

# INTERNATIONALE STEUERPLANUNG MIT OFFSHORE-GESELLSCHAFTEN

## Steuerparadiese – Informationsaustausch – Steuerrisiken (2. Teil)

In diesem 2. Teil geht es um die Amtshilfe, die Forderungen der Kantone im Vorentwurf zur Revision des Steuerstrafrechts und die Steuerrisiken von Offshore-Gesellschaften. Das Praxisbeispiel aus dem 1. Teil, ST 2013/8, S. 542, wird fortgesetzt.

### 4. INTERNATIONALE AMTSHILFE DES AUSLANDS IN STEUERSACHEN

#### 4.1 Internationale Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen

4.1.1 *Keine internationale Amtshilfe des Auslands bei Steuerhinterziehung.* Ausländische Vertragsstaaten können von der Schweiz auf dem Weg der internationalen *Amtshilfe* nicht nur im Fall von *Steuer- oder Abgabebetrug* Bank- und andere steuerlich relevante Informationen erhalten, sondern auch im Fall der *Steuerhinterziehung*.

Ein Vertragsstaat ist nach einem Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet, mit dem anderen Vertragsstaat alle Informationen auszutauschen, die auch der andere Vertragsstaat austauschen muss. Mit dem Steueramtshilfegesetz hat die Schweiz *einseitig* auf volle Reziprozität verzichtet. Die Schweiz kann den Austausch von *ausländischen* Bankinformationen nur soweit verlangen, als diese Informationen nach Schweizer Recht beschafft werden könnten [55]. Die Schweiz hat somit nur dann Zugang zu ausländischen Bankinformationen, wenn ein Verdacht auf *Steuer- oder Abgabebetrug* vorliegt, oder wenn die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* bei *schweren Steuerwiderhandlungen* besondere Untersuchungsmassnahmen durchführt. Ein Verdacht auf *Steuerhinterziehung* genügt nicht.

4.1.2 *Vorentwurf 2013 zur Revision des Steuerstrafrechts.* Die kantonalen Steuerverwaltungen haben die «*ungleich langen Spiesse*» zwischen inländischen und ausländischen Steuerbehörden

kritisiert [56]. Der *Vorentwurf 2013* schlägt eine wesentliche Ausdehnung der *Untersuchungsmassnahmen* für die kantonalen Steuerbehörden in Steuerstrafverfahren vor. Es geht um das Einholen von Bankinformationen, wenn Verdacht auf eine *Steuerstraftat* besteht. Die *Steuerstraftatbestände* werden soweit als möglich nach vergleichbaren Tatbestandsmerkmalen aufgebaut. Als Grundtatbestand gilt die *Steuerhinterziehung*.

Die Annahme der Vorlage hätte zur Folge, dass Schweizer Steuerbehörden auch bei *Steuerhinterziehung* Zugang zu inländischen Bankinformationen haben. Damit ist die Schweiz *automatisch* ermächtigt, solche Informationen auch von Vertragsstaaten einzuholen, mit denen die Schweiz eine *Amtshilfeklausel nach OECD-Standard* vereinbart hat [57]. Dazu gehören auch die Doppelbesteuerungsabkommen mit dem *Vereinigten Königreich*, dem *Königreich der Niederlande* und den *USA* [58]. Wie im 1. Teil festgestellt, erstreckt sich der räumliche Anwendungsbereich dieser Abkommen jedoch nicht auf die Überseegebiete des *Vereinigten Königreichs*, die drei britischen Kronbesitzungen, die autonomen Karibikstaaten des *Königreichs der Niederlande*, die besonderen Gemeinden der *Niederlande* in der Karibik oder die Aussenbesitzungen und Territorien der *USA*.

#### 4.2 Spontane internationale Amtshilfe des Auslands.

*Australien, Grossbritannien* und die *USA* haben eine grosse Datenmenge erhalten, die Informationen über Offshore-Strukturen enthält. Es handelt sich dabei dem Vernehmen nach um die gleichen Informationen, die dem amerikanischen Journalistennetzwerk *International Consortium of Investigative Journalists* im Zusammenhang mit Offshore-Leaks zugespielt worden waren. Es handelt sich offenbar um folgende Jurisdiktionen, die mit Ausnahme der letzten Jurisdiktion in Listen über Steuerparadiese häufig genannt werden: *British Virgin Islands, Cayman Islands, Mauritius, Singapur, Cook Islands, Samoa, Seychellen, Hong Kong* und *Malaysia*.

Am Treffen des Forums on Tax Administration am 16./17. Mai 2013 in Moskau haben hochrangige Steuerbeamte aus 45 Staaten entschieden, diese Informationen gemein-



MARCEL R. JUNG,  
DR. IUR. LL.M., RECHTS-  
ANWALT, DIPL. STEUER-  
EXPERTE, PARTNER, BÖCKLI  
BODMER & PARTNER,  
BASEL

sam *auszuwerten* und unter sich *auszutauschen* [59]. Österreich hat Grossbritannien im Rahmen der ordentlichen Amtshilfe wegen der Namen der österreichischen Steuerpflichtigen, die in den Offshore-Dokumenten auftauchen, angefragt und eine positive Antwort erhalten [60].

Nach einem Sprecher der ESTV stellt die *Amtshilfeklausel* des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem *Vereinigten Königreich* keine rechtliche Grundlage dar, um die Daten anfordern zu können. Die Schweiz müsste nachweisen, dass die ersuchten Informationen «*voraussichtlich erheblich*» seien. Dieser Nachweis könne nicht erbracht werden, da man nicht wisse, was die Daten umfassen.

Falls Grossbritannien die Daten der Schweiz einseitig spontan zur Verfügung stellt, würde die ESTV – so ihr Sprecher – konkreten Hinweisen auf Fehlverhalten nachgehen. Es würde ausserdem geprüft werden, ob die Daten rechtmässig beschafft wurden, was zu bezweifeln ist. Nach einer neueren Mediennachricht würde die Schweiz gestohlene Daten auswerten und verwenden, wenn diese *spontan* übermittelt würden [61].

#### 4.3 Informationsaustauschabkommen in Steuersachen.

Der Peer Review Report (Phase 1) für die Schweiz enthält die Empfehlung des Global Forum, dass die Schweiz ihr Abkommensnetz rasch anpassen und erweitern soll, um sicherzustellen, dass mit allen interessierten Partnern (*relevant part-*

*ners*) eine Amtshilfe in Steuersachen nach OECD-Standard anwendbar ist [62]. Das zweite Element der dritten Gruppe der *Terms of Reference (ToR C2)* lautet:

«The jurisdictions' network of information exchange mechanisms should cover all relevant partners.» [63]

Unter «*relevant partners*» sind solche Partner zu verstehen, die am Abschluss eines *Information Exchange Agreement* interessiert sind [64]. Nach den Überlegungen des Bundesrats sollen TIEAs mit solchen Mitgliedern des Global Forums abgeschlossen werden, mit denen wegen fehlender wirtschaftlicher Beziehungen oder Nichtbesteuerung in der anderen Jurisdiktion kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wird. Auch wenn nach den *Terms of Reference* die Schweiz grundsätzlich nicht selber aktiv auf andere Jurisdiktionen zugehen muss, um TIEAs abzuschliessen, könnte trotzdem der Druck der OECD auf die Schweiz zunehmen, solche Abkommen mit *Offshore-Finanzplätzen* abzuschliessen.

Seit dem Jahr 2009 hat die Schweiz von einigen Jurisdiktionen Anfragen erhalten, Verhandlungen über den Abschluss eines TIEA aufzunehmen. Es handelt sich um Jurisdiktionen, die den Steuerparadiesen zuzurechnen sind [65]. Erste TIEA-Verhandlungen sind mit den drei britischen Kronbesitzungen *Jersey*, *Guernsey* und *Isle of Man* im Gang [66].

Die Überlegungen des Bundesrats gehen dahin, dass für die «*optimale Ausschöpfung des Steuersubstrates in der Schweiz*»

in erster Linie TIEAs mit Staaten und Jurisdiktionen von Interesse sind, die als Finanzplätze oder Steuerparadiese gelten, weil dort eher Informationen eingeholt werden können, die für die Besteuerung von Schweizer Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können. Gleichzeitig stellt er fest, dass Abkommen mit einer Amtshilfeklausel wegen dem einseitigen Verzicht auf volle Reziprozität derzeit kein wirksames Instrument zur Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung durch Schweizer Steuerpflichtige darstellt.

**4.4 Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.** Das *multilaterale* Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen der OECD und des Europarates («*Amtshilfeübereinkommen*») hat auch den Informationsaustausch in Steuersachen zum Gegenstand [67]. Im Jahr 2011 wurde das Amtshilfeübereinkommen mit einem Protokoll geändert, um es dem internationalen Standard über den Informationsaustausch in Steuersachen anzupassen und den Zugang zu Bankinformationen sicherzustellen [68].

Die Vertragsstaaten erteilen sich gegenseitig – auf *Anfrage, spontan* oder *automatisch* – alle Auskünfte, die «*voraussichtlich geeignet*» («*foreseeably relevant*») für die Veranlagung und Erhebung der Steuern sind. Das Amtshilfeübereinkommen geht über den internationalen Standard hinaus.

Die G20-Staaten und die OECD arbeiten mit Hochdruck darauf hin, den Informationsaustausch auf Ersuchen durch den *automatischen* Informationsaustausch zu ersetzen [69]. Die Arbeiten der G20-Staaten und der OECD gehen insbesondere in die Richtung, Art. 26 OECD-MA und das OECD-TIEA durch das *multilaterale* Amtshilfeübereinkommen als Instrument zur Umsetzung des angestrebten neuen internationalen Standards (automatischer Informationsaustausch) zu ersetzen. Die vom Bundesrat beschlossene aktive Mitwirkung der Schweiz an der Entwicklung des automatischen Informationsaustauschs als zukünftiger internationaler Standard setzt die Mittragung und somit Ratifikation des Amtshilfeübereinkommen voraus [70]. In diese Richtung geht die Empfehlung der Expertengruppe «*Weiterentwicklung der Finanzmarktstrategie*» im *Bericht 2013*, das Amtshilfeübereinkommen zu ratifizieren [71].

Das Amtshilfeübereinkommen und dessen Protokoll sind teilweise auch auf die in Listen über Steuerparadiese häufig genannten Jurisdiktionen anwendbar: Das *Vereinigte Königreich* fügte dem Amtshilfeübereinkommen einen Vorbehalt an, wonach dieses nicht auf die drei britischen Kronbesitzungen (d. h. *Guernsey, Isle of Man* und *Jersey*) und die Überseegebiete anwendbar ist. Premierminister *David Cameron* hatte Vertreter der sieben Überseegebiete des *Vereinigten Königreichs* und der drei britischen Kronbesitzungen im Juni 2013 nach London eingeladen, damit diese das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnen. Alle zehn Jurisdiktionen haben versprochen, sich dem Amtshilfeübereinkommen anzuschliessen [72].

Das *Königreich der Niederlande* fügte einen Vorbehalt an, wonach die *Niederländischen Antillen* und *Aruba* das Übereinkommen nur im Verhältnis derjenigen Vertragsstaaten anwenden, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde (siehe dazu Anm. [8]). Dies trifft auf das Doppel-

besteuerungsabkommen der Schweiz mit dem *Königreich der Niederlande* nicht zu [73]. Das Protokoll wurde vom *Königreich der Niederlande* mit der Erklärung ratifiziert, dass es auf *Aruba, Curaçao* und *Sint Maarten* (autonome Karibikstaaten des Königreichs der Niederlande), *Bonaire, Sint Eustatius* und *Saba* (besondere Gemeinden der Niederlande) anwendbar ist.

Die USA haben ausdrücklich erklärt, dass das Amtshilfeübereinkommen auch auf *Puerto Rico, U.S. Virgin Islands, American Samoa, Guam, Commonwealth of the Northern Mariana Islands* und alle anderen Territorien oder Besitze der USA anwendbar ist. Das Protokoll wurde von den USA jedoch noch nicht ratifiziert.

Die Ratifikation des *multilateralen* Amtshilfeübereinkommens durch die Schweiz könnte somit dazu führen, dass Steuerparadiese – insbesondere die sieben britischen Überseegebiete und die drei britischen Kronbesitzungen – Amtshilfe in Steuersachen an Schweizer Steuerbörden leisten werden, die über den Informationsaustausch auf Anfrage hinausgehen würde [74].

## 5. STEUERRISIKEN VON OFFSHORE-GESELLSCHAFTEN

**5.1 Rechtsmissbrauch: Durchgriff.** Der Basler Privatinvestor möchte nun wissen, welche Schweizer Steuerrisiken entstehen, wenn er das von seiner auf den *British Virgin Islands* lebenden Tante erhaltene Wertschriften-Portefeuille in eine *Vermögensverwaltungsgesellschaft* in der *Karibik* einbringt.

Es besteht keine einheitliche Praxis in den Kantonen zur steuerlichen Behandlung einer privaten Vermögensverwaltungsgesellschaft. Einige Kantone anerkennen sie, andere machen den sog. Durchgriff, und wieder andere gehen von einer Steuerumgehung aus und verweigern entweder das Holdingprivileg oder das Teilbesteuerungsverfahren (siehe dazu Anm. [6]).

Nach der *Zürcher Praxis* werden der Durchgriff und die Steuerumgehung nur *sehr zurückhaltend* angewendet. Der Kanton Zürich liess zu dieser Frage von *Prof. Madeleine Simonek* ein Rechtsgutachten ausarbeiten [75]. Die steuerlichen Überlegungen lassen sich *prinzipiell* auch auf die Errichtung einer *Offshore-Gesellschaft* anwenden. Das Risiko eines *Durchgriffs* ist demzufolge dann gross, wenn:

→ die *rechtliche Selbständigkeit* der Offshore-Gesellschaft von der Privatperson nicht beachtet wird, und → entweder auf organisatorischer oder vermögensrechtlicher Ebene eine *Vermischung* stattfindet.

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft verfügt naturgemäss weder über eigenes Personal noch über eigene Büroräumlichkeiten. Die Voraussetzungen des Durchgriffs können jedoch dann gegeben sein, wenn die Privatperson die Einkünfte der Vermögensverwaltungsgesellschaft mit ihren eigenen vermischt, auf die Mittel der Offshore-Gesellschaft regelmässig für private Zwecke direkt zugreift oder der Bank direkt Anordnungen über die Anlage der Vermögenswerte der Offshore-Gesellschaft gibt, und somit das «*Spiel der juristischen Person*» nicht spielt. Die Erträge und das Kapital der Vermögensverwaltungsgesellschaft werden dann steuerlich direkt dem Privatinvestor zugerechnet.

**5.2 Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz: Gewinn- und Verrechnungssteuerpflicht.** Die Errichtung einer Offshore-Gesellschaft birgt ein weiteres Steuerrisiko in sich. Die Offshore-Gesellschaft mit Sitz im Ausland ist in der Schweiz *gewinn- und verrechnungssteuerpflichtig*, wenn sich ihre *tatsächliche Verwaltung* in der Schweiz befindet [76].

Im Entscheid vom 4. Dezember 2003 hatte sich das Bundesgericht mit der Frage des *Orts der tatsächlichen Verwaltung* für die Zwecke der Gewinnsteuern auseinandergesetzt und – soweit ersichtlich – erstmals eine ausländische Gesellschaft der Schweizer Steuerpflicht unterworfen [77].

Es ging in diesem Entscheid um die X. Corporation mit Sitz auf den *British Virgin Islands*. Die Gesellschaft war im internationalen Handel mit Erd- und Dieselöl tätig. Alleinaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrats war A. mit Wohnsitz in Rom. Neben Verbindungen zu Rom bestanden zahlreiche Beziehungen zu Genf. Insbesondere wurde ein überwiegender Teil des Ölgeschäfts der X. Corporation durch einen Angestellten der X. Management SA abgewickelt, zu dessen Aufgaben auch das Rechnungswesen, die Überwachung der Finanzierung und des Risikos der Transaktionen, die Liquiditätsplanung und Instruktionen an die Banken gehörten.

Das Bundesgericht grenzte den Ort der tatsächlichen Verwaltung «nach oben» und «nach unten» ab und stellte fest, dass

sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort befindet, wo die *laufenden Geschäfte* geführt werden und die *Fäden der Geschäftsführung* zusammenlaufen. Nicht notwendigerweise

---

*«Die Offshore-Gesellschaft mit Sitz im Ausland ist in der Schweiz gewinn- und verrechnungssteuerpflichtig, wenn sich ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.»*

entscheidend sei der Ort, wo die Sitzungen des Verwaltungsrats oder die Generalversammlungen stattfinden. Aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände hielt das Bundesgericht dafür, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der X. Corporation in der Schweiz befand.

Bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft ist bei der Bestimmung von Art und Umfang der Geschäftsführung zu berücksichtigen, dass sich der Unternehmenszweck auf die Vermögensanlage beschränkt, ohne dass eine operative Tätigkeit ausgeübt wird. Es ist somit die *Dispositionsbefugnis* über das verwaltete Vermögen entscheidend. In der Praxis wird bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft mit Sitz

im Ausland, die direkt oder indirekt von einer Privatperson mit Wohnsitz im Ausland beherrscht wird, und deren Zweck ausschliesslich in der Verwaltung des eigenen Vermögens besteht, der Ort der tatsächlichen Verwaltung am ausländischen Wohnsitz der Privatperson erblickt [78]. Selbst beim Vorliegen eines Vermögensverwaltungsauftrags wird sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Privatinvestors befinden, da die Bank lediglich in Erfüllung des Auftrags handelt und an die Anweisungen des Auftraggebers gebunden bleibt, weshalb es kaum möglich erscheint, die eigentliche Dispositionsbefugnis auf den Beauftragten zu übertragen [79]. Diese Praxis ist *prinzipiell* auch auf eine Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaft, die von einem *in der Schweiz wohnhaften* Privatinvestor errichtet wurde, anwendbar.

Im Entscheid vom 25. März 2013 musste das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich im Zusammenhang mit einer komplexen Jersey-Truststruktur die Frage prüfen, ob sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Offshore-Gesellschaft mit Sitz in Jersey auf den Kanalinseln oder in der Gemeinde Z im Kanton Zürich befand [80].

Im Jahr 1997 errichtete B den T Trust in Jersey und brachte in diesen nicht deklariertes Vermögen ein. Als Trustee wurde die mit Sitz in Jersey und auf die Trust-Verwaltung spezialisierte E Ltd., die für unzählige in Jersey registrierte Gesellschaften administrative Tätigkeiten ausübte, eingesetzt. Begünstigte des T Trust waren B und seine Ehefrau C sowie ihre Kinder. Als sog. Underlying Company des T Trust wurde die A Ltd. mit Sitz in Jersey gegründet, die letztlich das von B und C nicht deklarierte Vermögen hielt und verwaltete. Das in den Trust eingebrachte Vermögen verblieb im Depot von Schweizer Banken und wurde in der Schweiz verwaltet, indem die Vermögensverwaltung von der A Ltd. an die beiden Vermögensverwalter H AG und Bank G übertragen wurde. Die Geschäftstätigkeit der A Ltd. bestand somit darin, die übertragene Vermögensverwaltung *zu steuern und zu überwachen*. Im Nachgang eines aufgrund der im Jahr 2010 von B eingereichten Selbstanzeige eröffneten Nachsteuerverfahrens vertrat das Kantonale Steueramt Zürich mit einem Steuerhoheitsentscheid die Auffassung, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der A Ltd. nicht in Jersey, sondern am Wohn- und Arbeitsort von B in der Gemeinde Z im Kanton Zürich befand.

Im interkantonalen Verhältnis gilt der *Grundsatz der Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes*, es sei denn, die Gesellschaft verfügt am Sitz nicht über die für die Geschäftstätigkeit notwendige Infrastruktur. Dazu gehören eigene Büros und eigenes Personal. Wurde der statutarische Sitz künstlich geschaffen (sog. Briefkastengesellschaft), befindet sich das Hauptsteuerdomizil am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Ob im internationalen Verhältnis ebenfalls der Massgeblichkeitsgrundsatz oder *echte Alternativität* zwischen statutarischem Sitz und Ort der tatsächlichen Verwaltung gilt, ist umstritten [81].

Das Zürcher Steuerrekursgericht verwies zunächst auf den Massgeblichkeitsgrundsatz und die Erwägungen des Bundesgerichts im Entscheid vom 4. Dezember 2003. Es stellte fest, dass die A Ltd. in Jersey weder über eigenes (angestelltes)

Personal noch über eigene (gemietete) Büroräumlichkeiten verfügte. Vor Ort waren nur zwei von der E Ltd. zur Verfügung gestellte Directors tätig. Das Zürcher Steuerrekursgericht prüfte daher die Frage, ob sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der A Ltd. in Jersey oder in der Gemeinde Z im Kanton Zürich befand. Es stellte dabei fest, dass die beiden Directors weder die Vermögensverwalter auswählten noch deren Vermögensverwaltung überwachten. Beide Tätigkeiten wurden stattdessen durch B selbst wahrgenommen. Aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände kam das Zürcher Steuerrekursgericht zum Ergebnis, dass die Geschäftstätigkeit der A Ltd. durch B in der Gemeinde Z im Kanton Zürich ausgeübt wurde, weshalb sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der A Ltd. in der Gemeinde Z befand.

Die Erwägungen des Zürcher Steuerrekursgerichts, die vom Grundsatz der Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes ausgehen, legen die Vermutung nahe, dass es möglicherweise zu einem anderen Schluss gekommen wäre, wenn:

→ die A Ltd. in Jersey über eigenes (angestelltes) Personal und eigene (gemietete) Büroräumlichkeiten verfügt hätte; oder  
→ die beiden Directors der A Ltd. die Vermögensverwalter selber ausgewählt und die Vermögensverwaltung der Schweizer Banken selber aktiv überwacht und in diesem Zusammenhang zum Beispiel auch einmal den Vermögensverwalter oder die Anlagestrategie gewechselt hätten.

Zum ersten Punkt ist anzumerken, dass eine private Vermögensverwaltungsgesellschaft naturgemäss weder über eigenes Personal noch über eigene Büroräumlichkeiten verfügt. Dieser Aspekt hätte bei der Prüfung der Frage, ob vom Massgeblichkeitsgrundsatz abzuweichen ist, falls die Gesellschaft am Sitz nicht über diese Infrastruktur verfügt, mitberücksichtigt werden müssen, so wie dies auch bei der Prüfung der beiden Fragen des Rechtsmissbrauchs und der Steuerumgehung mit zu berücksichtigen ist (siehe dazu Anm. [75]) [82].

Unserem *Basler Privatinvestor* hilft es somit wenig, jedes Jahr in die Karibik zu fliegen, dort Badeferien zu machen und gleichzeitig die jährliche Verwaltungsratssitzung und Gesellschafterversammlung seiner Vermögensverwaltungsgesellschaft abzuhalten.

## 6. FAZIT

*Offshore-Leaks*, die wöchentlichen *Talkshows* im deutschen Fernsehen, die jüngsten *Communiqués* der G20-Staaten, der G8-Staaten, der EU-Kommission und der OECD zum *automatischen* Informationsaustausch, die Stossrichtung der Schweizer Finanzmarktstrategie, insbesondere die vorgeschlagene Ratifikation des multilateralen Amtshilfeübereinkommens, bringen unseren Basler Privatinvestor zur Vernunft. Er entscheidet sich, das von seiner auf den *British Virgin Islands* lebenden Tante erhaltene Wertschriften-Portefeuille in seiner Steuererklärung als Schenkung zu deklarieren.

Er möchte ohne grossen administrativen Aufwand direkt von Basel aus der Bank Kaufs- und Verkaufsaufträge erteilen, monatlich direkt die Depot- und Bankauszüge erhalten und kontrollieren und die Aktionärsrechte wahrnehmen. Aufgrund der von seinem Steuerberater aufgezeigten Schweizer

Steuerrisiken entscheidet er sich, das erhaltene Wertschriften-Portefeuille *onshore* zu halten und dann in eine *Zuger* Vermögensverwaltungsgesellschaft einzubringen, wenn sein Steuerberater die in Aussicht gestellten *Tax Rulings* erhält, ein erstes von der *Basler Steuerverwaltung* für das Teilbesteue-

rungsverfahren und des *Ortes der tatsächlichen Verwaltung* (Grundsatz der Massgeblichkeit des statutarischen Sitzes) sowie ein zweites von der *Zuger Steuerverwaltung* für das Holdingprivileg. ■

**Anmerkungen:** 55) Art. 22 Abs. 6 StAhiG. Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Finanzdepartements vom 12. Januar 2011 zu einem Steueramtshilfegesetz, Ziff. 2.5; Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 693, Ziff. 2.5. 56) Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Finanzdepartements vom 29. Mai 2013 zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts, Ziff. 1.5. 57) Art. 1 Abs. 1 StAhiG. Siehe Anm. 50. 58) Doppelbesteuerungsabkommen vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich; Doppelbesteuerungsabkommen vom 26. Februar 2010 mit dem Königreich der Niederlande; Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 mit den USA. 59) Communiqué des Forum on Tax Administration vom 16./17. Mai 2013 in Moskau. 60) Neue Zürcher Zeitung vom 25. Mai 2013, 29. 61) Sonntags-Zeitung, 16. Juni 2013, 6. 62) Global Forum, Peer Review, Switzerland 2011, Phase 1: Legal and Regulatory Framework, Paris 2011, 94. 63) Global Forum, Launch of a Peer Review Process: Terms of Reference To Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Paris 2010, Ziff. 14. 64) id., Fussnote 26. 65) Bericht des Bundesrates vom 4. April 2012 in Erfüllung des Postulats 10.3880 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 1. Oktober 2010 «Vor- und Nachteile von Informationsabkommen mit Entwicklungsländern», Ziff. 3.1. 66) Das Steueramtshilfegesetz ist auf die Amtshilfe nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder einem TIEA anwendbar (Art. 1 Abs. 1 StAhiG). 67) Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die

gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen der OECD und des Europarates (SEV-Nr. 127). 68) Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SEV-Nr. 208). 69) Communiqué der G20-Staaten vom 18./19. April 2013 in Washington, Ziff. 14; OECD, Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context: A Step Change in Tax Transparency, OECD Report for the G8 SUMMIT, June 2013; Communiqué der G8-Staaten vom 17./18. Juni 2013 in Lough Erne, Ziff. 26. 70) Siehe dazu Neue Zürcher Zeitung vom 15. Juni 2013, 10; Amtl. Bull. NR, 17. Juni 2013. 71) Bericht der Expertengruppe «Weiterentwicklung der Finanzmarktstrategie» vom 6. Juni 2013 über die regulatorischen Herausforderungen für die grenzüberschreitende Schweizer Vermögensverwaltung und strategische Optionen, Ziff. 4.3. 72) Neue Zürcher Zeitung vom 17. Juni 2013, 18. 73) Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Art. 28 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. Februar 2010 mit dem Königreich der Niederlande. 74) Die französischen und englischen Texte der Vorbehalte und Erklärungen der Vertragsstaaten zum Amtshilfeübereinkommen und zum Protokoll können auf der Internetseite des Europarates: <http://conventions.coe.int> eingesehen werden. 75) Madeleine Simonek, Rechtsgutachten vom 22. Mai 2012 betreffend die steuerrechtliche Behandlung von persönlichen Holdinggesellschaften erstattet an das Kantonale Steueramt Zürich. 76) Art. 50 DBG und Art. 9 Abs. 1 VStG. 77) Entscheidung des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2003, 2A.321/2003. Siehe dazu Beat König, BGER 4.12.2003,

2A.321/2003, AJP (2005) 487. Im Entscheid vom 16. Mai 2013 (2C.1086/2012, 2C.1087/2012) hatte das Bundesgericht eine Gesellschaft mit Sitz in Guernsey der Schweizer Gewinnsteuerpflicht unterworfen und dabei seine Rechtsprechung bestätigt, dass für die Frage des Ortes der tatsächlichen Verwaltung der Ort der Verwaltungsratssitzungen und der Generalversammlungen nicht entscheidend ist. 78) Siehe dazu Thomas Jaussi/Fabian Duss, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012, N. 33m zu Art. 9. 79) id., N. 33h zu Art. 9. 80) Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 25. März 2013, 1 DB.2012.293 und 1 ST.2012.330. Gegen den Entscheid sind Beschwerden vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (SB.2013.00037 und SB.2013.00038) hängig. 81) Siehe dazu Roland Heilinger/Wolfgang Maute, Der Begriff der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen und internationalen Verhältnis bei den direkten Steuern, SteuerRevue 63 (2008) 746 ff. und 838 ff. 82) Aus den beiden Entscheiden des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2003 und 16. Mai 2013 (siehe dazu Anm. [76]) ist im internationalen Verhältnis die Tendenz zur echten Alternativität zwischen statutarischem Sitz und Ort der tatsächlichen Verwaltung zu erkennen. Im jüngeren Entscheid vermochten die infrastrukturellen Verhältnisse am Sitz der Offshore-Gesellschaft (zwei Teilzeitmitarbeiter und geringer Mietzins für Geschäftsräumlichkeiten) die alternative Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz nicht verhindern.