationsaustausch in Steuersachen, 26. Mai 2014, SR 0.651.683.

¹⁹ Vgl. dazu die laufend nachgeführte Liste auf der Homepage des SIF <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/internationale-steuerpolitik/automatischer-informations-austausch.html>, letztmals besucht am 27. April 2016.

²⁰ Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA, 14. Februar 2013, SR 0.672.933.63.

²¹ Vgl. hierzu HONGLER, Tax Rules in Non-Tax Agreements, 763 ff.

²² Vgl. bspw. Änderungsprotokoll zu dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind.

²³ Vgl. BVGer A-8400/2015 vom 21. Januar 2016.

²⁴ Vgl. bspw. BGer 2A.542/2002 vom 6. Januar 2004.

²⁵ Vgl. bspw. Art. 2 FZA. Hierzu insbesondere BGE 136 II 241 = StR 2010, 382 ff.

²⁶ Vgl. insbesondere AVI-YONAH, 1 ff.

²⁷ BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005.

²⁸ Vgl. bspw. VOGEL, p. 472. Diese Auffassung ist allerdings umstritten, vgl. m. w. H. MATTEOTTI, 292 ff.

²⁹ Vgl. bspw. ENGLISCH/KRÜGER, 513 ff.

³⁰ Vgl. bspw. so noch BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005.

US-amerikanische LLC in beeindruckender Weise auf ausländische Literatur Bezug genommen, um insbesondere aufzuzeigen, dass die LLC im konkreten Fall nicht mit einer schweizerischen GmbH vergleichbar ist³¹. Auch aufseiten der Rechtsvertreter wird zu Recht vermehrt Bezug genommen auf ausländische Urteile und Literatur, um Positionen zu stützen oder zu widerlegen. Es ist offensichtlich sinnvoll, dass beispielsweise bei der Frage nach der Auslegung von zentralen und unseres Erachtens abkommensautonom auszulegenden Begriffen in DBA wie «*Beneficial Ownership*», «*Enterprise*» oder «*Employer*» auch Bezug genommen wird zu den Entwicklungen und zum Begriffsverständnis im Ausland. Zu den meisten Auslegungsfragen im Zusammenhang mit DBA existiert international bereits eine teils umfangreiche Rechtsprechung, die – für Vergleichszwecke – auch für Schweizer Zwecke nutzbar gemacht werden kann³².

Hinsichtlich der Verwendung ausländischer Urteile sind zwei Besonderheiten hervorzuheben: einerseits der Bezug des Bundesgerichts zu EuGH-Urteilen bei Fragen im Zusammenhang mit den bilateralen Verträgen, so bspw. bei der Auslegung des FZAs³³. Dies erfordert ein tiefes Verständnis der prozessualen Funktionen des EuGH, aber auch der Rechtsgrundlagen in der EU verglichen zum bilateralen Verhältnis zur Schweiz. Entsprechend setzt eine richtige Anwendung der bilateralen Verträge auch Kenntnisse des europäischen Steuerrechts voraus. Andererseits wurde verschiedentlich auf das Gebot zur Entscheidungsharmonie hingewiesen³⁴. Dem folgend, sollen Gerichte bei der Auslegung von Begriffen in DBA ausländische Gerichtsurteile beiziehen. Dies namentlich um eine gleichlaufende Auslegung zu erreichen und damit dem hauptsächlichen Zweck von DBA, d. h. der Verhinderung von Doppelbesteuerung, Rechnung zu tragen. Dieses methodische Vorgehen ist überzeugend, denn nur so kann gewährleistet

werden, dass Doppelbesteuerungen tatsächlich verhindert werden, da das Risiko von Qualifikationskonflikten reduziert werden kann. Allerdings ist dieses Gebot nicht als zwingende Verpflichtung zu verstehen, wonach ausländische Urteile berücksichtigt werden müssten. Eine solche Verpflichtung ist weder dem WÜRÜV noch den DBA der Schweiz zu entnehmen. Betreffend ausländische Gerichtsurteile ist ferner darauf hinzuweisen, dass die Schweiz in ihren DBA regelmässig versucht, Schiedsgerichtsklauseln aufzunehmen³⁵. Die künftig vermehrte Verwendung von Schiedsgerichtsverfahren, um Doppelbesteuerungen zu lösen, wird zu einer noch intensiveren Berücksichtigung der justiziellen Entwicklungen im Ausland führen. Es ist somit davon auszugehen, dass nicht nur die Wirtschaft immer globaler wird, sondern auch die steuerrechtliche Rechtsprechung.

8 Schlussfolgerung

Das schweizerische Steuerrecht wird mehr denn je durch internationale Einflüsse geprägt. Steuerfachleute aus allen Branchen und in allen Positionen kommen nicht mehr umhin, sich mit dem internationalen Steuerrecht vertieft auseinanderzusetzen. Wie dargelegt, beinhaltet dies sowohl die Berücksichtigung ausländischer Gesetzgebung und ausländischer Rechtsprechung wie auch ausländischer aktueller Rechtsentwicklungen. Nur so kann gewährleistet werden, dass sowohl das innerstaatliche Recht als auch die zahlreichen internationalen Verträge, die die Schweiz abgeschlossen hat, richtig angewendet und künftige Entwicklungen genügend früh antizipiert werden. Die Autoren dieses Beitrages sind überzeugt, dass die Weiterbildung im internationalen Steuerrecht künftig stark an Bedeutung gewinnen wird. Mit dem Lehrgang «*LL.M. International Tax Law*» und dem Lehrgang «*CAS International Tax Law*», angeboten mit den drei Schwerpunkten «*Corporate Taxation*»,

«*Individual Taxation*» und «*Comparative Law*», hat die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich auf dieses Bedürfnis reagiert. Die von den beiden Autoren geleiteten Lehrgänge bieten die besten Voraussetzungen für eine profunde wissenschaftlich fundierte und praktisch orientierte Weiterbildung im gesamten internationalen Steuerrecht und ergänzen die bestehenden Grundausbildungen im Steuerrecht der Schweiz, wie diejenige zum Steuerexpertendiplom, in idealer Weise.

Literaturverzeichnis

AVI-YONAH REUVEN, *International Tax as International Law*, Cambridge University Press 2007

BEUSCH MICHAEL, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P., Luzi Conradin (Hrsg.), *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht*, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, 395 ff.

ENGLISCH JOACHIM/KRÜGER CHRISTIANE, Zur Völkerrechtswidrigkeit extraterritorialer Effekte der französischen Finanztransaktionssteuer, *ISTR* 2013, 513 ff.

HONGLER PETER, *Hybride Finanzierungsinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Diss. Zürich 2012

HONGLER PETER, *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, Country Report, in: Michael Lang, Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer/Alfred Storck (Hrsg.), *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, Amsterdam 2012, 763 ff.

LOCHER PETER, Schweizerischer Landesbericht zum 1. Thema des XLVII IFA-Kongresses 1993 in Florenz, 573 ff.

MATTEOTTI RENÉ, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht: ein Beitrag zum Verhältnis des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht zum Verfassungs- und Völkerrecht, Diss. Bern 2003

OPEL ANDREA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

VOGLER KLAUS, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), *Steuerrecht*, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, 467 ff.

WEISSBRODT JAN, Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG, *FStR* 2015, 67 ff.

³¹ BGer 2C_894/2013 / 2C_895/2013 vom 18. September 2015, E. 3.1.

³² Vgl. bspw. die in Zusammenarbeit der Universität Tilburg und der Wirtschaftsuniversität Wien organisierten jährlichen Konferenzen zum Thema «*Tax Treaty Case Law around the Globe*». Die Ergebnisse werden jeweils jährlich in einer Veröffentlichung zusammengestellt und können auch aus inländischer Perspektive von Interesse sein. Zu verweisen ist auch auf die Datenbank IBFD, *Tax Treaties Database*, die gegenwärtig mehr als 6000 Entscheide beinhaltet.

³³ Vgl. bspw. BGE 136 II 241 = Pra 2010 Nr. 124 = ASA 79, 479 ff. = StE 2010 A 32 Nr. 15 = StR 2010, 382 = RDAF 2010 II 308.

³⁴ Vgl. detailliert zu dieser Frage BEUSCH, 395 ff.; HONGLER, *Hybride Finanzierungsinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz*, 201 f.; vgl. bereits LOCHER, 586.

³⁵ Vgl. zur gegenwärtigen DBA-Praxis OPEL, Art. 25 N. 163 ff.