
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. iur. Raoul Stocker/
Dr. iur. Bernhard Hössli

**Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen
Abkommenspolitik
Neue Limitation on Benefits-Klauseln in schweizerischen Doppelbesteue-
rungsabkommen**

Stefan Oesterhelt, LL.M./
Maurus Winzap, LL.M.

Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (2. Teil)

Dr. iur. Erich Bosshard

**Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage
in der Schweiz**

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Eric Hess, Fürspr.

Gesetzgebungs-Agenda 2009/1

2009/1

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas

Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL. M. (Tax)

Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner

Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 412 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang. Einzelhefte: CHF 103. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

www.iff.unisg.ch – Publikationen – IFF Forum für Steuerrecht

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2009/1

Inhalt

| | | |
|--|--|-----------|
| | Artikel | |
| Dr. iur. Raoul Stocker/ Dr. iur. Bernhard Hösli | Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik Neue Limitation on Benefits-Klauseln in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen | 4 |
| | Praxis-Forum | |
| Stefan Oesterhelt, LL.M./ Maurus Winzap, LL.M. | Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (2. Teil) | 25 |
| Dr. iur. Erich Bosshard | Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz | 50 |
| | Gesetzgebungs-Agenda | |
| Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr. | Gesetzgebungs-Agenda 2009/1 | 60 |

Liebe Leserin, lieber Leser

Auf den 31.1.2008 ist Dr. iur. Raoul Stocker als Leiter des Verrechnungspreisdienstes der Abteilung Internationales der ESTV zurückgetreten und ist seither in der Steuerberatung von Ernst & Young, Zürich, sowie als Vizedirektor an unserem Institut tätig. Über sein Ausscheiden aus der ESTV hinaus hat er bis Ende 2008 die Betreuung des Abschnittes über die Doppelbesteuerungsabkommen in der Gesetzgebungs-Agenda wahrgenommen. Wir danken ihm sehr für die kompetente, verlässliche und kollegiale Betreuung dieser Aufgabe.

Ab dieser Ausgabe wird – nach seiner Rückkehr von der schweizerischen Botschaft in Washington, wo er als Finanzattaché gewirkt hat – Fürsprecher Eric Hess, Stellvertreter a. i. des Chefs der Abteilung Internationales der ESTV und Chef des Länderdienstes VII, diesen Abschnitt wie schon in den Jahren 2002 - 2006 betreuen. Wir freuen uns auf die erneute Zusammenarbeit und danken ihm gerne für die Übernahme dieser Verantwortung.

Mit freundlichen Grüssen

Dr. Ruedi Baumann

Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik

Neue Limitation on Benefits-Klauseln in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker/Dr. iur. HSG Bernhard Hösli



Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker, dipl. Steuerexperte, Senior Manager Ernst & Young Zürich, Vize-direktor des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht und Lehrbeauftragter der Universität St.Gallen; raoul.stocker@ch.ey.com



Dr. iur. HSG Bernhard Hösli, dipl. Steuerexperte, Manager Ernst & Young Zürich, bernhard.hoessli@ch.ey.com

Inhalt

| | | | |
|-----------|---|------------|--|
| 1 | Einleitung | 3 | Die neuen Missbrauchsbestimmungen in den Schweizer DBA |
| 2 | Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen | 3.1 | Charakteristik der neuen Missbrauchsbestimmungen |
| 2.1 | Zur Problematik des Treaty Override | 3.2 | Auslegung der neuen Missbrauchsbestimmungen |
| 2.2 | Allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt | 3.2.1 | Grundsätzliche Bemerkungen zur Auslegung von DBA |
| 2.3 | Abkommensmissbrauch als Interpretationsproblem | 3.2.2 | Massgebliche Weiterleitung abkommensbegünstigter Einkünfte |
| 2.4 | Abkommensmissbrauch nach Auffassung des Steuerausschusses der OECD | 3.2.3 | Mittelbare oder unmittelbare Weiterleitung |
| 2.5 | Schweizerische Konzepte gegen den Abkommensmissbrauch | 3.2.4 | Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person |
| 2.5.1 | Unilaterale Massnahmen | 3.2.5 | Hauptzweck: Erlangen von Abkommensvorteilen |
| 2.5.1.1 | Die Schweiz als Quellenstaat: Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG oder allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt? | 3.3 | Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum unilateralen Recht |
| 2.5.1.2 | Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat: BRB 1962 | 3.3.1 | Im Allgemeinen |
| 2.5.1.2.1 | Zweck und Zielsetzung des Missbrauchsbeschlusses | 3.3.2 | Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum BRB 1962 |
| 2.5.1.2.2 | Offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung | 4 | Ergebnis und Ausblick |
| 2.5.1.2.3 | Missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung | | Literatur |
| 2.5.2 | Bilaterale Massnahmen | | Berichte, Sammelwerke |
| 2.5.2.1 | Vorbehalt für unilaterale Missbrauchsbestimmungen | | Rechtsquellen |
| 2.5.2.2 | Integration von Bestimmungen des BRB 1962 in DBA | | Materialien |
| 2.5.2.3 | Einschränkung der Abkommensberechtigung | | Praxisanweisungen |

1 Einleitung

In den meisten westlichen Demokratien gilt der ungeschriebene Grundsatz, dass die Steuerpflichtigen ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten können, wie sie ihnen am günstigsten erscheinen. So führt allein die Tatsache, dass eine bestimmte Gestaltung aus steuerlichen Gründen gewählt wurde, nicht zum Entzug von Steuervorteilen, die das Gesetz an sich vorsieht. Jedoch sind solche Steuergestaltungen stets anhand der Vorschriften zur missbräuchlichen Steuerumgehung zu beurteilen. So werden Gestaltungen meist aus Gerechtigkeitsüberlegungen dann nicht anerkannt, wenn sie einzig dem Zweck der missbräuchlichen Steuervermeidung dienen. Dabei verlaufen die Grenzen zwischen legaler Steuereinsparung und missbräuchlicher Steuerumgehung je nach Staat sehr unterschiedlich.

Dieses Abgrenzungsproblem zwischen legaler Steuereinsparung und missbräuchlicher Steuerumgehung stellt sich auch im Rahmen internationaler Steuerrechtsgestaltungen. Einerseits sehen sich die Wirtschaftsteilnehmer durch die zunehmende Globalisierung der Märkte und die Bildung neuer bedeutender Wirtschaftsräume mit den unterschiedlichsten Steuerrechtsordnungen konfrontiert, die mangels Harmonisierung zu einer erhöhten Komplexität des Wirtschaftslebens führen. Andererseits sollen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durch Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung den Austausch von Gütern und Dienstleistungen sowie den Kapital- und Personenverkehr fördern. Gerade das immer dichter werdende Netz von DBA bietet aber die Möglichkeit, durch geschickte Steuerplanung und Gestaltungen missbräuchlich in den Genuss von Abkommensbegünstigungen zu gelangen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn DBA benutzt werden, um Abkommensbegünstigungen Personen zukommen zu lassen, denen sie eigentlich nicht zustehen. So führt denn auch der Fiskalausschuss der OECD in seinem Kommentar zum Musterabkommen aus, dass es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten sei, der Ausnutzung von Unterschieden im Steuerniveau der Staaten durch Steuerpflichtige zu begegnen und entsprechende Anordnungen in ihre bilateralen DBA aufzunehmen.¹ Die zunehmende Bedeutung von Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA² zeigt sich auch darin, dass der OECD-Kommentar im Rahmen der Nachführung 2003 ein ausgeweitetes Bekämpfungsinstrumentarium zur Verfügung stellt.

Griffige Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs sind deshalb zu einer wichtigen Voraussetzung für die Aufrechterhaltung und den Ausbau des DBA-Netzes eines Staates geworden. Dies veranlasste in der Vergangenheit auch die Schweiz, vorwiegend aufgrund zunehmender Kritik der Abkommenspartner, unilateral Vorschriften zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs zu erlassen und in die DBA aufzunehmen (vgl. z. B. die DBA mit Italien und Frankreich). In jüngster Vergangenheit ist in der schweizerischen Abkommenspolitik zudem eine Tendenz zu beobachten, vermehrt Missbrauchsbestimmungen in DBA aufzunehmen. So sehen die paraphierten Abkommen mit Kolumbien und Chile, der Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem Trade Office of Swiss Industries in Taipeh und der Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland³ sowie die Revisionsprotokolle mit Grossbritannien und Frankreich eigentliche Missbrauchsbestimmungen gegen sog. Durchlaufstrukturen vor.

Ziel dieses Beitrags ist es, die neuen Missbrauchsbestimmungen darzustellen und zu analysieren. Dabei werden sie in einen weiteren Kontext gestellt, indem einerseits die internationalen Entwicklungen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs dargestellt werden und andererseits ein Bezug zur geltenden schweizerischen Missbrauchspraxis hergestellt wird. Zunächst werden deshalb die international und national möglichen Instrumentarien zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs dargestellt (Abschn. 2), bevor konkret auf die in der neuen schweizerischen Abkommenspolitik vorgesehenen Durchlaufbestimmungen eingegangen wird (Abschn. 3). Abschliessend wird dargestellt, inwiefern sich die neue Abkommenspolitik auf die derzeit geltenden nationalen Missbrauchsvorschriften auswirkt (Abschn. 4).

2 Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen

2.1 Zur Problematik des Treaty Override

Nach dem allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsatz «pacta sunt servanda» sind abgeschlossene völkerrechtliche Verträge einzuhalten. Dieser Grundsatz wurde in Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (WÜRV) kodifiziert und besagt, dass rechtskräftige Verträge die Vertragspar-

1 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 9.6 ff.

2 Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA wird häufig auch kurz «Abkommensmissbrauch» genannt.

3 Es handelt sich hier nicht um ein eigentliches DBA, sondern um einen privatrechtlichen Vertrag zwischen dem Trade Office of Swiss Industries und der Taipei Cultural and Economic Delegation. Der Vertrag soll im Rahmen eines Bundesgesetzes umgesetzt werden.

teien binden und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen sind. Die Vertragsparteien können sich deshalb nicht auf ihr unilaterales Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrages zu rechtfertigen (Art. 27 WÜRV). Dies gilt auch für die DBA.⁴

Jedoch lässt sich im internationalen Steuerrecht die Tendenz beobachten, dass immer mehr Staaten unilaterale Normen erlassen – meist unter dem Vorwand der Missbrauchsbekämpfung –, die bestehende Bestimmungen von DBA ausser Kraft setzen bzw. zu ihnen im Widerspruch stehen. Anstatt die Abkommen zu kündigen und Neuverhandlungen anzustreben (wie vertraglich vorgesehen), versuchen viele Staaten, sich durch unilaterale Regelungen lästiger Abkommensbindungen zu entledigen.⁵ Erlässt jedoch der nationale Gesetzgeber unilaterale Regeln, die einen Widerspruch zu den DBA begründen,⁶ verletzt er dadurch Völkerrecht.⁷ Für solche Vorgehensweisen hat sich allgemein der Ausdruck «treaty override» eingebürgert.⁸

Im Bericht aus dem Jahre 1989 definiert die OECD den treaty override als «...the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations.»⁹ Eine Verletzung des Völkerrechts im Sinn des treaty override liegt schliesslich vor, wenn der nationale Gesetzgeber mit Wissen und Willen eine Bestimmung erlässt, die in

klarem Widerspruch zu der vom gleichen Staat in einem DBA eingegangenen Verpflichtung steht. Nach Metzger setzt dies neben dem objektiven Widerspruch zwischen Landesrecht und DBA subjektiv zusätzlich die Absicht des Gesetzgebers voraus, sich über vertragliche Verpflichtungen in DBA hinwegzusetzen.¹⁰

Kein treaty override liegt vor, wenn:¹¹

- ein Staat durch seine Gesetzgebung einen Gerichtsentscheid korrigiert, welcher einer unter den Vertragsstaaten unbestrittenen Auslegung einer Abkommensbestimmung widerspricht;
- ein Staat durch seine Gesetzgebung die Bedeutung eines Begriffs unilateral ändert, sofern diese Änderung mit dem Sinn und Zweck des DBA vereinbar ist;
- ein Staat durch seine Gesetzgebung unbewusst oder ungewollt Bestimmungen eines DBA widerspricht.

Die Frage, ob unilaterale Missbrauchsbestimmungen einen treaty override darstellen, beantwortet die OECD in der Tendenz ablehnend. Sie verweist auf die Rangordnung von Völkerrecht und unilateralem Recht in der nationalen Gesetzgebung. Für Staaten, die Abkommensmissbrauch auch als Missbrauch des unilateralen Rechts auffassen, führt sie denn auch aus, dass der Erlass von unilateralen Missbrauchsvorschriften zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch keinen treaty override darstelle.¹² Da es sich bei der OECD nicht um ein demokratisch legitimes Organ der Rechtsetzung handelt, wird die Frage, ob der Erlass unilateraler Missbrauchsvorschriften einen Fall von treaty override darstellt, letztlich von den nationalen (Verfassungs-)Gerichten zu beurteilen sein.

Für die Schweiz hat das Bundesgericht wegweisend festgehalten, dass Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 als völkerrechtlich zulässige Regelung zur Missbrauchsabwehr zu qualifizieren sei und zwar auch dann, wenn dieser nicht explizit in einem DBA vorbehalten wird.¹³ In einem Entscheid betreffend die Anwendung des DBA mit den Niederlanden (DBA-NL) hat sich das Bundesgericht einzig der im DBA enthaltenen Missbrauchsbestimmung bedient und für eine Auslegung auf die von ihm entwickelte Praxis zur Steuerumgehung verzichtet.¹⁴ Für DBA

4 HOBE, Einführung in das Völkerrecht, 225; METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 15.

5 Vgl. VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 461 f.

6 Ob völkerrechtliche Verträge den (unilateralen) Gesetzen vorgehen, ist eine Frage des Verfassungsrechts der einzelnen Staaten. So bestimmen bspw. die Verfassungen von Frankreich (Art. 55), Niederlande (Art. 94), Belgien (vgl. Cour de Cassation, J. T. 1971, 471) und Japan (Art. 98 Abs. 2) einen Vorrang völkerrechtlicher Verträge vor (unilateralen) Gesetzen. In diesen Staaten kann sich das Problem des treaty override theoretisch gar nicht stellen (VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 461). In der Schweiz befürwortet die herrschende Lehre den Vorrang des Völkerrechts gegenüber einem Bundesgesetz. In BGE 99 Ib 39 anerkannte das Bundesgericht jedoch ausdrücklich die Möglichkeit des Bundesgesetzgebers, bewusst von einem Staatsvertrag abzuweichen. In den meisten Staaten haben völkerrechtliche Verträge keinen Vorrang vor Gesetzen. Diese meist dualistisch geprägten Länder (bspw. Deutschland, USA und Grossbritannien) wandeln völkerrechtliche Verträge in unilaterales Recht um (Transformationslehre). Nach der allgemein angewandten Lex-posterior-Regel können in diesen Ländern frühere Gesetze späteren derogieren. Diese Regelung gilt aber nicht für spezielle Gesetze. Ein späteres allgemeines Gesetz kann demnach einem früheren spezielleren Gesetz nicht vorgehen.

7 Eine Verletzung völkerrechtlicher Verträge ermächtigt den anderen Vertragspartner, Massnahmen gemäss Art. 60 WÜRV zu ergreifen, d. h. den Vertrag zu suspendieren, zu beenden oder angemessene Vergeltungsmassnahmen anzuordnen.

8 VOGEL/LEHNER, Einl. Rz 193 ff.; METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 14.

9 Tax Treaty Override Rz 127 Nr. 5.

10 METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 18.

11 Tax Treaty Override Nr. 4a; METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 18.

12 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 9.1 ff.

13 BGE 94 I 659. Aus Sicht des anderen Vertragsstaates ist diese Auffassung nicht problematisch, schützt der BRB 1962 doch das ausländische und nicht das schweizerische Steuersubstrat. Es handelt sich demnach quasi um einen treaty override zugunsten des anderen Vertragsstaates.

14 BGE 110 Ib 287.

ohne ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt ist unlängst entschieden worden, dass der in Art. 26 WÜR V enthaltene Grundsatz, wonach völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben anzuwenden sind, auch die Missbrauchsabwehr umfasse.¹⁵ Inwiefern in solchen Fällen die unilaterale Steuerumgehungspraxis anwendbar ist, wurde leider offen gelassen. Stimmen unilaterale Steuerumgehungsvorschriften mit dem Sinn und Zweck von DBA überein, wird von der Steuerlehre eine Anwendung, soweit durch sorgfältige Auslegung die in den DBA selbst enthaltenen Regeln bzw. Art. 31 ff. WÜR V nicht ausgehöhlt werden, in der Tendenz befürwortet.¹⁶

2.2 Allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt

Ein Teil der Steuerrechtslehre leitet aus dem völkerrechtlichen Prinzip, dass Verträge von den Vertragsstaaten nach Treu und Glauben einzuhalten sind (Art. 26 WÜR V), einen allgemeinen völkerrechtlichen Umgehungs Vorbehalt für DBA ab.¹⁷ Vogel führt dazu aus, dass der Grundsatz, wonach eine missbräuchliche Umgehung des Gesetzes keinen rechtlichen Erfolg haben soll, den Rechtsordnungen der meisten Staaten zugrunde liege. Dieser Grundsatz des Verbots der Gesetzesumgehung stelle deshalb einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der zivilisierten Nationen iSv Art. 38 Abs. 1 lit. c des Statuts des Internationalen Gerichtshofs (IGH) dar. Dabei führe dieser Vorbehalt nicht nur dazu, dass den Vertragsstaaten versagt bleibt, ihre Rechte und Pflichten aus dem Vertrag durch eine treuwidrige Gestaltung ihres unilateralen Rechts zu beeinflussen (treaty override), sondern auch dazu, dass die Vertragsstaaten eine Umgehung der Abkommen durch Privatpersonen nicht hinzunehmen brauchen.¹⁸

Der nach dieser Ansicht jedem DBA zugrundeliegende völkerrechtliche Missbrauchsvorbehalt hat sich an internationalen, einheitlichen Standards zu orientieren und darf nicht von Abkommen zu Abkommen variieren. Die Reichweite des völkerrechtlichen Umgehungsverbots sollte sich demgemäss nach dem grössten gemeinsamen Nenner der in den konkret beteiligten Vertragsstaaten zur Anwendung gelangenden Regeln gegen die Gesetzesumgehung richten.¹⁹ In jedem Fall darf aber die Nichtbeachtung einer DBA-Norm wegen Missbrauchs nur unter strengen Voraussetzungen gestattet werden.²⁰

2.3 Abkommensmissbrauch als Interpretationsproblem

Die Auslegung von DBA richtet sich nach den in Art. 31 WÜR V kodifizierten Regeln über die Auslegung völkerrechtlicher Verträge. Demnach sind Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge streng nach deren Wortlaut auszulegen, und zwar so, wie sie nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, den Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte des Ziels und Zwecks des Vertrages zu verstehen sind. Für DBA, deren Zweck in der gleichmässigen Verteilung der Besteuerungsbefugnis unter den Vertragsparteien und der Vermeidung der Doppelbesteuerung liegt, ist somit diejenige Auslegung anzustreben, die am ehesten Aussicht hat, in beiden Vertragsstaaten akzeptiert zu werden (Ziel der Entscheidungsharmonie).²¹ Erst wenn kein Konsens der Vertragsparteien über die Auslegung einer Vertragsbestimmung zustande kommt, kann auf unilaterales Recht zurückgegriffen werden.²²

Eine in der Literatur vertretene Auffassung will das Problem des Abkommensmissbrauchs bei Fehlen von speziellen Missbrauchsklauseln in DBA auf dem Wege der Abkommensauslegung lösen. Nach Lang existieren im DBA-Recht weder unilaterale noch völkerrechtliche Missbrauchsgrundsätze. Umgehungsfälle seien daher im DBA-Recht ausschliesslich Interpretationsprobleme, die

15 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005. Als Begründung für die Anwendung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts verwies das Bundesgericht erstaunlicherweise auf OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 13 (vgl. dazu kritisch auch REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 [1. Teil], 231 ff.; OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch – Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, 773 ff.).

16 Vgl. die Nachweise in BAUER-BALMELLI, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, 176; MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 789 ff.

17 VOGEL/LEHNER, Art. 1 OECD-MA Rz 117; WURM, Treaty Shopping in the 1992 OECD Model Convention, 669. Ähnlich das Bundesgericht in BGE 94 I 659 E 4, wonach die Nichtanwendung eines DBA in einem Missbrauchsfall nach Treu und Glauben vom anderen Vertragsstaat erwartet werden dürfe. In BGE 96 I 733 E 2 legte es zudem dar, dass aus dem Abschluss von DBA den Vertragsstaaten die Pflicht zu loyaler Anwendung der Vertragsbestimmungen erwachse. Dies bedeute auch, dass sie einander verpflichtet seien, Missbräuche des Abkommens zu verhindern.

18 VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 472; DERS., Steuerumgehung und Doppelbesteuerungsabkommen, 93 f.

19 Einen internationalen Standard zum völkerrechtlichen Umgehungsverbot meint Schön gefunden zu haben. Nach seiner Ansicht lässt sich festhalten, dass «...in den meisten Staaten die ausschliessliche oder ganz überwiegende steuerliche Motivation bei gleichzeitigem Fehlen eines legitimen, wirtschaftlichen Grundes als Kennzeichen für eine Steuerumgehung gewertet wird» (SCHÖN, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, 11).

20 Nach Höhn/Waldburger ist dies dann der Fall, wenn es «...in hohem Masse stossend, d. h. untragbar wäre, wenn der zur Steuerumgehung geschaffene Tatbestand steuerfrei bliebe» (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 5 Rz 85).

21 VOGEL/LEHNER, Einl. Rz 116.

22 LANG/MÖSSNER/WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, 37 f., 79 f. und 135.

nur auf dem Wege der Auslegung von Abkommensvorschriften geahndet werden können.²³

2.4 Abkommensmissbrauch nach Auffassung des Steuerausschusses der OECD

Das OECD-MA enthält, mit Ausnahme der Verwendung des Begriffs des Nutzungsberechtigten,²⁴ keine spezifischen Regelungen gegen den Missbrauch von DBA. Trotzdem befasst sich der OECD-Kommentar ausführlich mit der Problematik der internationalen Steuerumgehung bzw. des Abkommensmissbrauchs und macht Vorschläge, wie Missbräuche in DBA bekämpft werden können.

Nach dem Verständnis der OECD umfasst der Abkommensmissbrauch (improper use of the convention) den Gebrauch von künstlichen Rechtskonstruktionen zur Erlangung sowohl von Steuervorteilen nach bestimmten unilateralen Gesetzen als auch von Steuererleichterungen nach DBA.²⁵ Beispielhaft werden 2 Fälle von Abkommensmissbrauch beschrieben:²⁶

- Personen (die nicht in einem Vertragsstaat ansässig zu sein brauchen) bedienen sich eines Rechtsträgers, der in einem Staat in erster Linie dazu geschaffen wird, um Abkommensbegünstigungen in Anspruch nehmen zu können, die den Personen selbst nicht zustehen;
- natürliche Personen, die ihre ständige Wohnstätte in einen anderen Vertragsstaat verlegen, um dort bspw. einer Besteuerung des Kapitalgewinns auf Beteiligungen durch das frühere Wohnstätteland zu entgehen.

Zunächst wird festgehalten, dass der Auslagerung von Geschäftsfunktionen in Gesellschaften mit Sitz in Steueroasen und Steuerniedrigländern durch sorgfältige Analyse des tatsächlichen Ortes der Geschäftsleitung entgegen gewirkt werden könne.²⁷

Der Problematik von Durchlaufgesellschaften (treaty shopping)²⁸ will die OECD durch Bereitstellung gleich

mehrerer Instrumente Herr werden. Look-through-Klauseln sollen einer Gesellschaft dann Abkommensvorteile versagen, wenn an ihr unmittelbar oder mittelbar Personen beteiligt sind, die nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ansässig sind.²⁹ Um sicherzustellen, dass Abkommensbegünstigungen im Quellenstaat nur dann gewährt werden, wenn diese im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen, werden subject-to-tax-Klauseln empfohlen.³⁰ Um dem Durchlaufproblem direkter zu begegnen, werden Bestimmungen vorgeschlagen, die Durchlaufgestaltungen selbst definieren. Vorgeschlagen wird eine Klausel mit folgendem Inhalt:

Werden Einkünfte, die aus einem Vertragsstaat stammen, an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft gezahlt und haben nicht in diesem anderen Vertragsstaat ansässige Personen

a) unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, gleichgültig wo diese ansässig sind, durch Beteiligung oder auf andere Weise ein wesentliches Interesse an dieser Gesellschaft, und

b) üben diese Personen, allein oder zusammen, unmittelbar oder mittelbar die Geschäftsleitung oder Kontrolle dieser Gesellschaft aus, so sind Bestimmungen dieses Abkommens, die eine Steuerbefreiung oder -ermässigung vorsehen, nicht anzuwenden, wenn mehr als 50 vom Hundert dieser Einkünfte verwendet werden, um Ansprüche solcher Personen abzugelten (einschliesslich Zinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Anbahnungs- und Reiseaufwand oder Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, einschliesslich immaterieller Wirtschaftsgüter, Verfahren usw.).³¹

Nur solche Klauseln sollen nach Auffassung der OECD geeignet sein, sog. stepping-stone-Gestaltungen zu verhindern.³²

rechte Personen, die darauf abzielen, durch Zwischenschaltung abkommensberechtigter Gesellschaften (Personen- oder Kapitalgesellschaften) in den Genuss von Abkommensvergünstigungen zu gelangen (KRAFT, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, 6). Vom treaty shopping zu unterscheiden ist das sog. rule shopping. Darunter werden Steuergestaltungen verstanden, die darauf gerichtet sind, die Voraussetzungen einer günstigeren Verteilungsnorm in einem DBA herbeizuführen als diejenige, die bei angemessener Steuergestaltung zur Anwendung gelangen würde.

23 LANG, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 133. In diesem Sinn hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof für einen Fall von treaty shopping ausgeführt, dass wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht am Erwerbsleben teilnehme oder keine sinnvolle Funktionen erfülle, die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen seien (Verwaltungsgerichtshof 93/13/0185, 10.12.1997).

24 Vgl. hierzu statt vieler VOGEL/LEHNER, vor Art. 10 - 12 OECD-MA Rz 13 ff.

25 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 8.

26 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 9.

27 OECD-Komm. Art. 1 T OECD-MA Tz 10.1 f.

28 Treaty shopping als Teilbereich des Abkommensmissbrauchs umfasst diejenigen Gestaltungen durch nicht abkommensbe-

29 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 13. Solche Klauseln sollen vorwiegend in DBA mit Ländern zum Einsatz gelangen, die keine oder nur eine sehr niedrige Besteuerung für Gesellschaften vorsehen und in denen nur geringe substantielle Wirtschaftstätigkeiten stattfinden (OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 14).

30 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 15. Um die notwendige Flexibilität zu erreichen, sollen diese Klauseln zusätzliche Bonafide-Bestimmungen vorsehen (OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 16).

31 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 17.

32 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 18. Stepping-stone-Gestaltungen beschreiben ein Verhalten, bei dem nicht abkommensberechtigte Personen Gesellschaften in einem Netz von DBA zwischenschalten, um damit in den Genuss von abkommensbegünstigten Erträgen zu gelangen (LYONS, International Tax Glossary, 282).

Echte wirtschaftliche Tätigkeiten sollen mittels Bonafide-Klauseln geheilt werden. Der OECD-Kommentar schlägt hierzu die Aufnahme einer allgemeinen Bonafide-Klausel, einer Aktivitätsklausel, einer Steuerbetragsklausel, einer Börsenklausel sowie einer alternativen Entlastungsbestimmung vor.³³ Nach der allgemeinen Klausel sollen Abkommensvorteile nicht versagt werden, sofern die Gesellschaft dartut, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftsführung sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderer Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, von wirtschaftlich beachtlichen Gründen geleitet werden und nicht vorrangig die Erlangung von Vorteilen des Abkommens bezwecken. Abkommensvorteile sollen auch Gesellschaften zustehen, die im Ansässigkeitsstaat nachhaltig gewerblich tätig sind und im anderen Vertragsstaat Steuerentlastungen für Einkünfte beantragen, die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehen (Aktivitätstest). Eine Durchlaufgesellschaft soll auch dann nicht schädlich sein, wenn die Steuerreduktion im Quellenstaat nicht grösser ist als die Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat (Steuerbetragsklausel). Auch sollen börsenregistrierte Gesellschaften nicht unter die vorstehend beschriebenen Bestimmungen des treaty shopping fallen (Börsenklausel). Bezieht sich eine gegen den Abkommensmissbrauch gerichtete Klausel auf Personen, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig sind, so kann vorgesehen werden, dass diese in einem Drittstaat ansässige Personen nicht einschliesst, wenn dieser Staat mit dem Vertragsstaat, in dem eine Steuerentlastung geltend gemacht wird, ein DBA abgeschlossen hat und die nach diesem Abkommen zu gewährende Entlastung nicht geringer ist als jene nach dem vorliegenden Abkommen (alternative Entlastungsbestimmung).

Die Problematik von Durchlaufgesellschaften wird ferner in Zusammenhang mit niedrig oder nicht besteuerten Arten von Gesellschaften oder Erträgen und dem schädlichen Steuerwettbewerb gebracht. So sollen Ausschlussklauseln bestimmten Arten von Gesellschaften, die in ihrem Ansässigkeitsstaat in den Genuss von Steuerprivilegien gelangen, Abkommensvorteile versagen. Gleiches soll für privilegiert besteuerte Ertragsarten wie Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Verwaltungsratsvergütungen etc. gelten. Die Abkommensvorteile sollen insbesondere dann versagt werden, wenn Steuerprivilegien mit einem beschränkten Informationsaustausch kombiniert sind.³⁴

Zur umfassenden Regelung des Durchlaufproblems schlägt die OECD schlussendlich eine Klausel vor,

die weitgehend Art. 22 des Musterabkommens der USA (US MC 2006) folgt.³⁵

2.5 Schweizerische Konzepte gegen den Abkommensmissbrauch

2.5.1 Unilaterale Massnahmen

2.5.1.1 Die Schweiz als Quellenstaat: Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG oder allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt?

Die Schweiz erhebt auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen eine Verrechnungssteuer von 35 % (Art. 4 iVm Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG). Steuerpflichtig sind die Schuldner der steuerbaren Leistung. Unter bestimmten Voraussetzungen sieht das VStG für die Empfänger der steuerbaren Leistung einen Rückerstattungsanspruch vor. So haben natürliche und juristische Personen grundsätzlich einen Steuerrückerstattungsanspruch, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung in der Schweiz ihren Wohnsitz (Art. 22 Abs. 1 VStG) bzw. Sitz haben (Art. 24 Abs. 2 VStG), d. h. in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig waren und das Recht zur Nutzung³⁶ des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besitzen (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG).³⁷ In negativer Hinsicht wird verlangt, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu keiner Steuerumgehung führt (Art. 21 Abs. 2 VStG). Der Rückerstattungsanspruch nach dem VStG richtet sich somit ausschliesslich an Berechtigte nach Massgabe von Art. 22 ff. VStG.

Für Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland richtet sich der Rückerstattungsanspruch damit idR nach dem anwendbaren DBA und nicht nach dem VStG. Ein Rückgriff auf Art. 21 Abs. 2 VStG (Steuerumgehung) zur Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist damit nicht zulässig.³⁸ Mit Bezug auf die in Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL enthaltene Missbrauchsregelung hat denn auch das Bundesgericht eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft selbst keine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der

35 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 20.

36 Dabei hat nicht nur der zivilrechtliche Eigentümer oder Nutzer das Recht auf Rückerstattung, sondern auch der Besitzer eines obligatorischen Anspruchs auf den Ertrag, den der betreffende Vermögenswert abwirft (BGer, 25.1.1985 [ASA 54 (1985/86), 387]).

37 Weitere Rückerstattungsrechte nennt das Gesetz in den Art. 24, 26 - 28 VStG.

38 So auch BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 58. Diese Frage wurde jedoch vom Bundesgericht im Dänemark-Entscheid offen gelassen (BGer 2A.239/2005, 28.11.2005 [StR 2006, 217 ff.]). Die ESTV scheint dieser Auffassung jedoch zuzustimmen (s. Praxis, Art. 21 VStG Nr. 24).

33 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 19.

34 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 21 ff.

laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung sich nicht im Land der errichteten Zwischengesellschaft befinden.³⁹ Die Verweigerung des Rückerstattungsanspruchs erfolgte dabei einzig aufgrund der in Art. 9 Abs. 2 DBA-NL enthaltenen Missbrauchsbestimmung und nicht unter Rückgriff auf die unilaterale Steuerumgehungspraxis. In seinem neuesten Entscheid hat das Bundesgericht einen Rückerstattungsanspruch bezüglich der Verrechnungssteuer unter Hinweis auf einen allgemeinen, internationalen Missbrauchsvorbehalt verweigert.⁴⁰ Ein Rückerstattungsanspruch im Konzernverhältnis erscheint damit, unter Berufung auf den allgemeinen Missbrauchsvorbehalt, dann als missbräuchlich, wenn die Muttergesellschaft selbst keine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung sich nicht im Land der Zwischengesellschaft befinden.

2.5.1.2 Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat: BRB 1962

2.5.1.2.1 Zweck und Zielsetzung des Missbrauchsbeschlusses

Gestützt auf Art. 2 Abs. 1 lit. b⁴¹ BB über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BB Durchführung der DBA) erliess der Bundesrat im Jahre 1962 unilateral aufgrund massiven Drucks⁴² seitens der USA, Deutschlands und Frankreichs den BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962).⁴³ Der BRB 1962 enthält im Wesentlichen allgemeine Regeln über die ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer Steuerentlastung (d. h. einer vom anderen Vertragsstaat zugesicherten Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern), das Verfahren sowie Strafbestimmungen bei einem Missbrauch und richtet sich gegen

ausländisch beherrschte Durchlaufgesellschaften sowie gegen Gewinnhortungs- oder Thesaurierungsgesellschaften.⁴⁴ Damit bezweckt der BRB 1962 vorwiegend den Schutz des ausländischen Steuersubstrats. Konkretisiert wird der BRB 1962 durch das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA und das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999).⁴⁵

Der BRB 1962 bezweckt, dass die in einem DBA vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Steuerentlastung nicht Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben (Art. 1 Abs. 1 BRB 1962). Dies betrifft in erster Linie quellenbesteuerte Einkünfte wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, jedoch grundsätzlich nicht Einkünfte, die auf dem Veranlagungsweg besteuert werden oder bei denen eine allgemein erhobene Quellensteuer bereits aufgrund von Ausnahmebestimmungen des Quellenstaates wegfällt.⁴⁶ Eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer Steuerentlastung wird insbesondere dann angenommen, wenn die im Abkommen umschriebenen Voraussetzungen wie Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, Recht zur Nutzung oder Versteuerung nicht erfüllt sind (Art. 1 Abs. 2 lit. a BRB 1962), d. h. die Steuerentlastung offensichtlich unrechtmässig in Anspruch genommen wird, oder wenn sie missbräuchlich erfolgt (Art. 1 Abs. 2 lit. b BRB 1962).

2.5.1.2.2 Offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung

Aufgrund von Art. 1 Abs. 2 lit. a BRB 1962 kann nur derjenige eine Steuerentlastung beanspruchen, welcher die im Abkommen umschriebenen subjektiven und objektiven Voraussetzungen wie insbesondere Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, Recht zur Nutzung,⁴⁷ Versteuerung erfüllt, m. a. W. in der Schweiz ansässig ist. Das KS Un-

39 Vgl. BGE 110 Ib 287 E 6.

40 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005; s. die nachfolgenden Ausführungen.

41 Art. 2 Abs. 2 lit. b des BB Durchführung der DBA ermächtigt den Bundesrat, Massnahmen zu treffen, damit die vom anderen Abkommensstaat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern nicht Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben (Botschaft Durchführung der DBA, 302).

42 Zur Entstehungsgeschichte des BRB 1962 s. LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 381 f.

43 In BGE 94 I 659 führte das Bundesgericht aus, dass Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 weder gegen den BB Durchführung der DBA noch gegen Sinn und Zweck der DBA selbst verstosse. Insbesondere benötige der Bundesrat keine Zustimmung der Vertragspartner der einzelnen DBA, um den BRB 1962 anzuwenden, sofern er mit dem Sinn und Zweck dieser Einkommen in Einklang stehe.

44 VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, 132. Grundsätzlich ist der BRB 1962 von allen in der Schweiz ansässigen Personen zu beachten, die aufgrund eines DBA eine Entlastung von einer in einem Vertragsstaat an der Quelle erhobenen Steuer beanspruchen (mit Ausnahme der Bestimmungen über die Gewinnspeicherung, die nur in der Schweiz ansässige Personen betreffen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen ein wesentliches Interesse haben).

45 Das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) stellt nicht einen Ersatz, sondern lediglich eine Modifikation des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA dar. Soweit sich also aus dem KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) keine Änderungen ergeben, bleibt das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA weiterhin in Kraft (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 3 f.).

46 LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 384.

47 Das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA verlangt das uneingeschränkte Nutzungsrecht an den Vermögenswerten (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2).

gerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA präzisiert, dass eine Scheinwohnsitznahme in der Schweiz keinen Anspruch auf eine Steuerentlastung gibt und die Zahlung schweizerischer Steuern für sich alleine keinen steuerlich massgebenden Wohnsitz begründet⁴⁸. Ebenso kann keine Steuerentlastung beanspruchen, wer zwar einen steuerlich massgebenden Wohnsitz in der Schweiz aufweist, aber kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an den Vermögenswerten hat. Diese Regelung gilt auch dann, wenn auf den Erträgen die schweizerischen Steuern bezahlt werden oder nachgewiesen wird, dass der tatsächlich Berechtigte dem Quellenstaat gegenüber aus anderen Gründen eine gleichwertige Steuerentlastung geltend machen könnte.⁴⁹

2.5.1.2.3 Missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung

Eigentlicher Kernartikel des BRB 1962 ist Art. 2, welcher umschreibt, unter welchen Voraussetzungen eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerentlastungen vorliegt. Er umfasst einerseits eine Generalklausel (Abs. 1) und umschreibt (in Abs. 2) 4 Spezialtatbestände des Abkommensmissbrauchs. Eine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA liegt nur dann vor, wenn im Einzelfall die Voraussetzungen eines der 4 Spezialtatbestände erfüllt werden oder ein Verhalten vorliegt, das im Sinne der Generalklausel als Missbrauch zu werten ist.⁵⁰

Nach der Generalklausel von Art. 2 Abs. 1 BRB 1962 liegt eine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA vor, wenn eine vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Ansässigkeit in der Schweiz beansprucht wird, diese aber zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt⁵¹ nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Damit soll vermieden werden, dass nicht abkommensberechtigte Personen schweizerische Erstempfänger vorschoben, um in den Genuss einer Steuerentlastung zu gelangen.⁵²

Als nicht abkommensberechtigte natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften im Sinn des BRB 1962 gelten alle Personen oder Personengesellschaften, welche nicht in den Geltungsbereich des Abkommens fallen bzw. die besonderen Voraussetzungen der Ansässigkeit desjenigen DBA nicht erfüllen, auf Grund dessen die Steuerentlastung beansprucht wird.

Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962 (übermässige Weiterleitung abkommensbegünstigter Einkünfte) bestimmt, dass eine Steuerentlastung dann missbräuchlich beansprucht wird, wenn sie Einkünfte betrifft, die zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden.⁵³ Der Tatbestand der übermässigen Weiterleitung findet grundsätzlich auf alle in der Schweiz ansässigen Personen oder Personenunternehmen Anwendung, die abkommensbegünstigte Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen an nicht abkommensberechtigte Personen⁵⁴ weiterleiten, gleichgültig ob sie ausländisch oder inländisch beherrscht sind. Missbräuchlich ist die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung dann, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte zu einem wesentlichen Teil an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Wesentlich ist die Weiterleitung nach KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA dann, wenn mehr als die Hälfte⁵⁵ dieser Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen weitergeleitet werden.⁵⁶ Das KS Ungerechtfertigte Inan-

48 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2.

49 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2.

50 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2 f.

51 Es spielt keine Rolle, ob die in der Schweiz ansässige natürliche oder juristische Person oder Personengesellschaft unmittelbar von einer nicht abkommensberechtigten Person vorgeschoben wird oder ob noch andere, abkommensberechtigte Personen dazwischengeschoben werden. Einzig massgebend für die Annahme eines Missbrauchs ist das Endresultat, d. h., wem die Steuerentlastung im Endeffekt zugute kommt (MASSHARDT, Die Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, 230).

52 LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 387.

53 Dazu zählen insbesondere die Bezahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe- und Einführungskosten sowie Reisespesen (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 3). Der Erfüllung solcher Ansprüche werden idR Abschreibungen auf Vermögenswerten gleichgestellt, deren Gegenwert direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugekommen ist oder zukommt (bspw. Abschreibungen entgeltlich erworbener Urheber- und Patentrechte, Verfahren und dergleichen). In diesem Sinn stellt auch die Vergütung des Kaufpreises eine vorweggenommene Weiterleitung künftiger Erträge dar (LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 388).

54 Dabei wird nicht vorausgesetzt, dass die nicht abkommensberechtigte Person an der Gesellschaft beteiligt ist oder an ihr ein wesentliches Interesse hat. Nicht abkommensberechtigt sind in diesem Sinn auch schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 387 f.).

55 Allfällige kantonale und eidgenössische Vorschriften, die diesen Abzug weiter einschränken (bspw. Gläubigernachweis, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, zulässige Höchstsätze für Abschreibungen und für die Verzinsung von Schulden) bleiben ausdrücklich vorbehalten (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 3).

56 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 3. Dies muss nicht im Rahmen einer Globalbetrachtung geschehen. So hat das Bundesgericht in BGE 116 I 217 festgehalten, dass auch auf einzelne Verträge abgestellt werden könne. So wurde in casu eine missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA

spruchnahme von DBA (KS 1999) schränkt den Anwendungsbereich für in der Schweiz ansässige Gesellschaften (Personen- wie Kapitalgesellschaften) ein, die eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben.⁵⁷ In der Schweiz ansässige Gesellschaften mit aktiver Geschäftstätigkeit⁵⁸ in der Schweiz dürfen somit mehr als die Hälfte der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen weiterleiten, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und von der Gesellschaft belegt werden können.⁵⁹ Gleiches gilt für börsenkotierte Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwert an einer oder mehreren anerkannten Börsen⁶⁰ kotiert sind und regelmässig gehandelt werden. Ebenso werden Gesellschaften behandelt, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwert unmittelbar durch eine (oder mehrere) in der Schweiz ansässige Gesellschaft(en) gehalten wird, deren Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwert an einer oder mehreren anerkannten Börsen kotiert ist und regelmässig gehandelt wird.⁶¹ Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren, dürfen mehr als die Hälfte der abkommensbegünstigten Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden, sofern diese Aufwendungen ge-

schäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Dies gilt aber nicht für Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten wie bspw. Lizenzverwertung, Refakturierung etc. ausüben. Für diese Holdinggesellschaften gilt auch weiterhin, dass sie nicht mehr als die Hälfte der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden dürfen.⁶²

Gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 (Gewinnsspeicherung) ist die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung dann missbräuchlich, wenn abkommensbegünstigte Einkünfte einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz zugute kommen, an der nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind, und die keine angemessene Gewinnausschüttung vornimmt.⁶³

Der Tatbestand der Speicherung von abkommensbegünstigten Erträgen findet nur auf in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften Anwendung, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil⁶⁴ interessiert sind.⁶⁵ Durch

angenommen, weil die direkte Zuordnung des Aufwandes zu den Einkünften eines einzelnen Lizenzvertrages ergab, dass mehr als 50 % dieser Abkommensbegünstigung an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet wurden. Dies, obwohl die Gesellschaft gesamthaft betrachtet nicht mehr als 50 % ihrer begünstigten Einkünfte an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet hatte.

- 57 Unter einer aktiven Geschäftstätigkeit wird eine unabhängige, auf Gewinnerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit verstanden, welche die Herstellung oder den Vertrieb von Gütern bzw. den Handel mit Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eigenes Personal in einem dafür eingerichteten Geschäftsbetrieb umfasst (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 2). Zu den Bona-fide-Klauseln nach Massgabe des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) s. ferner LUTZ, Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, 186 ff.
- 58 Der Ort der Geschäftstätigkeit beurteilt sich nach dem Ursprungsortsprinzip (vgl. FAQ KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999]). Die Einräumung eines kantonalen Steuerprivilegs (Verwaltungs- bzw. gemischte Gesellschaft) aufgrund des in vielen Kantonen vorherrschenden Wirkungsortsprinzips steht dem Nachweis der aktiven Geschäftstätigkeit in der Schweiz nicht entgegen.
- 59 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2.
- 60 Als anerkannte Börsen gelten gemäss KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) die Schweizer Börse und ausländische Börsen, deren Kotierungsreglement analoge oder vergleichbare Vorschriften und Mindestanforderungen wie das Kotierungsreglement der Schweizer Börse enthält (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 2).
- 61 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2.

62 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2.

63 In BGE 113 Ib 200 hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Tatbestand der Gewinnsspeicherung bei Vorliegen folgender Voraussetzungen erfüllt ist:

- wenn eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz im Ausland mit Quellensteuern belastete Einkünfte erzielt und sie in Bezug auf diese Einkünfte grundsätzlich eine Steuerentlastung durch die Inanspruchnahme eines DBA verlangen kann;
- wenn es sich um eine Speichergesellschaft handelt, welche ihr zufließende ausländische Einkünfte thesauriert und auf absehbare Zeit keine angemessene Gewinnausschüttung vornimmt, wobei ein Missbrauch allein darin zu erblicken ist, dass sie den Vorteil des DBA zur Thesaurierung der Einkünfte im Interesse nicht abkommensberechtigter Personen ausnützt;
- wenn an der Gesellschaft nicht abkommensberechtigte Personen überwiegend interessiert sind.

64 Zu einem wesentlichen Teil interessiert sind nicht abkommensberechtigte Personen dann, wenn sie einzeln oder zusammen unmittelbar oder mittelbar die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit besitzen, in den Genuss der von der Gesellschaft beanspruchten Abkommensbegünstigungen zu kommen. Dies betrifft nicht nur nicht abkommensberechtigte Personen, die Aktionäre, Gesellschafter oder Genossenschafter der betreffenden Gesellschaft sind, sondern auch stille Beteiligungen. Dabei kann das Bestehen eines Vertrages (bspw. eines Darlehens- oder Lizenzvertrages) genügen, wenn sich daraus ein wesentliches Interesse an der Gesellschaft ergibt. Dasselbe gilt für Beteiligungen, die über eine oder mehrere Drittpersonen gehalten werden (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 4 f.).

65 Das Gewinnausschüttungsgebot ist jedoch auch von einer in der Schweiz ansässigen Holdinggesellschaft zu beachten, deren Aktien sich im Betriebsvermögen einer schweizerischen Kollektivgesellschaft befinden, sofern der überwiegende Teil

das Ausschüttungsgebot will der Gesetzgeber verhindern, dass solche Gesellschaften die Erhebung der Verrechnungssteuer hinausschieben können, indem sie keine Gewinnausschüttungen vornehmen – und sich damit die Gefahr erhöht, dass die aufgespeicherten abkommensbegünstigten Einkünfte in irgendeiner Form verrechnungssteuerfrei an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Das Ausschüttungsgebot von Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 sichert damit eine angemessene Besteuerung von abkommensbegünstigten Erträgen in der Schweiz.⁶⁶ Eine angemessene Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in jedem Geschäftsjahr mindestens 25 % des Bruttobetrags⁶⁷ der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn ausschüttet. Fliessen die Gewinnausschüttungen an zwischengeschaltete Gesellschaften in der Schweiz, so sind diese verpflichtet, den gleichen Ausschüttungsbetrag nach Abzug allfälliger Steuern weiterzuleiten. Vorbehalten bleibt die Herabsetzung oder die gänzliche Befreiung von der Pflichtausschüttung zur Deckung geschäftsmässig begründeter Verluste.⁶⁸ Für Gesellschaften, die in der Schweiz eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben, gilt ein Gewinnausschüttungsverhalten solange als angemessen, als keine Gefährdung des Steuerbezugs gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG iVm Art. 9 Abs. 1 VStV vorliegt. Werden die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen gemäss Art. 9 Abs. 1 VStV von einer Gesellschaft erfüllt, gilt eine Gewinnausschüttung dann als angemessen iSv Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG iVm Art. 9 Abs. 1 VStV, wenn von der Gesellschaft jährlich 6 % der eigenen Mittel (des Eigenkapitals) ausgeschüttet werden.⁶⁹ Gleiches gilt unter bestimmten Bedingungen⁷⁰

für börsenkotierte Gesellschaften und Holdinggesellschaften.⁷¹

Die noch unter dem KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA geltenden Finanzierungsvorschriften wurden durch das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) im Wesentlichen fallengelassen. Insbesondere die Bestimmungen bezüglich des Verhältnisses des Eigenkapitals zum Fremdkapital sowie die Vorschriften betreffend Maximalzinssätze für die Verzinsung ausländischer Kreditoren finden keine Anwendung mehr. Das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) statuiert einzig, dass generell die Finanzierungs- und Verzinsungsrichtlinien der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben (vgl. KS Verdecktes Eigenkapital und RS Zinssätze/geldwerte Leistungen [früher: MB S-02.111]) gelten. Werden die im KS Verdecktes Eigenkapital angeführten Finanzierungsrichtlinien und die im RS Zinssätze/geldwerte Leistungen statuierten Verzinsungsrichtlinien von einer Gesellschaft nicht eingehalten, wird ihr grundsätzlich die Abkommensberechtigung versagt.⁷²

Missbräuchliche Steuerentlastungen liegen auch dann vor, wenn sie Einkünfte betreffen, die auf Grund eines Treuhandverhältnisses einem nicht abkommensberechtigten Treugeber zugute kommen (Art. 2 Abs. 2 lit. c BRB 1962). Nur der wahre Berechtigte, d. h. der Nutzungsberechtigte, ist zur Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen befugt. Wer nutzungsberechtigt ist, entscheidet sich nicht bloss aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung, sondern auch aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten. Demnach hat keinen Anspruch auf die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung, wer kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an den die Erträge abwerfenden Vermögenswerten hat.⁷³

Eine missbräuchliche Steuerentlastung wird auch in Fällen angenommen, in denen abkommensbegünstigte Einkünfte Familienstiftungen mit Sitz in der Schweiz oder einer Personengesellschaft mit Sitz, aber ohne geschäftlichen Betrieb, in der Schweiz zugute kommen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind (Art. 2 Abs. 2 lit. d BRB 1962).

der Gesellschafter der Kollektivgesellschaft im Ausland ansässig ist; vgl. BGE 113 Ib 195 (ASA 57 [1988/89], 667).

66 Vgl. LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 390.

67 Der Bruttobetrag der abkommensbegünstigten Einkünfte entspricht dem Betrag, der nach Abzug der nichterstattbaren ausländischen Quellensteuern verbleibt; LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 390.

68 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 5.; LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 390 f.

69 Für die Gesellschaft besteht aber weiterhin die Möglichkeit, anstatt 6 % der eigenen Mittel 25 % der abkommensbegünstigten Bruttoeinkünfte auszuschütten (HINNY/KRONAUER, Erleichterungen beim Missbrauchsbeschluss [BRB 1962], 256 und 260).

70 Die Angemessenheit der Gewinnausschüttung bei Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten ausüben, richtet sich nach den gleichen Kriterien wie für Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 3).

71 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 3.

72 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2, und KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 4.

73 Vgl. LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 394.

2.5.2 Bilaterale Massnahmen

2.5.2.1 Vorbehalt für unilaterale Missbrauchsbestimmungen

Sowohl im DBA mit Deutschland (Art. 23 DBA-D) als auch mit Österreich (Art. 28 Abs. 7 DBA-A) findet sich explizit ein Vorbehalt zugunsten unilateraler Massnahmen gegen den Abkommensmissbrauch. Einen allgemeinen Vorbehalt zugunsten unilateraler Missbrauchsvorschriften sieht auch Art. 15 ZBstA vor. Die ESTV hat in diesem Zusammenhang verlauten lassen, dass die Bestimmungen des BRB 1962 auf Grund einer Auslegung nach Sinn und Zweck der Norm auf schweizerischer Seite auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA zur Anwendung gelangen. Ebenso sieht die Praxis der ESTV vor, missbräuchliche Rückerstattungsanträge für die Verrechnungssteuer unter Hinweis auf die unilateralen Steuerumgehungsnormen zu verweigern.⁷⁴ Die DBA mit Japan (DBA-J, Notenwechsel vom 19.1.1971), Norwegen (DBA-N, Ziff. 3 des Protokolls) und Singapur (DBA-SGP, Protokoll) verweisen direkt auf die Anwendung des BRB 1962. Obwohl die DBA mit Belgien, Italien und Frankreich eigene Missbrauchsbestimmungen enthalten, behalten sich die Vertragsstaaten vor, weitergehende Massnahmen, die ein Vertragsstaat zur Vermeidung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Entlastungen von den im anderen Vertragsstaat an der Quelle erhobenen Steuern ergriffen hat oder noch ergreifen wird, anzuwenden (Art. 22 § 1 letzter Satz DBA-B, Art. 14 Abs. 1 letzter Satz DBA-F, Art. 23 Abs. 1 letzter Satz DBA-I).⁷⁵

2.5.2.2 Integration von Bestimmungen des BRB 1962 in DBA

In den DBA mit Belgien (Art. 22), Frankreich (Art. 14) und Italien (Art. 23) finden sich wesentliche Elemente des BRB 1962 und des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA in leicht geänderter Form. Dennoch un-

terscheiden sich diese Bestimmungen in wichtigen Fragen vom BRB 1962. Der BRB 1962 findet auf alle in der Schweiz ansässigen Personen⁷⁶ oder Personengesellschaften Anwendung, die aufgrund eines DBA eine Entlastung von an der Quelle erhobenen ausländischen Steuern beanspruchen. Dagegen finden die Bestimmungen dieser DBA nur auf juristische Personen Anwendung, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind und an denen in diesem Staat nicht ansässige Personen wesentlich interessiert bzw. beteiligt sind.⁷⁷ Es ist davon auszugehen, dass die Schweiz in künftigen Revisionsverhandlungen versuchen wird, die derzeit statuierten Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Italien und Belgien zugunsten neuer Missbrauchsbestimmungen nach dem Muster der DBA mit Grossbritannien, Frankreich, Kolumbien, Chile und Taiwan zu ersetzen.⁷⁸

2.5.2.3 Einschränkung der Abkommensberechtigung

Eine offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme wird in einigen von der Schweiz abgeschlossenen DBA dadurch verhindert, dass unter bestimmten Bedingungen gewisse natürliche oder juristische Personen vom Geltungsbereich des Abkommens ausdrücklich ausgeschlossen bzw. als nicht in einem Vertragsstaat ansässig qualifiziert werden. So gelten namentlich natürliche Personen, die in der Schweiz einer Pauschal- oder Spezialbesteuerung unterliegen, unter den DBA mit Frankreich (Art. 4 Abs. 5), Deutschland (Art. 4 Abs. 6), Österreich (Art. 4 Abs. 4), Italien (Art. 4 Abs. 5), Belgien (Art. 4 Abs. 4), Kanada (Art. 4 Abs. 5), Dänemark (Art. 23 Abs. 3), USA (Art. 4 Abs. 5) und Norwegen (Art. 4 Abs. 4) als nicht ansässig im Sinn des Abkommens.⁷⁹ Gleiches gilt für Personen, die zwar im Sinn des Abkommens als ansässig betrachtet werden, aber nur scheinbar Empfänger der Einkünfte sind, während diese Einkünfte in Wirklichkeit mittelbar oder unmittelbar einer Person

74 Missbräuchlich sind Rückerstattungsanträge dann, wenn die Gesellschaft nicht darlegen kann, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftstätigkeit sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderer Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basieren und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielen (BGER 2A.239/2005, 28.11.2005; BGE 110 Ib 387).

75 Die im KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) statuierten Bona-fide-Klauseln finden auf die speziellen Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Frankreich, Belgien und Italien keine Anwendung (vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 3). In der Schweiz ansässige, ausländisch beherrschte Gesellschaften, die Abkommensvorteile nach Massgabe der DBA mit Frankreich, Belgien und Italien erlangen wollen, können sich deshalb nicht auf die Erleichterungen des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) berufen.

76 Mit Ausnahme der Bestimmung von Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962, welche nur für in der Schweiz ansässige juristische Personen gilt, an denen nicht abkommensberechtigte Personen ein wesentliches Interesse haben.

77 Durch die in den DBA angebrachten Vorbehalte zugunsten unilateraler Regeln gegen den Abkommensmissbrauch sind für in der Schweiz ansässige juristische Personen, an denen abkommensberechtigte Personen interessiert sind, weiterhin die Bestimmungen des BRB 1962 (inkl. der KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA und KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999]) relevant.

78 Das unterzeichnete, jedoch noch nicht geltende Zusatzabkommen mit Frankreich sieht als Ersatz für den zur Zeit noch geltenden Missbrauchsartikel eine neue Bestimmung für Durchlaufgesellschaften vor (vgl. die nachfolgenden Ausführungen).

79 VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, 131; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, §14 Rz 141 ff.

zugute kommen, die selbst nicht als ansässig im Sinn des Abkommens gilt.⁸⁰ Ebenso werden gewisse juristische Personen von den Abkommen ausgeschlossen, wie bspw. im DBA mit Luxemburg (Art. 28, privilegierte luxemburgische Gesellschaften) und Jamaika (Ziff. 1 des Protokolls, von Jamaika privilegierte ausländische Verkaufsgesellschaften und internationale Finanzierungsgesellschaften).⁸¹

Der gleichen Zielsetzung, nämlich der Vermeidung einer unrechtmässigen Inanspruchnahme, dienen sog. beneficial owner-Klauseln, die in zahlreiche DBA der Schweiz ausdrücklich aufgenommen wurden.⁸²

In den DBA der Schweiz mit Marokko (Art. 26 Abs. 3) und Niederlande (Art. 9 Abs. 2 lit. a (i)) wird die zusätzliche Entlastung von an der Quelle erhobenen Steuern auf Dividenden zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften von der Bedingung abhängig gemacht, dass die Verbindung der beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich den Vorteil einer Steuerentlastung zu sichern.⁸³

Eine besondere Bestimmung gegen den Abkommensmissbrauch enthält schliesslich das DBA mit den USA (Art. 22).⁸⁴ Die in Art. 22 DBA-US enthaltene limitation on benefits-Klausel bestimmt für in der Schweiz ansässige Personen, die Einkünfte aus den USA beziehen, eine sog. qualifizierte Ansässigkeitsprüfung. Nur wer als qualifiziert ansässig betrachtet wird, kann für Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat von allen im Abkommen vorgesehenen Begünstigungen profitieren. Danach haben insbesondere Unternehmen darzulegen, dass bei der Wahl der Schweiz als Ansässigkeitsstaat steuerliche Gesichtspunkte, wenn überhaupt, dann nur eine untergeordnete Rolle gespielt haben. Der Beweis der qualifizierten Ansässigkeit ist insbesondere dann erbracht, wenn die Voraussetzungen des stock exchange-Tests (Art. 22 Abs. 1 lit. e), des headquarters-Tests (Art. 22 Abs. 1 lit. d) oder des predominant interest-Tests (Art. 22 Abs. 1

lit. f) erfüllt werden. Kann der Beweis der qualifizierten Ansässigkeit im Rahmen dieser Tests nicht erbracht werden, können einer Person dennoch die Vergünstigungen dieses Abkommens gewährt werden, wenn die zuständige Behörde des Vertragsstaates, aus dem die betreffenden Einkünfte stammen, dies nach Beratung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zulässt (Art. 22 Abs. 6).⁸⁵

Die DBA mit Belgien (Art. 26 Abs. 3), Grossbritannien (Art. 24 Abs. 3) und Niederlande (Abs. 4 des Schlussprotokolls zu Art. 9) sehen die Möglichkeit vor, Missbräuche im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu verhindern.

3 Die neuen Missbrauchsbestimmungen in den Schweizer DBA

3.1 Charakteristik der neuen Missbrauchsbestimmungen

Die in den Revisionsentwürfen zum DBA mit Grossbritannien⁸⁶ und Frankreich sowie in den Entwürfen zu den neuen DBA mit Kolumbien, Chile und Taiwan enthaltenen Missbrauchsregelungen zielen allesamt auf die Bekämpfung von sogenannten Durchlaufstrukturen ab. Allerdings wurden die Missbrauchsbestimmungen nicht in allen Abkommensentwürfen auf dieselbe Weise ausgestaltet. Es lassen sich 2 Gestaltungsvarianten unterscheiden.

Die eine Gestaltungsvariante findet sich in den Entwürfen der DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan. Die im DBA mit Grossbritannien neu enthaltene Missbrauchsregelung soll hier als Musterbeispiel für die Definition einer missbräuchlichen Durchlaufstruktur gemäss dieser Variante dienen. Der revidierte Art. 3 Abs. 1 lit. 1 DBA-GB definiert eine Gewinndurchlaufregelung als:

(...) ein Geschäft oder eine Abfolge von Geschäften, das oder die so ausgestaltet ist, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige, abkommensberechtigte Person Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht und diese Einkünfte ganz oder nahezu ganz (zu irgendeinem Zeitpunkt oder in irgendeiner Form) unmittelbar oder mittelbar an eine andere Person zahlt, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig ist, und diese andere Person, wenn sie die Einkünfte unmittelbar aus dem anderen Vertragsstaat erhielt, nicht nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, oder auf andere Weise zu Vorteilen mit Bezug auf diese Einkünfte berechtigt wäre, die gleichwertig oder günstiger sind als die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nach dem vor-

80 Vgl. bspw. Art. 4 Abs. 5 lit. a DBA-I.

81 VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, 130 f. Diese Ausschussklauseln entsprechen im Wesentlichen den vom Fiskalausschuss der OECD vorgeschlagenen Regelungen.

82 Zum Konzept des beneficial owner s. die Ausführungen in BAUER-BALMELLI, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, 176; MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 777 ff.

83 Nach dem Bundesgericht ist dies dann der Fall, wenn die Muttergesellschaft keine effektive Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung nicht im Land der Muttergesellschaft besorgt werden (s. die Hinweise in Fn 74).

84 Die Bestimmungen des BRB 1962 finden keine Anwendung im Verhältnis zum DBA-US (vgl. Botschaft DBA-US, 1102; KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 4).

85 Vgl. HESS, Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung unter dem neuen schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, 179 ff.

86 In Kraft seit 1.1.2009.

liegenden Abkommen zustehenden Vorteile, und der Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung im Erlangen der Vorteile nach diesem Abkommen besteht.

In den Art. 10 - 12 des revidierten DBA mit Grossbritannien wird jeweils statuiert, dass die Entlastung aufgrund der Bestimmungen dieser Artikel nicht anwendbar ist, falls Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren «auf der Grundlage einer Gewinndurchlaufregelung oder als Teil einer solchen bezahlt werden».

Als Beispiel für die 2. Gestaltungsvariante, welche in den Entwürfen der DBA mit Frankreich und Kolumbien umgesetzt wurde, soll die im DBA mit Kolumbien verwendete Bestimmung dienen. Diese lautet wie folgt (Art. 21 DBA-COL):

1. Wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Einkünfte, die aus dem anderen Vertragsstaat stammen, unmittelbar oder mittelbar, zu irgendeinem Zeitpunkt und in irgendwelcher Form mindestens zur Hälfte an eine oder mehrere Personen weiterleitet, die nicht im anderen Vertragsstaat ansässig sind, ist dieser Teil des Einkommens von den Abkommensvorteilen ausgeschlossen.

2. Die Bestimmungen von Absatz 1 dieses Artikels sind nicht anwendbar, wenn die Gesellschaft, welche die Abkommensvorteile beansprucht, den Nachweis erbringt, dass der Hauptzweck der betreffenden Geschäftsvorfälle nicht in der Beanspruchung der von diesem Abkommen gebotenen Vorteile bestand. Diese Bedingung gilt als erfüllt, wenn der Teil des Einkommens:

- a) von der in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft an eine oder mehrere ihr nicht nahestehende Personen weitergeleitet wird, oder
- b) abkommensrechtlich gleich oder günstiger behandelt worden wäre, wenn er direkt der Person oder den Personen zugeflossen wäre, an die er weitergeleitet worden ist.

Die in den beiden erwähnten Bestimmungen aufgenommenen Durchlaufregelungen enthalten 4 Kriterien, welche für das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs erfüllt sein müssen:

- massgebliche Weiterleitung entlasteter Einkünfte;
- unmittelbare oder mittelbare Weiterleitung;
- Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person (führt zu einem Vorteil für die endbegünstigte Person);⁸⁷
- Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung liegt im Erlangen von Abkommensvorteilen.

Die neuen Missbrauchsbestimmungen stimmen im Wesentlichen mit der im OECD-Kommentar vorgeschlagenen Klausel zur Vermeidung von Durchlaufstrukturen überein.⁸⁸ Zudem scheinen sie auch eine gewisse Ähnlichkeit mit dem im BRB 1962 enthaltenen Verbot der

übermässigen Weiterleitung zu haben.⁸⁹ Grundsätzlich sind sie zudem geeignet, insbesondere dem Quellenstaat als Instrument zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch zu dienen.⁹⁰ Damit werden in der schweizerischen Abkommenspolitik, soweit ersichtlich, erstmals (mit Ausnahme von Art. 9 Abs. 2 DBA-NL und dem beneficial owner-Konzept) konkrete Bestimmungen in DBA aufgenommen, die für die Prüfung der Rückerstattungsberechtigung der schweizerischen Verrechnungssteuer gelten.⁹¹ In der folgenden Analyse werden die einzelnen Elemente ausgelegt und sowohl mit dem OECD-Kommentar also auch mit dem BRB 1962 verglichen.

3.2 Auslegung der neuen Missbrauchsbestimmungen

3.2.1 Grundsätzliche Bemerkungen zur Auslegung von DBA

Die meisten Abkommen enthalten verschiedene Legaldefinitionen von Begriffen, welche der Auslegung dienen. Diese Definitionen lösen nicht alle Probleme bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen, sie können aber immerhin einige Auslegungsschwierigkeiten vermeiden oder zumindest helfen, solche Auslegungsfragen zu lösen.⁹² Bis auf eine Ausnahme enthalten sämtliche von der Schweiz abgeschlossenen DBA eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Klausel, welche für im Abkommen nicht definierte Begriffe auf die lex fori verweist.⁹³ Allerdings erfolgt dieser Verweis unter dem Vorbehalt, dass «der Zusammenhang nichts anderes erfordert». Sofern der Zusammenhang etwas anderes erfordert, ist also nicht die lex fori massgebend, sondern es muss nach den allgemeinen Grundsätzen ausgelegt werden.⁹⁴ In der Schweiz besteht Einigkeit darüber, dass Staatsverträge – und dazu gehören auch die DBA – nach dem WÜR V (insbesondere Art. 31 - 33) bzw. dem inhaltlich übereinstimmenden Völkergewohnheitsrecht auszulegen sind.⁹⁵

Demnach ist ein Vertrag in erster Linie nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, sei-

89 S. dazu Abschn. 2.5.1.2.3.

90 Der BRB 1962 dient demgegenüber dem Ansässigkeitsstaat Schweiz als Instrument zum Schutz des Steuersubstrats des anderen Vertragsstaates.

91 Bis anhin ist der Rückerstattungsanspruch aufgrund eines DBA nach Massgabe des allgemeinen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalts geprüft worden (vgl. dazu Abschn. 2.2).

92 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 79.

93 Die Ausnahme betrifft das DBA mit den Niederlanden (vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 131).

94 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 72.

95 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 83; vgl. dazu auch Abschn. 2.3.

87 Ist nur gemäss den Missbrauchsbestimmungen in den neuen DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan Voraussetzung für einen Abkommensmissbrauch (s. nachfolgend, Abschn. 3.2.4).

88 S. dazu Abschn. 2.4.

nen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht ihres Ziels und Zwecks auszulegen.⁹⁶ Die Auslegung nach Treu und Glauben (Vertrauensprinzip) soll verhindern, dass eine Partei den Vertrag spitzfindig zum Nachteil der anderen Partei auslegt.⁹⁷ Mit der gewöhnlichen, ihr in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung ist jene Bedeutung gemeint, welche den verwendeten Ausdrücken aufgrund des Wortlauts und des betreffenden Satzzusammenhangs üblicherweise zukommt.⁹⁸ Ziel und Zweck eines DBA ist hauptsächlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Allfällige Nebenzwecke, wie bspw. die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme, können bei der Auslegung ebenfalls in Betracht gezogen werden.⁹⁹ Im Zweifelsfall ist einer DBA-Bestimmung die Bedeutung zu geben, die der Vermeidung einer Doppelbesteuerung am besten dient und am ehesten Aussicht hat, in den beiden Vertragsstaaten akzeptiert zu werden (Ziel der Entscheidungsharmonie).¹⁰⁰

Erst wenn man nach Anwendung der allgemeinen Auslegungsgrundsätze zum Schluss gelangt, dass der Zusammenhang nicht etwas anderes als den Rückgriff auf die lex fori erfordert, darf diese als ultima ratio zum Zug kommen. Dabei kommt nach den meisten dem OECD-MA folgenden DBA nur dasjenige unilaterale Recht in Betracht, welches die unter das Abkommen fallenden Steuern regelt.¹⁰¹ Beim Rückgriff auf die lex fori wenden beide Vertragsstaaten ihr eigenes Recht an. Somit lassen sich Qualifikationskonflikte nicht vermeiden.¹⁰²

3.2.2 Massgebliche Weiterleitung abkommensbegünstigter Einkünfte

Abkommensmissbrauch nach den neuen Bestimmungen setzt voraus, dass der Umfang der weitergeleiteten Ein-

künfte ein gewisses Mass annimmt. Diesbezüglich unterscheiden sich die beiden Ausgestaltungsvarianten. Mit Grossbritannien, Chile und Taiwan hat sich die Schweiz darauf geeinigt, dass die abkommensbegünstigten Einkünfte «ganz oder nahezu ganz» weitergeleitet werden müssen, um sich für einen Abkommensmissbrauch zu qualifizieren. Im Verhältnis zu Frankreich und Kolumbien wird der für einen Abkommensmissbrauch erforderliche Umfang der Weiterleitung auf «mindestens die Hälfte» der entlasteten Einkünfte festgelegt.¹⁰³

Bei der ersten Ausgestaltung («ganz oder nahezu ganz») wird auf eine genaue Umschreibung verzichtet und die Interpretation des Begriffs wird den das Abkommen anwendenden Behörden bzw. der Rechtsprechung überlassen. Die Hürde für einen Abkommensmissbrauch im Verhältnis zu Grossbritannien, Chile und Taiwan scheint jedenfalls höher zu sein als im Verhältnis zu Frankreich und Kolumbien.

Wo die Grenze zwischen «nahezu ganz» und (noch) «nicht nahezu ganz» liegt, muss auf dem Weg der Auslegung bestimmt werden. Weder die Abkommen selbst noch die zugänglichen Materialien¹⁰⁴ helfen diesbezüglich weiter. Vorliegend sind Ziel und Zweck der Bestimmungen die Verhinderung des Abkommensmissbrauchs. Dies hilft in Bezug auf die Auslegung der Bestimmungen ebenfalls nicht weiter. Somit bleibt einzig ein Rückgriff auf die lex fori und damit auf den BRB 1962. Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962 wird eine Steuerentlastung missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft, die zu einem wesentlichen Teil weitergeleitet werden. Die Praxis hat daraus gefolgert, dass eine Weiterleitung von mehr als 50 % wesentlich ist.¹⁰⁵ Ganz oder nahezu ganz scheint indessen wesentlich mehr als 50 % zu sein. Dafür spricht der unterschiedliche Wortlaut der in den zitierten Abkommen verwendeten Weiterleitungsgrenzen. Während in den Missbrauchsbestimmungen der Abkommen mit Frankreich und Kolumbien explizit der Umfang

96 Art. 31 Abs. 1 WÜRV.

97 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 74 f.

98 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 75 f. Sofern die Vertragsstaaten Bestimmungen dem OECD-Musterabkommen oder dem OECD-Kommentar entnommen haben, ist letzterer für die Ermittlung der gewöhnlichen Bedeutung von grosser Wichtigkeit, da davon ausgegangen werden kann, dass die Vertragsparteien den Bestimmungen den Sinn beimessen wollen, der ihnen im OECD-Kommentar gegeben wird.

99 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 77.

100 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 77; zum Gebot der Entscheidungsharmonie, welche von Höchstgerichten verschiedener Länder ausdrücklich anerkannt wird, s. ausführlich VOGEL/LEHNER, Einl. Rz 113 ff.

101 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 81.

102 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 133 f.

103 Dies entspricht im Resultat der Praxis zum BRB 1962. Gemäss Art. 2 Abs. 1 BRB 1962 liegt ein Missbrauch vor, wenn die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Im KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA hält die ESTV dazu fest, dass diese Voraussetzung dann erfüllt sei, wenn mehr als die Hälfte der Einkünfte zur Erfüllung der erwähnten Ansprüche verwendet werden.

104 Zugänglich sind zur Zeit die Botschaft sowie das Revisionsprotokoll zum DBA-GB (s. Botschaft DBA-GB) und die Botschaft sowie das Revisionsprotokoll zum DBA-COL (s. Botschaft DBA-COL).

105 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA Ziff. II; auch in der im OECD-Kommentar enthaltenen Muster-Weiterleitungsklausel wird für die missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA die Weiterleitung mindestens der Hälfte der abkommensbegünstigten Erträge vorausgesetzt (vgl. Abschn. 2.4)

einer schädlichen Weiterleitung definiert wird, ist davon auszugehen, dass man mit der unterschiedlichen Formulierung in den Abkommen mit Grossbritannien, Chile und Taiwan eine andere Grenze definieren wollte. Wo diese Grenze genau liegt, wird sich in der Praxis zeigen; indessen scheint uns klar, dass bei einer Weiterleitung von weniger als 90 % nicht mehr von «ganz oder nahezu ganz» gesprochen werden kann.

Neben dem Umfang der Weiterleitung stellt sich sodann die Frage nach der Art der Weiterleitung. Zu dieser Frage nehmen weder die Botschaft zur Revision des DBA mit Grossbritannien noch die Botschaft zum neuen DBA mit Kolumbien Stellung. Auch hier helfen das Ziel und der Zweck der Bestimmung nicht weiter. Hingegen findet sich im OECD-Kommentar ein Hinweis auf die gewöhnliche Bedeutung. Danach kann die Weiterleitung in Form von Zinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Anbahnungs- und Reiseaufwand oder in Form von Abschreibungen erfolgen.¹⁰⁶ Dies stimmt auch mit der *lex fori* überein.¹⁰⁷ Weil sowohl der OECD-Kommentar als auch die *lex fori* die Art der Weiterleitung gleich definieren, ist davon auszugehen, dass die Schweiz diesbezüglich ihre Praxis weiterhin zur Anwendung bringen wird. Gestützt auf obige Ausführungen steht ein solches Vorgehen im Einklang mit den geltenden Auslegungsregeln des Völkerrechts.

3.2.3 Mittelbare oder unmittelbare Weiterleitung

Zum Begriff der mittelbaren oder unmittelbaren Weiterleitung finden sich weder in den Abkommenstexten noch in den zugänglichen Materialien irgendwelche Hinweise. Allerdings scheint der Wortlaut insbesondere hinsichtlich der unmittelbaren Weiterleitung klar zu sein. Ausgehend vom Ziel und Zweck sowie der Bedeutung der Bestimmung im Gesamtkontext kann eine mittelbare Weiterleitung nur dann vorliegen, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte via eine andere, in der Schweiz oder im anderen Vertragsstaat ansässige zwischengeschaltete Person ins Ausland weitergeleitet werden. In Bezug auf dieses Merkmal entsprechen die neuen Missbrauchsbestimmungen der Musterklausel des OECD-Kommentars und dem BRB 1962.¹⁰⁸

3.2.4 Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person

Dass die endbegünstigte Person durch die Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person einen Vorteil erlangt, welchen sie bei direkter Anwendung des DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, nicht erlangt hätte, ist lediglich in den Missbrauchsbestimmungen der neuen DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan Voraussetzung für einen Abkommensmissbrauch. In den Missbrauchsbestimmungen der DBA mit Frankreich und Kolumbien ist dieses Merkmal nicht im Tatbestand des Abkommensmissbrauchs enthalten, sondern Teil der Bona-fide-Klausel. Gelingt der Nachweis, dass die endbegünstigte Person durch die Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person keinen Vorteil im Vergleich zu einem direkten Zufluss erlangt, kann gemäss der in diesen Abkommen enthaltenen Bona-fide-Klausel kein Abkommensmissbrauch vorliegen, da der Hauptzweck nicht im Erlangen der Abkommensvorteile besteht. In dieser Hinsicht entsprechen die Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Frankreich und Kolumbien der im OECD-Kommentar als Ergänzung zur Durchlaufklausel vorgeschlagenen, alternativen Entlastungsbestimmung.¹⁰⁹

Was unter den Begriff des Abkommensvorteils zu subsumieren ist, scheint ausreichend klar zu sein und bedarf keiner Auslegung. Häufig liegt der angestrebte Vorteil – dies hat die Praxis zum BRB 1962 gezeigt – in der Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Es ist indessen auch möglich, dass durch die Zwischenschaltung eine andere, für die endbegünstigte Person vorteilhaftere, Zuteilung des Besteuerungsrechts erreicht werden kann.¹¹⁰

In Bezug auf die zwischengeschaltete abkommensberechtigte Person schränken die Missbrauchsbestimmungen in den Entwürfen der DBA mit Frankreich und Kolumbien den persönlichen Anwendungsbereich auf Gesellschaften ein, währenddem nach den übrigen Missbrauchsbestimmungen grundsätzlich jede abkommensberechtigte Person für die missbräuchliche Weiterleitung in Frage kommt. Die im OECD-Kommentar enthaltene Musterklausel schränkt den persönlichen Anwendungsbereich ebenfalls auf zwischengeschaltete Gesellschaften ein,¹¹¹ wogegen der BRB 1962 allgemein von «abkommensberechtigten Personen» spricht.¹¹²

¹⁰⁶ OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 17.

¹⁰⁷ Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA Ziff. II.1.

¹⁰⁸ Im BRB 1962 wird in der deutschen Fassung zwar die Wendung «direkte und indirekte» Weiterleitung verwendet; die beiden Ausdrücke sind indessen synonym (vgl. KS 1962 Ziff. II.1. sowie LUTZ, 55, mwH). In den bei den Verhandlungen verwendeten englischen oder französischen Abkommenstexten wurden die Wendungen «directly or indirectly» bzw. «directement ou indirectement» ebenfalls verwendet.

¹⁰⁹ Vgl. dazu Abschn. 2.4.

¹¹⁰ Um Missbräuche dieser Art zu vermeiden, würde sich eine sog. Steuerbetragsklausel nach dem Muster von OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 19 lit. c am besten eignen.

¹¹¹ S. dazu Abschn. 2.4.

¹¹² S. dazu Abschn. 2.5.1.2.3.

3.2.5 Hauptzweck: Erlangen von Abkommensvorteilen

Der Anwendungsbereich einer Abkommensmissbrauchsvorschrift wird auf Fälle beschränkt, in denen die Ausgestaltung das Erlangen von Abkommensvorteilen zum Hauptzweck hat. Dies gilt jedoch nur dann, wenn Abkommensvorteile zu mehr als der Hälfte bzw. ganz oder überwiegend an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Innerhalb der zulässigen Weiterleitungsgrenzen ist demnach eine Verweigerung von Abkommensvergünstigungen nicht zulässig. Insoweit als Abkommensvorteile zu mehr als der Hälfte bzw. ganz oder überwiegend an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden, ist der Nachweis zu erbringen, dass die Person nicht hauptsächlich zum Zweck der Erlangung der Abkommensvorteile zwischengeschaltet wurde.

Ob eine Zwischenschaltung hauptsächlich zur Erlangung von Abkommensvorteilen vorgenommen wurde, kann im Einzelfall schwierig zu beurteilen sein. Die neuen Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Frankreich und Kolumbien enthalten deshalb eine Bona-fide-Klausel. Der Nachweis, dass der Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung nicht im Erlangen der Abkommensvorteile liegt, gilt als erbracht, wenn die Weiterleitung an nicht nahestehende Personen erfolgt oder wenn die Empfängerin der weitergeleiteten Erträge aus der Zwischenschaltung einer Gesellschaft abkommensrechtlich keinen Vorteil erlangt (alternative Entlastungsbestimmung). In den übrigen Fällen sowie generell unter den neuen Bestimmungen mit Grossbritannien, Chile und Taiwan liegt es am Steuerpflichtigen, diesen Nachweis zu erbringen. Mit Blick auf die geltende Praxis zum BRB 1962 wird dieser Nachweis wohl in einer ähnlichen, standardisierten Form zu erbringen sein.¹¹³

Mit dem Erlass des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) hat sich die Schweiz dazu bekannt, aktive und börsenkotierte Gesellschaften aus dem Anwendungsbereich der Durchlaufregelung auszunehmen.¹¹⁴ Eine solche Aktivitäts- und Börsenklausel fehlt zwar in den neuen Missbrauchsbestimmungen. Es liegt jedoch auf der Hand, dass der Hauptzweck einer aktiven Gesellschaft im Sinne des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) nicht im Erlangen von

Abkommensvorteilen liegen kann; dasselbe gilt für eine börsenkotierte Gesellschaft. Damit kann aus schweizerischer Sicht zur Auslegung des Begriffs «Hauptzweck der Erlangung von Abkommensvorteilen» die bundesgerichtliche Praxis zum abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt (bzw. zu Art. 9 Abs. 2 DBA-NL) verwendet werden. Durchlaufstrukturen sind dann nicht missbräuchlich, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft eine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung sich im Land der errichteten Zwischengesellschaft befinden.¹¹⁵ Obwohl sich die neuen Missbrauchsbestimmungen nach der hier vertretenen Auffassung diesbezüglich materiell nicht vom BRB 1962 unterscheiden, wäre es wünschenswert gewesen, die Vertragsstaaten wären dem Vorschlag im OECD-Kommentar gefolgt und hätten die Missbrauchsbestimmungen um eine Aktivitäts- und Börsenklausel ergänzt.¹¹⁶ Aus schweizerischer Sicht hätte damit sichergestellt werden können, dass im Zweifelsfall auch der andere Vertragsstaat aktive und börsenkotierte Gesellschaften vom Anwendungsbereich der Missbrauchsbestimmung ausschliesst.

3.3 Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum unilateralen Recht

3.3.1 Im Allgemeinen

Mit der Aufnahme der neuen Missbrauchsbestimmungen in verschiedene DBA stellt sich die Frage, wie sich diese zum Landesrecht, insbesondere zum BRB 1962, verhalten. Allgemein gilt der vom schweizerischen Bundesgericht bestätigte Grundsatz, dass Völkerrecht dem Landesrecht vorgeht.¹¹⁷ D. h., dass die unilateralen Vorschriften Grundlage für die unilaterale Besteuerung bleiben; sie sind aber insoweit nicht anzuwenden, als sie mit dem DBA in Widerspruch treten.¹¹⁸

3.3.2 Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum BRB 1962

Vorab ist festzuhalten, dass die neuen Missbrauchsbestimmungen einzig Durchlaufstrukturen im Visier haben, währenddem der BRB 1962 neben dem Tatbestand der übermässigen Weiterleitung weitere 3 Tatbestände kennt.¹¹⁹ Es stellt sich somit die Frage, ob der BRB 1962 neben diesen abkommensrechtlichen Bestimmungen

113 Die abkommensberechtigte Person hat im Anwendungsbereich des BRB 1962 mit Formular R-Mb KS 1999 (abrufbar unter www.estv.admin.ch) eine Erklärung abzugeben, aufgrund welcher festgestellt wird, ob der BRB 1962 im Einzelfall zur Anwendung gelangt.

114 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) Ziff. 1 und 2.

115 Vgl. vorne, Abschn. 2.2.

116 S. dazu Abschn. 2.4.

117 Vgl. BGE 117 Ib 370.

118 S. dazu Abschn. 2.1 (insbesondere Fn 6) sowie auch die Bemerkung der Schweiz zu Art. 1 OECD-MA in OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 27.9.

119 S. dazu Abschn. 2.5.1.2.3.

weiterhin zur Anwendung gelangt. Dies muss vorab anhand der im vorangehenden Abschnitt erwähnten allgemeinen Grundsätze entschieden werden.

Der BRB 1962 steht grundsätzlich nicht im Widerspruch zu den neuen Missbrauchsbestimmungen. Einzig in Bezug auf den Umfang der Weiterleitung ist ein Unterschied im Verhältnis zu den Bestimmungen der neuen DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan auszumachen, da dort eine ganze oder nahezu ganze Weiterleitung vorausgesetzt wird. Diesbezüglich gehen die neuen Missbrauchsbestimmungen dem BRB 1962 vor. Ansonsten steht der Anwendung des BRB 1962 neben den neuen Missbrauchsbestimmungen wohl nichts im Wege.¹²⁰

Allerdings stellt sich hier die Frage, ob dies sinnvoll sei. Dies ist indessen keine steuerrechtliche, sondern eine steuerpolitische Frage, weshalb keine abschliessende Antwort darauf gegeben werden kann.

Fest steht, dass mit dem Inkrafttreten der neuen Missbrauchsbestimmungen eine grundlegende Änderung der Konzeption einhergehen wird. Die Vertragsstaaten haben sich in den (Revisions-)Entwürfen darauf geeinigt, Abkommensmissbräuche mittels einer Durchlaufklausel zu bekämpfen. Damit haben sie definiert, unter welchen Voraussetzungen nach übereinstimmender Auffassung ein Abkommensmissbrauch vorliegt. Bei der Umsetzung der neuen Missbrauchsbestimmungen werden die Vertragsstaaten selbst für die richtige Anwendung dieser Bestimmungen sorgen und somit den Schutz ihres Steuersubstrats mit entsprechenden Massnahmen sicherstellen. Die Tatsache, dass sich in den Abkommen kein Hinweis darauf findet, dass neben den abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen auch unilaterale Missbrauchsregelungen zur Anwendung gelangen sollen, kann als Indiz dafür gewertet werden, dass es das Ziel der Vertragsstaaten war, den Abkommensmissbrauch im bilateralen Verhältnis mit der abkommensrechtlichen Durchlaufklausel abschliessend zu regeln. Dafür spricht auch der Umstand, dass der im geltenden DBA mit Frankreich enthaltene Vorbehalt zugunsten unilateraler Missbrauchsbestimmungen mit der Revision ersatzlos gestrichen wurde.

Zudem ist festzuhalten, dass diejenigen Staaten, welche ihr eigenes Steuersubstrat gegen Abkommensmissbräuche schützen wollen, längst dazu übergegangen sind, dies mit eigenen, unilateralen oder aber mit abkommensrechtlichen Regelungen sicherzustellen. Es gibt deshalb wohl kaum noch einen Staat, welcher im bilateralen Ver-

hältnis mit der Schweiz darauf vertraut, dass die Schweiz sein Steuersubstrat mit dem BRB 1962 schützt. Dies spricht allgemein dafür, dass aus schweizerischer Sicht beim Vorliegen von abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen entgegen der Auffassung des Bundesgerichts¹²¹ auf die Anwendung des BRB 1962 verzichtet werden kann.

4 Ergebnis und Ausblick

Die Schweiz verzichtete bisher, mit wenigen Ausnahmen,¹²² auf die Aufnahme umfassender Missbrauchsbestimmungen in ihre Abkommen. Diese Abkommenspolitik widerspiegelte sich letztmals bei der Revision des DBA mit Deutschland, als sich die beiden Vertragsstaaten darauf einigten, die bisherige Missbrauchsbestimmung gegen einen Verweis auf die landesrechtlichen Normen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs zu ersetzen.

Mit den ausgehandelten DBA mit Kolumbien, Chile und Taiwan (privatrechtlicher Vertrag) sowie den revidierten Protokollen mit Grossbritannien und Frankreich finden neu eigentliche Missbrauchsbestimmungen gegen Durchlaufstrukturen Eingang in bilaterale Verträge der Schweiz. Diese Missbrauchsbestimmungen können sowohl vom Ansässigkeits- als auch vom Quellenstaat als Instrument zum Schutz des eigenen Steuersubstrats eingesetzt werden. Damit wird der Schweiz erstmals (ausser mit Art. 2 Abs. 2 DBA-NL) als Quellenstaat die Möglichkeit geboten, aufgrund einer ausdrücklichen abkommensrechtlichen Norm unter bestimmten Voraussetzungen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu verweigern. Wie aufgezeigt, wird dies jedoch nur unter den Voraussetzungen möglich sein, dass Abkommensvorteile zu mehr als der Hälfte bzw. ganz oder nahezu ganz nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommen und der Hauptzweck der Gestaltung nicht in der Erlangung von Abkommensvorteilen besteht. Sofern die zwischengeschaltete Person nachzuweisen vermag, dass sie eine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung wahrnimmt, kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum allgemeinen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt von DBA nicht von einer Umgehung im Sinn der Missbrauchs-klauseln ausgegangen werden. Soweit die Schweiz als Ansässigkeitsstaat einer Durchlaufperson fungiert, gelangen grundsätzlich auch weiterhin die Regelungen des BRB 1962

120 Dies deckt sich auch mit der in Fn 13 zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche die Definition des Abkommensmissbrauchs nach dem BRB 1962 als völkerrechtlich zulässig qualifiziert.

121 S. Fn 13.

122 S. die DBA mit Frankreich (Art. 14), Belgien (Art. 22), Italien (Art. 23), Niederlande (Art. 9 Abs. 2) und den USA (Art. 22).

zur Anwendung. Die neuen Missbrauchsnormen schränken jedoch den BRB 1962 insoweit ein, als sie mildere Voraussetzungen betreffend die Qualifikation von schädlichen Durchlaufstrukturen vorsehen.

Die Aufnahme von bilateralen Missbrauchsbestimmungen zur Bekämpfung von Durchlaufstrukturen ist grundsätzlich zu begrüßen. Überlässt das DBA die Normierung des Abkommensmissbrauchs nämlich dem Quellen- bzw. dem Empfängerstaat, können die beiden Vertragsstaaten den Abkommensmissbrauch nach eigener Auffassung definieren. Was gemäss der Rechtsauffassung der einzelnen Vertragsstaaten einen Abkommensmissbrauch darstellt, kann zuweilen erheblich voneinander abweichen. Selbst wenn sich die Staaten bei der Aushandlung eines Abkommens noch darüber einig sind, welche Fälle mit landesrechtlichen Missbrauchsvorschriften bekämpft werden sollen, so kann die Anpassung des unilateralen Rechts zu einer Ausweitung der Missbrauchstatbestände führen. Insbesondere Hochsteuermächtigkeiten tendieren dazu, unter dem Titel des Abkommensmissbrauchs unilaterale Regeln zu erlassen, die de facto nicht mehr auf die Verhinderung von Abkommensmissbräuchen abzielen, sondern vielmehr der generellen Sicherung des eigenen Steuersubstrats dienen. Als Beispiel sei hier die jüngst erfolgte Verschärfung der deutschen Missbrauchsvorschrift von § 50d Abs. 3 EStG per 1.1.2007 genannt, welche insbesondere schweizerische Holdinggesellschaften bei der Inanspruchnahme des DBA-D vor neue Herausforderungen stellt.¹²³ Dieses Beispiel zeigt, dass landesrechtliche Missbrauchsbestimmungen dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit und einer einfachen und klaren Rechtsanwendung von DBA widersprechen.¹²⁴ Inwieweit der BRB 1962 zum Schutze von ausländischem Steuersubstrat in Zeiten von bilateralen und teilweise ausufernden unilateralen Missbrauchsbestimmungen weiterhin von Bedeutung ist, bleibt offen. Nach Auffassung der Autoren hat der BRB 1962 seine Existenzberechtigung längst verloren und gehört abgeschafft.¹²⁵

Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, FStR 2002, 162 ff.
– in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

HESS ERIC, Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung unter dem neuen schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 67 (1998/99), 177 ff.

HINNY PASCAL/KRONAUER MARKUS, Erleichterungen beim Missbrauchsbeschluss (BRB 1962), ST 1999, 255 ff.

HOBE STEPHAN, Einführung in das Völkerrecht, 9. A., Tübingen 2008

HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts, 2. A., Bern u. a. 1993, 47 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantones und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern u. a. 2001

JAKOB WALTER/KUBAILE HEIKO, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, FStR 2007, 209 ff.

KRAFT GERHARD, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. Zur Problematik des «Treaty Shopping» unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991

LANG MICHAEL, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., Wien 2002

LANG MICHAEL/MÖSSNER JÖRG M./WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005

LÜTHI DANIEL, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern u. a. 1993, 381 ff.

LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich u. a. 2005

123 S. dazu JAKOB/KUBAILE, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland.

124 LUTZ, Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, 192.

125 Das gilt umso mehr, als ausländische Steuerbehörden nach Erfahrung der Autoren keine oder fast keine Kenntnis mehr davon haben, dass die Schweiz für sie Geld eintreibt.

- Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, FSr 2002, 184 ff.

LYONS SUSAN M., International Tax Glossary, 3. A., Amsterdam 1996

MASSHARDT HEINZ, Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 31 (1962/63), 225 ff.

MATTEOTTI RENÉ, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 75 (2006/07), 767 ff.

METZGER DIETER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, ASA 59 (1990/1991), 13 ff.

OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch – Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, ST 2006, 773 ff.

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FSr 2006, 222 ff.

SCHÖN WOLFGANG, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, iStR 1996, Beihefter zu H. 2, 1 ff.

VOGEL KLAUS, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern u. a. 1995, 461 ff.

- Steuerumgehung und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wilhelm Haarmann (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Köln 1994

VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008

VON SIEBENTHAL RUDOLF, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern u. a. 1993, 124 ff.

WURM FELIX J., Treaty Shopping in the 1992 OECD Model Convention, intertax 1992, 658 ff.

Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Praxis, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer, Therwil/Basel (Loseblatt)

Tax Treaty Override, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Paris 1989

US MC 2006, United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, U. S. Dept. of the Treasury (www.treas.gov/offices/tax-policy/library/model006.pdf)

Rechtsquellen

BB Durchführung der DBA, BB über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vom 22.6.1951), SR 672.2

BRB 1962, BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Verhandlungsprot.) (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (abgeschlossen am 28.8.1978), SR 0.672.917.21

DBA-COL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kolumbien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.10.2007), BBl 2008, 4479 ff. (Protokoll vom 26.10.2007 s. BBl 2008, 4498 ff.)

DBA-CR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Costa Rica zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Ver-

Berichte, Sammelwerke

OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on

- mögen (im März 2006 paraphiert; noch nicht unterzeichnet)
- DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711 (Revisionsprotokoll vom 26.6.2007 s. Notenwechsel vom 26.6.2007, BBl 2008, 7671; voraussichtliches Inkrafttreten: 1.1.2009/10)
- DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41
- DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Notenwechsel) (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31
- DBA-JA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Jamaika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.12.1994), SR 0.672.945.81
- DBA-L, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81
- DBA-MA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs Marokko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Anhang) (vom 31.3.1996), SR 0.672.954.91
- DBA-N, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 7.9.1987), SR 0.672.959.81
- DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61
- DBA-RCH, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 2.4.2008), BBl 2008, 8871 ff.
- DBA-SGP, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 25.11.1975), SR 0.672.968.91
- DBA-TAIWAN, Vertrag zwischen dem «Trade Office of Swiss Industries, Taipei» und der «Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland» zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 8.10.2007) (privatrechtlicher Vertrag, der im Rahmen eines BG umgesetzt werden soll)
- DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61
- EStG, Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, S. 4210, BGBl I 2003, S. 179
- Statut des Internationalen Gerichtshofs (vom 26.6.1945), SR 0.193.501
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211
- WÜRv, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111
- ZBstA, 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 (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81

Materialien

Botschaft DBA-COL, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Kolumbien (vom 21.5.2008), BBl 2008, 4467 ff.

Botschaft DBA-GB, Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (vom 27.8.2008), BBl 2008, 7655 ff.

Botschaft DBA-RCH, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Chile (vom 29.10.2008), BBl 2008, 8857 ff.

Botschaft DBA-US, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 10.3.1997), BBl 1997 II, 1085 ff.

Botschaft Durchführung der DBA, Botschaft über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vom 29.5.1951), BBl 1951 II, 296 ff.

Praxisanweisungen

FAQ KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) – KS vom 17.12.1998 (KS 1999). Häufig gestellte Fragen (FAQ) bezüglich des KS 1999, publ. auf <http://www.estv.admin.ch/d/dba/themen/missbrauch.htm>

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962/KS 1999) (vom 17.12.1998 [inkl. Ergänzung vom Dez. 2001])

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 31.12.1962)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

MB S-02.111 der ESTV – Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen (vom 29.1.1999)

RS Zinssätze/geldwerte Leistungen, RS (2-045-DV-2008-d) der ESTV – Zinssätze 2008 für die Berechnung der geldwerten Leistungen (vom 1.2.2008)

Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (2. Teil)

Stefan Oesterheld/Maurus Winzap

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

| | |
|------------|---|
| 1 | Einleitung |
| 2 | Besteuerung von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK |
| 2.1 | Einkommens- und Gewinnsteuer |
| 2.2 | Kapitalsteuer |
| 2.3 | Emissionsabgabe |
| 2.4 | Umsatzabgabe |
| 2.4.1 | Kollektive Kapitalanlagen sind keine Effektenhändler |
| 2.4.2 | Kollektive Kapitalanlagen als befreite Anleger |
| 2.5 | Verrechnungssteuer (Erhebung) |
| 2.5.1 | Steuertatbestand |
| 2.5.2 | Steuersubjekt |
| 2.5.3 | Meldeverfahren für institutionelle Anleger |
| 2.5.4 | Affidavitverfahren für ausländische Anleger |
| 3 | Besteuerung der Anleger von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK |
| 3.1 | Einkommens- und Gewinnsteuer |
| 3.1.1 | Anteile im Privatvermögen |
| 3.1.2 | Anteile im Geschäftsvermögen |
| 3.2 | Vermögenssteuer |
| 3.3 | Umsatzabgabe |
| 3.3.1 | Ausgabe von Anteilen |
| 3.3.2 | Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung von Anteilen |
| 3.3.3 | Entgeltliche Übertragung von Anteilen |
| 3.3.4 | Rückgabe von Anteilen |
| 3.3.5 | Tausch von Anteilen |
| 3.3.6 | Ausschüttungen von steuerbaren Urkunden durch Fonds |
| 3.4 | Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen |
| 3.4.1 | Inländische Anleger |
| 3.4.2 | Ausländische Anleger |

In dieser Ausgabe:

| | |
|------------|--|
| 4 | Immobilienfonds |
| 4.1 | Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz |
| 4.1.1 | Besteuerung auf Stufe Fonds |
| 4.1.1.1 | Gewinnsteuer |
| 4.1.1.1.1 | Bemessungsgrundlage |
| 4.1.1.1.2 | Steuersatz |
| 4.1.1.1.3 | Steuersubjekt |
| 4.1.1.1.4 | Befreiung von Fonds mit institutionellen Investoren (Art. 56 lit. j DBG) |
| 4.1.1.2 | Kapitalsteuer |
| 4.1.1.3 | Grundstückgewinnsteuer |
| 4.1.1.4 | Handänderungssteuer |
| 4.1.1.5 | Grundbuchgebühren |
| 4.1.1.6 | Liegenschaftssteuern |
| 4.1.1.7 | Verrechnungssteuer |
| 4.1.2 | Besteuerung der Anleger von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz |
| 4.1.2.1 | Einkommens- und Gewinnsteuer |
| 4.1.2.2 | Vermögens- und Kapitalsteuer |
| 4.2 | Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz |
| 4.2.1 | Grundstückgewinnsteuer |
| 4.2.1.1 | Veräußerung von Grundstücken durch die Immobiliengesellschaft |
| 4.2.1.2 | Veräußerung von Anteilen einer Immobilien-gesellschaft durch den Fonds |
| 4.2.1.3 | Veräußerung einer Immobiliengesellschaft durch eine ausländische kollektive Kapitalanlage |
| 4.2.1.4 | Veräußerung von Anteilen an einer Fondsleitungs-gesellschaft oder kollektiven Kapitalanlage |
| 4.2.2 | Handänderungssteuern und Grundbuchgebühren |
| 4.2.2.1 | Veräußerung von Grundstücken durch die Immobiliengesellschaft |
| 4.2.2.2 | Veräußerung von Anteilen einer Immobilien-gesellschaft durch den Fonds |
| 4.2.2.3 | Veräußerung von Anteilen an einer Fondsleitungs-gesellschaft oder kollektiven Kapitalanlage |
| 4.3 | Umwandlung eines Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz in einen Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz |
| 5 | SICAF |
| 5.1 | Besteuerung auf Stufe SICAF |
| 5.1.1 | Gewinn- und Kapitalsteuer |
| 5.1.2 | Stempelabgaben |
| 5.1.3 | Verrechnungssteuer |
| 5.2 | Besteuerung der Anleger in SICAF |
| 5.2.1 | Einkommens- und Gewinnsteuer |

| | |
|------------|--|
| 5.2.2 | Vermögens- und Kapitalsteuer |
| 5.2.3 | Umsatzabgabe |
| 5.2.4 | Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden |
| 5.2.4.1 | Inländische Anleger |
| 5.2.4.2 | Ausländische Anleger |
| 6 | Nicht dem KAG unterstellte kollektive Kapitalanlagen |
| 6.1 | Anlagestiftungen |
| 6.1.1 | Gewinn- und Kapitalsteuer |
| 6.1.2 | Stempelabgaben |
| 6.1.3 | Verrechnungssteuer |
| 6.2 | Interne Sondervermögen |
| 6.2.1 | Gewinn- und Kapitalsteuer |
| 6.2.2 | Stempelabgaben |
| 6.2.2.1 | Besteuerung auf Stufe interne Sondervermögen |
| 6.2.2.2 | Besteuerung der Anleger von internen Sondervermögen |
| 6.2.2.3 | Umwandlung von internen Sondervermögen in andere kollektive Kapitalanlagen |
| 6.2.3 | Verrechnungssteuer |
| 6.3 | Investmentclubs |
| 6.3.1 | Gewinn- und Kapitalsteuer |
| 6.3.2 | Stempelabgaben |
| 6.3.3 | Verrechnungssteuer |
| 6.4 | Derivate und strukturierte Produkte |
| 6.4.1 | Verrechnungssteuer |
| 6.4.2 | Stempelabgaben |
| 6.4.3 | Einkommens- und Gewinnsteuer des Anlegers |
| | Literatur |
| | Berichte |
| | Rechtsquellen |
| | Materialien |
| | Praxisanweisungen |

In der nächsten Ausgabe:

| | |
|------------|--|
| 7 | Ausländische kollektive Kapitalanlagen |
| 7.1 | Besteuerung ausländischer kollektiver Kapitalanlagen in der Schweiz |
| 7.2 | Besteuerung schweizerischer Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen |
| 7.2.1 | Einkommens- und Gewinnsteuer |
| 7.2.2 | Umsatzabgabe |
| 7.2.3 | Rückerstattung der Quellensteuern auf ausländischen kollektiven Kapitalanlagen |
| 8 | EU-Zinsbesteuerung |
| 9 | Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Erträgen kollektiver Kapitalanlagen |
| 9.1 | Inländische kollektive Kapitalanlagen |
| 9.1.1 | Vertragliche Anlagefonds |
| 9.1.2 | SICAV |
| 9.1.3 | KGK |
| 9.1.4 | SICAF |
| 9.1.5 | Anlagestiftungen |

| | |
|-------------|--|
| 9.1.6 | Bankinterne Sondervermögen |
| 9.2 | Ausländische kollektive Kapitalanlagen |
| 10 | Rückerstattung ausländischer Quellensteuern auf Erträgen kollektiver Kapitalanlagen |
| 10.1 | Inländische kollektive Kapitalanlagen |
| 10.1.1 | Vertragliche Anlagefonds |
| 10.1.2 | SICAV |
| 10.1.3 | KGK |
| 10.1.4 | SICAF |
| 10.1.5 | Anlagestiftungen |
| 10.1.6 | Bankinterne Sondervermögen |
| 10.2 | Ausländische kollektive Kapitalanlagen |
| 11 | Carried Interest und Performance Fees |

4 Immobilienfonds

Bei einem Immobilienfonds iSv Art. 58 KAG handelt es sich um eine offene kollektive Kapitalanlage, d. h. um einen vertraglichen Anlagefonds oder um eine SICAV. Auch bei der KGK kann zu einem gewissen Grad in Immobilien investiert werden.¹⁸⁰ Auch wenn Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG auf «Immobilienfonds iSv Art. 58 KAG» Bezug nehmen, sind damit nicht bloss vertragliche Anlagefonds und SICAV, sondern auch KGK, welche (direkt) in Immobilien investieren, gemeint.¹⁸¹

Ein Immobilienfonds kann entweder direkt (kollektive Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz)¹⁸² oder indirekt über Immobiliengesellschaften (kollektive Kapitalanlage mit indirektem Grundbesitz)¹⁸³ in Grundstücke investieren. Sodann kann ein Immobilienfonds auch durch Investments in andere Immobilienfonds bis zu einem gewissen Grad in Grundstücke investieren.¹⁸⁴

Steuerlichen Sonderregeln untersteht lediglich die kollektive Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz.¹⁸⁵ Kollektive Kapitalanlagen mit indirektem Grundbesitz wer-

180 Art. 103 Abs. 2 KAG iVm Art. 121 Abs. 1 KKV (vgl. HASENBÖHLER ET AL., Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Rz 590).

181 S. dazu hinten, Abschn. 4.1.1.1.

182 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a KAG.

183 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b KAG, wonach sich ein Immobilienfonds an Immobiliengesellschaften beteiligen darf, deren Zweck einzig der Erwerb und Verkauf oder die Vermietung und Verpachtung eigener Grundstücke ist, sofern mindestens zwei Drittel ihres Kapitals und der Stimmen im Immobilienfonds vereinigt sind.

184 Art. 58 Abs. 1 lit. c KAG, wonach ein Immobilienfonds bis höchstens 25 % des Gesamtfondsvermögens in andere Immobilienfonds und börsennotierte Immobiliengesellschaften investieren kann.

185 S. dazu hinten, Abschn. 4.1.

den wie Effektenfonds besteuert, weshalb an dieser Stelle bloss die Grundsteuern behandelt werden.¹⁸⁶

Wenn von «kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz» die Rede ist, sind damit bloss vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK gemeint.¹⁸⁷ Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF)¹⁸⁸ fallen nicht unter diesen Begriff. Mit Bezug auf die Gewinnsteuer,¹⁸⁹ die Stempelabgaben¹⁹⁰ sowie die Verrechnungssteuer¹⁹¹ wird dies für SICAF explizit im Gesetz erwähnt. Dies betrifft aber auch die anderen Steuerarten (d. h. Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer sowie Vermögenssteuer bzw. Kapitalsteuer beim Anleger wie auch Verrechnungssteuer bzw. Kapitalsteuer auf der Stufe des Fonds). Die Besteuerung von SICAF, welche in Immobilien investieren, wird an anderer Stelle behandelt.¹⁹²

4.1 Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz

Den Besteuerungsregeln des Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz unterliegen vertragliche Anlagefonds, SICAV sowie KGK,¹⁹³ welche entweder direkt Eigentümer von (inländischen oder ausländischen) Grundstücken sind oder in andere Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz investieren.¹⁹⁴

4.1.1 Besteuerung auf Stufe Fonds

4.1.1.1 Gewinnsteuer

Art. 49 Abs. 2 Satz 1 StHG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG stellen «kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nach Art. 58 KAG» den übrigen juristischen Personen gleich. Da sich Art. 58 KAG nur auf offene kollektive Kapitalanlagen (d. h. auf vertragliche Anlagefonds und SICAV, nicht aber auf KGK) bezieht, stellt sich die Frage, ob auch KGK mit direktem Grundbesitz wie eine übrige juristische Person besteuert werden¹⁹⁵. Dies muss klarerweise bejaht werden. Der Verweis auf Art. 58

KAG in Art. 49 Abs. 2 Satz 1 StHG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG ist ein gesetzgeberisches Versehen. Dies ergibt sich aus Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG, welcher beim Anleger die Erträge aus direktem Grundbesitz von kollektiven Kapitalanlagen ohne weitere Einschränkungen freistellt.

Vertragliche Anlagefonds, SICAV sowie KGK sind Steuersubjekte der Gewinnsteuer, falls und insoweit sie direkten Grundbesitz halten.¹⁹⁶ Keine Sonderregeln gelten hingegen für SICAF mit direktem Grundbesitz.¹⁹⁷ Auch ausländische kollektive Kapitalanlagen, die schweizerische Liegenschaften im Direktbesitz halten, unterliegen den Besteuerungsregeln von Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG.¹⁹⁸ Zur Steuerbefreiung von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz mit ausschliesslich institutionellen Anlegern s. hinten, Abschnitt 4.1.1.1.4.

4.1.1.1.1 Bemessungsgrundlage

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK unterliegen nur für den Ertrag aus direktem Grundbesitz der Gewinnsteuer.¹⁹⁹ Andere Einkünfte einer solchen kollektiven Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz werden von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Insofern werden vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK für die Zwecke der direkten Steuern²⁰⁰ als teiltransparent behandelt. Zum direkten Grundbesitz zählen zunächst inländische Grundstücke iSv Art. 655 ZGB.²⁰¹ Auch ausländische (direkt gehaltene) Immobilienwerte gelten als direkter Grundbesitz. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG, welcher auf den Immobilienfonds gemäss Art. 58 KAG verweist, sowie Art. 59 Abs. 1 lit. d KAG, welcher solchen Immobilienfonds Anlagen in ausländischen Immobilienwerten, die hinreichend

186 S. dazu hinten, Abschn. 4.2.

187 Der Verweis von Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG auf «Immobilienfonds iSv Art. 58 KAG», d. h. bloss auf offene kollektive Kapitalanlagen (vertragliche Anlagefonds und SICAV), nicht aber auf KGK, ist ein gesetzgeberisches Versehen (s. dazu hinten, Abschn. 4.1.1.1).

188 iSv Art. 110 KAG.

189 Vgl. Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 StHG.

190 Art. 4 Abs. 2 StG.

191 Art. 9 Abs. 3 Satz 2 VStG.

192 S. dazu hinten, Abschn. 5.

193 Entgegen dem Wortlaut von Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG (s. dazu hinten, Abschn. 4.1.1.1).

194 Dies ist gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. c KAG bis zum Umfang von 25 % des Gesamtfondsvermögens möglich.

195 KGK können nämlich auch in Immobilien investieren (vgl. Art. 103 Abs. 2 KAG iVm Art. 121 Abs. 1 KKV).

196 Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG. Dies war bereits unter dem AFG so (vgl. dazu HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 222 ff.; LOCHER, Art. 49 DBG N 16 ff.; SPRING, Die Besteuerung der Immobilienanlagefonds nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 405 ff.; TORRIONE, L'imposition des fonds de placement immobiliers, 257 ff.).

197 Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 StHG; s. dazu hinten, Abschn. 5.

198 S. dazu unten, Abschn. 7.

199 Art. 66 Abs. 3 DBG bzw. Art. 26 Abs. 3 StHG.

200 Eine solche, teiltransparente Behandlung erfolgt nicht nur für die Gewinnsteuer, sondern für alle direkten Steuern (Kapitalsteuer und Verrechnungssteuer auf der Stufe des Fonds, Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer auf der Stufe der Anleger).

201 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a KAG; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 82; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.bb. Im Begriff des Grundstücks iSv Art. 655 ZGB ist auch die (in Art. 58 Abs. 1 lit. a KAG speziell erwähnte) Zugehör enthalten (vgl. Art. 644 ZGB).

beurteilt werden können, explizit gestattet.²⁰² Im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung werden ausländische Grundstücke aber wieder von der schweizerischen Bemessungsgrundlage ausgeschieden.²⁰³

Die Bemessungsgrundlage der kollektiven Kapitalanlage umfasst nach Praxis der ESTV sowohl Erträge als auch Kapitalgewinne auf direktem Grundbesitz.²⁰⁴ In der Literatur zum alten Recht wird (richtigerweise) überwiegend bezweifelt, dass die Auffassung der ESTV sachgerecht sei, da private Kapitalgewinne auf Liegenschaften von der direkten Bundessteuer ja nicht erfasst werden und die Investoren somit schlechter gestellt werden, als wenn sie die Liegenschaften direkt im Privatvermögen halten würden.²⁰⁵ Die neue wie auch die alte Fassung von Art. 66 Abs. 3 DBG verwenden den Ausdruck «Ertrag aus direktem Grundbesitz». Dass der Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesänderung per 1.1.2007 diese Kontroverse nicht durch einen eindeutigen Gesetzeswortlaut gelöst hat, wird zu Recht kritisiert.²⁰⁶

Art. 26 Abs. 3 StHG erklärt ebenfalls den Ertrag aus direktem Grundbesitz zur massgeblichen Bemessungsgrundlage. Dennoch muss mit Bezug auf die kantonalen Gewinnsteuern differenziert werden:

- In den rein monistischen Kantonen (Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Jura, Nidwalden, Schwyz, Tessin, Uri und Zürich) sind Kapitalgewinne auf Liegenschaften mit Ausnahme der wiedereingebrachten Abschreibungen kein Ertrag aus direktem Grundbe-

sitz und unterliegen somit nicht der Gewinnsteuer (dafür aber der Grundstückgewinnsteuer).²⁰⁷

- In den übrigen Kantonen (sog. dualistische Kantone) ist der gesamte Kapitalgewinn Ertrag aus direktem Grundbesitz. Da der Wertzuwachsge Gewinn beim privaten Investor, welcher die Liegenschaft direkt im Privatvermögen hält, der Grundstückgewinnsteuer unterliegen würde, gibt es für eine Freistellung der Wertzuwachsge Gewinne im Rahmen der kantonalen Gewinnsteuer der dualistischen Kantone keine sachliche Rechtfertigung.²⁰⁸

Die auf den direkten Grundbesitz entfallenden Erträge und Aufwendungen (inkl. direkte Steuern) können in Abzug gebracht werden, wobei sie aufgrund der Erfolgsrechnung über den Direktbesitz objektmässig zuzurechnen sind. Aufwendungen, die sich nicht objektmässig zurechnen lassen, können im Verhältnis der Verkehrswerte anteilmässig berücksichtigt werden. Kein Ertrag aus direktem Grundbesitz sind demgegenüber Aktivzinsen auf Bankguthaben und anderen Forderungen sowie die Erträge aus Beteiligungen an Immobiliengesellschaften oder anderen Immobilienfonds.²⁰⁹

4.1.1.1.2 Steuersatz

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK mit direktem Grundbesitz sind gemäss Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG den übrigen juristischen Personen auch im Hinblick auf den Steuersatz gleichgestellt. Entsprechend beträgt die Gewinnsteuer im Bund 4,25 %.²¹⁰

Auch das StHG sieht vor, dass kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz den übrigen juristischen Personen gleichgestellt sind.²¹¹ Daraus kann jedoch nichts über den anwendbaren Steuersatz abgeleitet werden, da die Bestimmung des Steuersatzes in die Tarifautonomie

202 So E-KS KAG/DBG Ziff. 4.2.1; ROLLI, Art. 49 IFD N 26; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.2.1; DÖMER, Steuern, Rz 1220; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.bb; sowie zum alten Recht: HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 261.

203 Die Steuerpflicht erstreckt sich gemäss Art. 52 Abs. 1, 2. Halbsatz DBG nicht auf Grundstücke im Ausland. Obwohl das StHG keine analoge Beschränkung vorsieht, gilt dasselbe aufgrund von kantonalem Recht bzw. eines DBA idR auch für die Staats- und Gemeindesteuern (vgl. HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.bb; DÖMER, Steuern, Rz 1220). Von Relevanz ist der Einbezug ausländischer Grundstücke daher bloss für die korrespondierende Freistellung der Erträge aus ausländischem direktem Grundbesitz auf der Stufe der Anleger (s. dazu unten, Abschn. 4.1.3).

204 Vgl. E-KS KAG/DBG Anhang I.

205 Vgl. LUTZ, Art. 66 DBG N 14; LOCHER, Art. 66 DBG N 26; (differenzierend und mit eingehender Begründung) HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 226 ff. mwH; ROLLI, Art. 66 IFD N 18.; a. A. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 2.

206 Vgl. HESS, Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht, 270 ff., 287; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.2.1.

207 Vgl. dazu unten, Abschn. 4.1.1.3.

208 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 230 ff.; LUTZ, Art. 26 StHG N 15. Klargestellt wurde dies im Steuergesetz des Kantons Genf, wo die Kapitalgewinne explizit erwähnt werden (Art. 18 Abs. 3 LIPM GE).

209 Vgl. E-KS KAG/DBG Anhang I (mit Berechnungsbeispiel); HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.bb.

210 Art. 72 DBG. Damit wird die für Anlagefonds mit direktem Grundbesitz seit dem 1.1.2000 geltende Regelung weitergeführt. Vorher wurde die Gewinnsteuer nach dem Steuertarif für natürliche Personen veranlagt, was regelmässig zur Anwendung des Maximalsatzes von 11,5 % führte und somit eine steuerliche Mehrbelastung verursachte (vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 222 ff.; SPRING, Die Besteuerung der Immobilienanlagefonds nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 405 ff.; TORRIONE, L'imposition des fonds de placement immobiliers, 273 f.; ROLLI, Art. 72 IFD N 1; LUTZ, Art. 72 DBG N 1 ff.; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.dd).

211 Art. 20 Abs. 1 Satz 2 StHG.

der Kantone fällt.²¹² Im Wesentlichen lassen sich drei Gruppen von Kantonen unterscheiden:

1. Kantone, welche den Gewinn von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz zum auf natürliche Personen anwendbaren Satz besteuern (Appenzell Ausserrhoden, Freiburg, Luzern, St.Gallen, Uri und Wallis). Diese Kantone wenden im Wesentlichen die analoge Regelung an, wie sie für die direkte Bundessteuer bis zum 31.12.1999 gegolten hat.²¹³ Dabei ist jeweils der allgemeine Tarif (Tarif für Alleinstehende) zu verwenden. Der Verweis auf den für natürliche Personen anwendbaren Steuertarif beschränkt sich jedoch auf den (gesetzlichen) Steuersatz. Da die Bemessungsgrundlage der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nach den für juristische Personen geltenden Regeln ermittelt wird, können die direkten Steuern als Aufwand geltend gemacht werden, so dass der effektive Steuersatz²¹⁴ bei kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz jeweils entsprechend tiefer ist als der effektive Steuersatz bei den natürlichen Personen. Die Regelungen dieser Kantone führen für Anleger mit tiefem Einkommen dazu, dass kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz gegenüber kollektiven Kapitalanlagen mit indirektem Grundbesitz steuerlich insgesamt benachteiligt sind.²¹⁵ Da dies dem gesetzgeberischen Willen, kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz zu fördern, widerspricht,²¹⁶ sollten diese Kantone nach unserem Dafürhalten ihre Steuertarife der neuen Regelung für die direkte Bundessteuer anpassen.²¹⁷
2. Kantone, welche den Gewinn von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz zum auf Kapitalgesellschaft anwendbaren Satz besteuern (Appenzell In-

nerrhoden, Bern, Graubünden, Jura, Schwyz, Tessin und Zug).

3. Kantone, welche einen eigenen Steuersatz für Gewinne von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz kennen. Diese Gruppe kann wiederum in die folgenden Untergruppen aufgeteilt werden:
 - Kantone, welche Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz analog der Regelung im Bund einem privilegierten Steuersatz unterstellen (idR rund 50 % des Steuersatzes für Kapitalgesellschaften): Basel-Landschaft [50 %], Basel-Stadt [bis 40 %], Glarus [74 %], Neuenburg [40 %], Nidwalden [50 %], Schaffhausen [40 %], Solothurn [55 %], Waadt [50 %] und Zürich [50 %];
 - Kantone, welche Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz dem gleichen Grenzsteuersatz wie Kapitalgesellschaften unterstellen, erstere jedoch tariflich leicht privilegieren (Genf²¹⁸ und Thurgau²¹⁹);
 - Kantone, welche Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz zu einem höheren Steuersatz als Kapitalgesellschaften besteuern (Aargau [ca. 111 %] und Obwalden [110 %]).

Die nachfolgende Tabelle gibt Aufschluss über die konkreten Tarifbestimmungen bzw. über die auf die Erträge anwendbaren effektiven Maximalsteuersätze (inkl. Gemeindesteuern [Kantonshauptort] und [in Klammern] die direkte Bundessteuer, jeweils unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der direkten Steuern).

212 REICH, Art. 11 StHG N 2 ff. mwH.

213 Art. 72 a. F. (AS 1991, 1184); vgl. dazu AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 72 DBG N 1.

214 Als effektiver Steuersatz wird vorliegend der Steuersatz unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Steuern verstanden.

215 Vgl. dazu SPRING, Die Besteuerung der Immobilienanlagefonds nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 461 ff.

216 Vgl. Botschaft zur Besteuerung bei der Liquidation von Mieter-Aktiengesellschaften und zur Änderung der Besteuerung von Immobilien-Anlagefonds mit direktem Grundbesitz, 5974.

217 Eine diesbezügliche gesetzliche Verpflichtung besteht aber wegen der Tarifautonomie der Kantone nicht. Die von HAEFFELIN/MEYER vertretene gegenteilige Auffassung (Steuern: Neue Wege für Immobilienanlagen) widerspricht der Konzeption des StHG. Dies hat sich entgegen diesen Autoren auch mit den durch das KAG notwendig gewordenen Änderungen des StHG nicht geändert. Es ist nicht ersichtlich, aus welcher Änderung des StHG etwas Gegenteiliges abgeleitet werden könnte.

218 Progressiver Tarif für Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz, dessen Maximalsteuersatz dem Steuersatz für Kapitalgesellschaften entspricht.

219 Gleicher Steuersatz, jedoch keine Besteuerung von Gewinnen unter CHF 5000.

Tab.: Maximalsteuersätze für Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz (im Vergleich zu jenen der juristischen und natürlichen Personen)^{220, 221}

| Kanton | Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz Tarif | Effektive Steuerbelastung | Juristische Personen Tarif | Effektive Steuerbelastung | Natürliche Personen Tarif | Effektive Steuerbelastung ²²² |
|--------|--|---------------------------------------|--|--|-----------------------------------|--|
| AG | 10 % (§ 81 Abs. 1 StG) ²²³ | 14,65 % (+ 3,48 %) | 9 % (§ 75 Abs. 1 lit. b StG) | 12,91 % (+ 6,82 %) | 11,25 % (§ 43 Abs. 1 StG) | 22,84 % (+ 11,5 %) |
| AI | 8,0 % - 11,5 % (Art. 51 Abs. 2 iVm Art. 67 StG) | 7,13 % (+ 3,79 %) - 9,94 % (+ 3,67 %) | 8,0 % - 11,5 % (Art. 67 StG) | 6,87 % (+ 7,30 %) - 9,58 % (+ 7,08 %) | 8 % (Art. 38 Abs. 1 StG) | 9,28 % (11,5 %) |
| AR | 2,6 % (Art. 84 iVm Art. 39 Abs. 1 lit. b) | 15,40 % (+ 3,45 %) | 6 % (Art. 77 StG) | 5,24 % (+ 7,42 %) | 2,6 % (Art. 39 Abs. 1 lit. b StG) | 18,98 % (+ 11,5 %) |
| BE | 4,6 % (Art. 101 iVm Art. 95 Abs. 1 StG) | 15,50 % (+ 3,44 %) | 4,6 % (Art. 95 Abs. 1 StG) | 14,98 % (+ 6,66 %) | 6,5 % (Art. 42 Abs. 2 StG) | 29,88 % (+ 11,5 %) |
| BL | 6 % (§ 52 Abs. 2 ^{bis} iVm § 66 Abs. 1 StG) | 5,95 % (+ 3,83 %) | 12 % (§ 58 Abs. 1 StG) + 2 % - 5 % (§ 58 Abs. 2 Abs. 2) ²²⁴ | 13,95 % (+ 6,74 %) | 18,62 % (§ 34 StG) | 31,08 % (+ 11,5 %) |
| BS | 9 % (§ 81 StG) | 7,95 % (+ 3,75 %) | 9 % - 22 % (§ 76 Abs. 1 StG) ²²⁵ | 7,66 % (+ 7,23 %) - 16,86 % (+ 6,51 %) | 26 % (§ 36 StG) | 26,00 % (+ 11,5 %) |
| FR | 13,5 % (Art. 114 iVm Art. 37 Abs. 1 StG) | 18,93 % (+ 3,31 %) | 10 % (Art. 110 Abs. 1 StG) | 15,42 % (+ 6,68 %) | 13,5 % (Art. 37 Abs. 1 StG) | 24,34 % (+ 11,5 %) |
| GE | 10 % (Art. 25 LIPM) | 18,38 % (+ 3,33 %) | 10 % (Art. 20 LIPM) | 17,79 % (+ 6,44 %) | 19 % (Art. 11 LIPP-V) | 33,47 % (+ 11,5 %) |
| GL | 10 % (Art. 76 Abs. 1 StG) | 12,14 % (+ 3,58 %) | 13,5 % (Art. 70 StG) | 15,19 % (+ 6,64 %) | 19 % (Art. 34 Abs. 1 StG) | 22,61 % (+ 11,5 %) |
| GR | 7 % (Art. 74 Abs. 2 iVm Art. 87 Abs. 1 StG) | 12,47 % (+ 3,57 %) | 7 % (Art. 87 Abs. 1 StG) | 12,01 % (+ 6,90 %) | 11 % (Art. 39 Abs. 1 StG) | 20,90 % (+ 11,5 %) |
| JU | 4 % (Art. 64 Abs. 2 iVm Art. 77 LI) | 15,50 % (+ 3,44 %) | 4 % (Art. 77 LI) | 14,98 % (+ 6,67 %) | 6,7 % (Art. 35 Abs. 1 LI) | 32,15 % (+ 11,5 %) |
| LU | 6,1 % (§ 88 iVm § 57 Abs. 1 StG) | 15,98 % (+ 3,43 %) | 4 % (§ 81 StG) | 11,43 % (+ 6,94 %) | 6,1 % (§ 57 Abs. 1 StG) | 19,83 % (+ 11,5 %) |
| NE | 4 % (Art. 101 LCD) | 7,13 % (+ 3,79 %) | 10 % (Art. 94 Abs. 1 LCD) | 15,56 % (+ 6,61 %) | 14,5 % (Art. 40 Abs. 1 LCD) | 27,84 % (+ 11,5 %) |
| NW | 4,5 % (Art. 90 Abs. 1 StG) | 4,14 % (+ 3,91 %) | 9 % (Art. 85 Abs. 1 StG) | 7,66 % (+ 7,23 %) | 3,0 % (Art. 40 Abs. 1 StG) | 15,24 % (+ 11,5 %) |
| OW | 6,6 % (Art. 92 StG) | 5,95 % (+ 3,83 %) | 6 % (Art. 87 StG) | 5,24 % (+ 7,42 %) | 1,8 % (Art. 38 Abs. 1 StG) | 12,62 % (+ 11,5 %) |
| SG | 9 % (Art. 95 Abs. 1 iVm Art. 50 Abs. 1 StG) | 17,98 % (+ 3,34 %) | 4,5 % (Art. 89 StG) | 11,87 % (+ 6,90 %) | 9 % (Art. 50 Abs. 1 StG) | 22,86 % (+ 11,5 %) |
| SH | 2 % (Art. 81 Abs. 2 StG) | 3,86 % (+ 4,14 %) | 5 % (Art. 75 StG) | 8,80 % (+ 7,13 %) | 9,9 % (Art. 38 Abs. 1 StG) | 20,79 % (+ 11,5 %) |

220 In Klammern: direkte Bundessteuer.

221 Kantonshauptort.

222 Maximalsteuersatz gemäss Grundtarif, konfessionslos.

223 SCHWARB, § 73 StG AG N 23 f.

224 Die Gewinnsteuer beträgt bei der Gemeindesteuer 2 - 5 % des Reingewinns. Die Gemeinden setzen den Steuersatz innerhalb dieser Grenzen jährlich fest.

225 Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entrichten vom steuerbaren Reingewinn eine Steuer von 9 % als Grundsteuer und einen Zuschlag von so vielen Prozenten des steuerbaren Reingewinns, als dieser Prozente des Verhältniskapitals ausmacht (Art. 76 Abs. 1 StG BS). Als Verhältniskapital gilt das steuerbare Kapital zu Beginn der Steuerperiode (Art. 76 Abs. 2 StG BS). Die Gewinnsteuer ist in allen Fällen auf 22 % des gesamten steuerbaren Reingewinns begrenzt (Art. 76 Abs. 2 StG BS).

| Kanton | Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz Tarif | Effektive Steuerbelastung | Juristische Personen Tarif | Effektive Steuerbelastung | Natürliche Personen Tarif | Effektive Steuerbelastung ²²² |
|--------|---|---------------------------|---|---------------------------|------------------------------|--|
| SO | 5 % (§ 84 Abs. 1 lit. b iVm § 102 StG) | 9,94 % (+ 3,67 %) | 9 % (§ 97 StG) | 16,02 % (+ 6,58 %) | 10,5 % (§ 44 Abs. 1 StG) | 23,52 % (+ 11,5 %) |
| SZ | 4 % (§ 73 iVm § 71 Abs. 1 lit. b StG) | 12,37 % (+ 3,57 %) | 4 % (§ 71 Abs. 1 lit. b StG) | 11,95 % (+ 6,90 %) | 3,65 % (§ 36 Abs. 1 StG) | 12,41 % (+ 11,5 %) |
| TI | 9 % (Art. 79 LT) | 14,23 % (+ 3,5 %) | 9 % (Art. 76 LT) | 13,75 % (+ 6,76 %) | 15,076 % (Art. 35 Abs. 1 LT) | 29,67 % (+ 11,5 %) |
| TG | 4 % (§ 67 Abs. 3 iVm § 91 Abs. 1 StG) | 10,13 % (+ 3,66 %) | 4 % (§ 85 StG) | 9,78 % (+ 7,07 %) | 8,5 % (§ 37 Abs. 1 StG) | 23,71 % (+ 11,5 %) |
| UR | 17 % (Art. 80 Abs. 2 lit. a iVm Art. 105 Abs. 1 und Art. 47 Abs. 1 StG) | 12,32 % (+ 3,57 %) | 2 % (Art. 100 Abs. 1 StG) + 9 % (Art. 104 Abs. 1 StG) | 9,21 % (+ 7,11 %) | 17 % (Art. 47 Abs. 1 StG) | 14,65 % (+ 11,5 %) |
| VS | 14 % (Art. 93 Abs. 2 iVm Art. 32 Abs. 1 StG) | 19,65 % (+ 3,28 %) | 9,5 % (Art. 89 StG) | 15,02 % (+ 6,66 %) | 14 % (Art. 32 Abs. 1 StG) | 25,5 % (+ 11,5 %) |
| VD | 4,75 % (Art. 111 Abs. 1 LID) | 9,65 % (+ 3,68 %) | 9,5 % (Art. 105 LID) | 17,03 % (+ 6,50 %) | 15,5 % (Art. 47 Abs. 1 LID) | 30 % (11,5 %) |
| ZG | 7 % (§ 66 Abs. 1 lit. b StG) | 8,94 % (+ 3,71 %) | 7 % (§ 66 Abs. 1 lit. b StG) | 8,62 % (+ 7,16 %) | 8 % (§ 35 StG) | 11,60 (+ 11,5 %) |
| ZH | 4 % (§ 77 StG) | 8,09 % (+ 3,75 %) | 8 % (§ 71 StG) | 14,47 % (+ 6,70 %) | 13 % (§ 35 StG) | 28,45 % (+ 11,5 %) |

4.1.1.1.3 Steuersubjekt

Da der vertragliche Anlagefonds keine Rechtspersönlichkeit hat, ist die Fondsleitung Steuerschuldnerin der Gewinnsteuer und somit das eigentliche Steuersubjekt. Die mit Rechtspersönlichkeit ausgestaltete SICAV sowie die zwar nicht voll rechtsfähige, aber handlungs-, prozess- und betriebsfähige KGK sind demgegenüber eigenständige Steuersubjekte.²²⁶ Das primäre Steuerdomizil befindet sich am Sitz der Fondsleitung, der SICAV bzw. der KGK. Dieser Kanton ist auch für die Veranlagung der kollektiven Kapitalanlage zuständig.²²⁷ Direkt gehaltene Liegenschaften ausserhalb des Sitzkantons der Fondsleitung, der SICAV bzw. der KGK begründen ein Spezialsteuerdomizil im jeweiligen Kanton.²²⁸

4.1.1.1.4 Befreiung von Fonds mit institutionellen Investoren (Art. 56 lit. j DBG)

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK sind gemäss Art. 56 lit. j DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i StHG von der Gewinnsteuer befreit, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge iSv Art. 56 lit. e DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen iSv Art. 56 lit. f DBG bzw. 23 Abs. 1 lit. e StHG sind.²²⁹ Die Steuerbefreiung für institutionelle Anleger wurde erst mit dem KAG ins DBG bzw. StHG aufgenommen.²³⁰ Der Hintergrund dieser Regelung ist, dass die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz an die Stelle der Besteuerung der Anleger tritt. Da die erwähnten institutionellen Investoren selbst keiner Besteuerung unterliegen, ist es auch fol-

226 Zur analogen Situation bei der Verrechnungssteuer s. vorne, Abschn. 2.5.2.1.

227 Art. 105 Abs. 3 DBG.

228 Vgl. LOCHER, Art. 49 DBG N 17; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.bb. Zur interkantonalen Steuerauscheidung vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilhaber in der Schweiz, 258 ff.

229 Obwohl Art. 56 lit. j DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i StHG jeweils von kollektiven Kapitalanlagen sprechen, können SICAF nicht von dieser Steuerbefreiung profitieren (gl. A. HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.2.1). Diese werden vielmehr wie normale juristische Personen besteuert (vgl. dazu hinten, Abschn. 5.1.1).

230 Vgl. LAFFELY MAILLARD, Art. 56 IFD N 107.

gerichtig, dass auf der Stufe der kollektiven Kapitalanlage keine Besteuerung erfolgt. Zuvor waren Anlagefonds mit direktem Grundbesitz für steuerbefreite institutionelle Anleger naturgemäss wegen der Besteuerung auf der Stufe des Fonds wenig attraktiv. Dies mag mit ein Grund für den mässigen Erfolg dieser Anlageform gewesen sein.

Damit die Befreiung nach Art. 56 lit. j DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i StHG greift, muss die kollektive Kapitalanlage ausschliesslich steuerbefreite institutionelle Anleger der erwähnten Kategorien aufweisen. Dabei muss es genügen, dass die jeweilige Anteilsklasse eines vertraglichen Anlagefonds oder einer SICAV nur für steuerbefreite institutionelle Anleger offen ist.²³¹

Steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sind die mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vorsorgeeinrichtungen des privaten und des öffentlichen Rechts, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen.²³²

4.1.1.2 Kapitalsteuer

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK mit direktem Grundbesitz sind Subjekte der Kapitalsteuer. Steuerbar ist das Reinvermögen der kollektiven Kapitalanlage, soweit es aus direktem Grundbesitz besteht.²³³ Steuersubjekt ist die Fondsleitung, die SICAV oder die KGK.

4.1.1.3 Grundstückgewinnsteuer

Veräussert ein vertraglicher Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK eine Liegenschaft und wird dabei ein Kapitalgewinn (Wertzuwachsgeinn) realisiert, führt dies zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, wenn die Liegenschaft im Kanton Basel-Landschaft,²³⁴ Basel-Stadt,²³⁵ Bern,²³⁶ Jura,²³⁷ Nidwalden,²³⁸ Schwyz,²³⁹ Tessin,²⁴⁰ Uri²⁴¹ oder Zürich²⁴² (monistische Kantone) gelegen ist. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt bloss der Wertzuwachsgeinn. Die wiedereingebrachten Abschreibungen werden mit der Gewinnsteuer erfasst.²⁴³ In

den übrigen Kantonen (dualistische Kantone) wird der gesamte Kapitalgewinn von der Gewinnsteuer erfasst.

Obwohl das StHG diesbezüglich keine Vorschrift enthält, ist in allen Kantonen der Veräusserer, d. h. die Fondsleitung beim vertraglichen Anlagefonds, die SICAV bzw. die KGK Subjekt der Grundstückgewinnsteuer.²⁴⁴

Kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, welche gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. i StHG von den kantonalen Gewinnsteuern befreit sind, weil sie ausschliesslich steuerbefreite Investoren haben, unterliegen gemäss Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG trotzdem der Grundstückgewinnsteuer. Dies ist folgerichtig, da Wertzuwachsgeinne aus Direktinvestition bei steuerbefreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge iSv Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG sowie steuerbefreiten inländischen Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen iSv Art. 23 Abs. 1 lit. e StHG gemäss Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG ebenfalls von der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.²⁴⁵

Eine ausländische kollektive Kapitalanlage, welche eine in einem monistischen Kanton gelegene Liegenschaft veräussert, wird grundstückgewinnsteuerpflichtig.²⁴⁶ Das OECD-Musterabkommen sowie die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen schützen diesen Besteuerungsanspruch des Belegenheitskantons.²⁴⁷

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der Fondsleitungsgesellschaft eines vertraglichen Anlagefonds mit direktem Grundbesitz führt demgegenüber nicht zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer. Es liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor, da die Fondsleitung die Liegenschaften bloss fiduziarisch für die Anleger hält.

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der kollektiven Kapitalanlage selbst kann demgegenüber grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Handänderung führen. Da auf der Stufe der Anleger beim Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz keine Erhebung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt, ist fraglich, ob die wirtschaftliche Handänderung besteuert werden kann.

4.1.1.4 Handänderungssteuer

Mit Ausnahme der Kantone Aargau, Glarus, Schaffhausen, Tessin, Uri, Zug und Zürich führt der Kauf bzw. die Veräusserung von Grundstücken durch die kollektive

231 Analog zum Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer gemäss Art. 38a VStV (s. dazu vorne, Abschn. 2.5.3, sowie KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.6.1.2).

232 Vgl. Art. 80 Abs. 2 BVG.

233 Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG iVm Art. 13 Abs. 3 StHG (e contrario); vgl. auch HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.a.cc.

234 § 81 iVm § 53 Abs. 2 StG BL.

235 § 104 Abs. 1 StG BS.

236 Art. 128 Abs. 1 iVm Art. 85 Abs. 4 StG BE.

237 Art. 87 Abs. 1 LI JU.

238 Art. 21 Abs. 5 StG NW.

239 § 64 Abs. 3 StG SZ.

240 Art. 67 Abs. 2 LT TI.

241 Art. 1 GGstG UR.

242 § 216 iVm § 64 Abs. 3 StG ZH.

243 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.1.

244 Vgl. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.e.

245 Vgl. auch HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.2.1; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.b.

246 S. dazu unten, Abschn. 7.1.

247 Vgl. Art. 13 Abs. 1 iVm Art. 6 OECD-MA.

Kapitalanlage in allen Kantonen zur Erhebung einer gegenleistungslos geschuldeten Handänderungssteuer.²⁴⁸ Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK werden somit auch für die Zwecke der Handänderungssteuer als intransparent behandelt.

Steuerpflichtig ist die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds, die SICAV bzw. die KGK. In den meisten Kantonen²⁴⁹ ist der Erwerber Steuersubjekt, teilweise unter Vorbehalt einer anderweitigen Vereinbarung²⁵⁰ bzw. unter solidarischer Haftung des Veräusserers.²⁵¹ In den Kantonen Basel-Landschaft und Obwalden ist die Handänderungssteuer je hälftig von Erwerber und Veräusserer zu tragen. Im Kanton Appenzell Ausserrhoden ist nach freier Vereinbarung und unter solidarischer Haftung der Veräusserer oder der Erwerber steuerpflichtig.

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der Fondsleitungsgesellschaft eines vertraglichen Anlagefonds mit direktem Grundbesitz führt demgegenüber nicht zur Erhebung der Handänderungssteuer. Es liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor, da die Fondsleitung die Liegenschaften bloss fiduziarisch für die Anleger hält.

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der kollektiven Kapitalanlage selbst kann demgegenüber grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Handänderung und somit zur Erhebung der Handänderungssteuer auf der Stufe der veräussernden Anteilinhaber führen.²⁵²

4.1.1.5 Grundbuchgebühren

Die Veräusserung oder der Erwerb von Grundstücken durch einen vertraglichen Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK führt in allen Kantonen zur Erhebung von Grundbuchgebühren, die in allen Kantonen (ausser Basel-Landschaft, Bern und Wallis) ab einem gewissen Wert des Grundstücks Gemengsteuercharakter haben.²⁵³ In den Kantonen Aargau, Glarus, Schaffhausen, Tessin, Uri, Zug und Zürich tritt die Grundbuchgebühr vollständig an die Stelle der Handänderungssteuer.²⁵⁴

4.1.1.6 Liegenschaftssteuern

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK unterliegen in einigen Kantonen bzw. Gemeinden einer Liegenschaftsteuer. Steuersubjekt ist die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds, die SICAV bzw. die KGK.²⁵⁵

4.1.1.7 Verrechnungssteuer

Ausgeschüttete und thesaurierte Erträge von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK unterliegen grundsätzlich der Verrechnungssteuer.²⁵⁶ Von der Bemessungsgrundlage der Verrechnungssteuer ausgenommen sind jedoch die Erträge aus direktem Grundbesitz, sofern diese über einen gesonderten Coupon ausgeschüttet werden.²⁵⁷ Dies gilt auch für Erträge aus ausländischen Grundstücken sowie – beim Fund of Funds – für vereinnahmte Coupons von inländischen kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, wenn deren Erträge ebenfalls über einen separaten Coupon ausgeschüttet werden.²⁵⁸ Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften sind ebenfalls Erträge aus direktem Grundbesitz iSv Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG.

Die Freistellung der Erträge aus direktem Grundbesitz von der Verrechnungssteuer ist folgerichtig, da Erträge einer kollektiven Kapitalanlage aus direktem Grundbesitz beim Anleger nie besteuert werden²⁵⁹ und die Verrechnungssteuer somit keinerlei Sicherungsfunktion hätte.²⁶⁰

Die ausgeschütteten oder thesaurierten Erträge von kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, welche ausschliesslich steuerbefreite institutionelle Investoren haben und somit gemäss Art. 56 lit. j DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i StHG von der Gewinnsteuer befreit sind,²⁶¹ unterliegen demgegenüber der Verrechnungssteuer, obwohl diese mit Bezug auf steuerbefreite Anleger keinerlei Sicherungsfunktion hat. Immerhin können kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, welche gemäss Art. 56 lit. j DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. i StHG von der Gewinnsteuer befreit sind, die

248 Zu den unterschiedlichen Regelungen der Kantone s. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG Ziff. 1 f.

249 Appenzell Innerrhoden, Basel-Stadt, Bern, Freiburg, Graubünden, Jura, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Schwyz, Solothurn, St.Gallen und Thurgau.

250 Graubünden und Neuenburg.

251 St.Gallen und Thurgau.

252 Ausnahmen bilden die Kantone Waadt und Genf, wo die wirtschaftliche Handänderung keine Handänderungssteuer auslöst.

253 Zu den unterschiedlichen Regelungen der Kantone s. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG Ziff. 1 f.

254 Zum Einzelnen s. OESTERHELT, Handänderungssteuer und Grundbuchgebühren bei Umstrukturierungen, 758 ff.

255 S. näher hierzu HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 23 N 2 ff.

256 S. dazu vorne, Abschn. 2.5.1.1.

257 Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 28 Abs. 1 VStV.

258 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.11.

259 S. dazu hinten, Abschn. 4.1.2.

260 Insofern ist die Befreiung der Erträge aus direktem Grundbesitz von der Verrechnungssteuer systematisch zwingender als die Befreiung der Kapitalgewinne von der Verrechnungssteuer, sind doch letztere der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterstellt, wenn die Anteile an der kollektiven Kapitalanlage im Geschäftsvermögen gehalten werden (s. dazu vorne, Abschn. 2.5.1.2.1 und 3.1.2).

261 S. vorne, Abschn. 4.1.1.4.

Verrechnungssteuerpflicht gemäss Art. 38a VStV durch Meldung erledigen.²⁶²

4.1.2 Besteuerung der Anleger von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz

4.1.2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

Einkünfte aus kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz unterliegen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3, 2. Halbsatz StHG nur insoweit der Einkommenssteuer, als die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen. Erträge aus direktem Grundbesitz – wozu auch die auf direktem Grundbesitz erzielten Kapitalgewinne sowie die Erträge aus direkt gehaltenen ausländischen Grundstücken zählen – sind vom Anleger nicht zu versteuern. Mit anderen Worten wird alles, was für die Zwecke der direkten Bundessteuer mit der Gewinnsteuer erfasst wurde, beim Anleger von der Bemessungsgrundlage (ohne Progressionsvorbehalt) ausgenommen.²⁶³ Dies entspricht dem gesetzgeberischen Grundgedanken, bei kollektiven Kapitalanlagen die wirtschaftliche Doppelbelastung zu vermeiden. Die für den Anleger steuerfreien Erträge sind von der Fondsleitung, der SICAV bzw. der KGK der ESTV mitzuteilen und werden in der Kursliste veröffentlicht.

SICAF und Anlagestiftungen sind demgegenüber keine kollektiven Kapitalanlagen iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG. Ihre Ausschüttungen unterliegen auch dann der Einkommenssteuer, wenn sie auf Erträge aus direktem Grundbesitz zurückgehen.²⁶⁴

Für Anteile im Geschäftsvermögen fehlen entsprechende Bestimmungen zur Freistellung der Erträge aus direktem Grundbesitz von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Dies ist jedoch kein bewusstes Schweigen des Gesetzgebers, sondern vielmehr eine gesetzgeberische Ungenauigkeit.²⁶⁵ Entsprechend sind Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3, 2. Halbsatz StHG auch auf von natürlichen und juristischen Personen im Geschäftsvermögen gehaltene Anteile anzuwenden.²⁶⁶

In der Schweiz ansässige Anleger, welche Anteile an einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage halten, die ihrerseits direkt in schweizerische Immobilien investiert, können sich ebenfalls auf die Befreiung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3, 2. Halbsatz StHG berufen, sofern der Nachweis erbracht wird, dass es sich dabei um Erträge aus direktem Grundbesitz aus der Schweiz handelt, für welche gemäss Art. 66 Abs. 3 DBG die Gewinnsteuer entrichtet wurde.²⁶⁷ Erträge einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche auf direkten Grundbesitz im Ausland zurückzuführen sind, sind beim schweizerischen Anleger nach Praxis der ESTV hingegen steuerbares Einkommen.²⁶⁸

4.1.2.2 Vermögens- und Kapitalsteuer

Der Grundsatz, der für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer des Anlegers gilt, ist auch für dessen Vermögens- bzw. Kapitalsteuer anwendbar: Alles, was auf der Stufe der kollektiven Kapitalanlage bereits versteuert wurde, wird auf der Stufe der Anleger nicht noch einmal besteuert. Entsprechend sieht Art. 13 Abs. 3 StHG vor, dass bei Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nur die Wertdifferenz zwischen den Gesamtaktiven und dem direkten Grundbesitz der Vermögenssteuer unterliegt. Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält keine parallele Bestimmung für die Kapitalsteuer. Auch hier kann nichts anderes gelten und muss Art. 13 Abs. 3 StHG analog angewendet werden.²⁶⁹ Das Fehlen einer entsprechenden Regelung ist damit zu erklären, dass der Gesetzgeber seinerzeit davon ausging, dass Anteile an kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nur selten von juristischen Personen gehalten werden.²⁷⁰

4.2 Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz

Den Besteuerungsregeln des Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz unterliegen vertragliche Anlagefonds, SICAV sowie KGK, welche entweder in Immobilienengesellschaften oder in andere Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz investieren.²⁷¹

Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz werden wie Effektenfonds behandelt und somit nach den norma-

262 S. dazu vorne, Abschn. 2.5.3.

263 S. REICH, Art. 20 DBG N 116; LOCHER, Art. 20 DBG N 164; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.2.2; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 2.a.

264 S. dazu hinten, Abschn. 5.

265 Der Gesetzgeber war sich dieser Unvollständigkeit durchaus bewusst, verzichtete aber wegen der fehlenden praktischen Relevanz auf eine ausdrückliche Regelung (vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, 114, 190).

266 Vgl. E-KS KAG/DBG Ziff. 3.3.3; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.2.2. Zur Problematik der Überführung von Liegenschaften in eine kollektive Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz s. HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 2.b.

267 Vgl. AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 20 DBG N 16c.

268 S. dazu hinten, Abschn. 7.2.1.

269 Gl. A. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 342; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 2.c.

270 Vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, 114, 190.

271 Dies ist gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. c KAG bis zum Umfang von 25 % des Gesamtfondsvermögens möglich.

len Regeln besteuert.²⁷² Es kann somit auf die obigen Ausführungen zur Besteuerung von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK verwiesen werden.²⁷³ An dieser Stelle seien daher nur die – bei der Darstellung der Besteuerung von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK nicht behandelten – Grundsteuerfolgen speziell erwähnt. Die Besteuerung von SICAF mit indirektem Grundbesitz wird dagegen an anderer Stelle dargestellt.²⁷⁴

4.2.1 Grundstückgewinnsteuer

4.2.1.1 Veräusserung von Grundstücken durch die Immobiliengesellschaft

Veräussert eine Immobiliengesellschaft, die einer kollektiven Kapitalanlage gehört, ein Grundstück, so führt dies in den monistischen Kantonen zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer auf der Stufe der Immobiliengesellschaft. Die kollektive Kapitalanlage selbst ist dadurch nicht betroffen.

4.2.1.2 Veräusserung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft durch den Fonds

Die Veräusserung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft durch den vertraglichen Anlagefonds, die SICAV oder die KGK selbst führt in den monistischen Kantonen²⁷⁵ (Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Jura, Nidwalden, Schwyz, Tessin, Uri und Zürich) zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, wenn eine wirtschaftliche Handänderung an den von der Immobiliengesellschaft gehaltenen Immobilien eintritt.²⁷⁶ In den dualistischen Kantonen führt eine solche Veräusserung durch die kollektive Kapitalanlage demgegenüber nicht zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer. Eine Ausnahme bilden aber die Kantone Aargau²⁷⁷ und Luzern²⁷⁸, in denen die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an einer ausserkantonalen Immobiliengesellschaft ebenfalls zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer auf im Kanton Aargau bzw. Luzern gelegenen Liegenschaften führt.

Löst die Veräusserung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft durch die kollektive Kapitalanlage in einem der erwähnten Kantone die Grundstückgewinnsteuer aus, so wird der Veräusserer (d. h. die Fondsleitung, die

SICAV oder die KGK) im jeweiligen Kanton grundstückgewinnsteuerpflichtig.

Die Grundstückgewinnsteuer wird dabei lediglich auf den Wertzuwachsgegewinnen der Liegenschaften erhoben. Keine Steuer wird somit auf der Stufe des vertraglichen Anlagefonds, der SICAV oder KGK auf den wiedereingebrachten Abschreibungen erhoben.

4.2.1.3 Veräusserung einer Immobiliengesellschaft durch eine ausländische kollektive Kapitalanlage

Die Veräusserung von Anteilen an einer (schweizerischen oder ausländischen) Immobiliengesellschaft mit Liegenschaften in der Schweiz durch eine ausländische kollektive Kapitalanlage führt in Kantonen mit monistischem System zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, wenn dies mit einer wirtschaftlichen Handänderung an der im jeweiligen Kanton gelegenen Liegenschaft verbunden ist. Steuersubjekt ist dabei dasjenige Rechtssubjekt, welches das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen der Immobiliengesellschaft überträgt.

Dieser Besteuerungsanspruch des Belegenheitskantons wird durch Art. 13 Abs. 4 OECD-MA²⁷⁹ grundsätzlich geschützt. Eine Bestimmung analog Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, welche dem Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht bei wirtschaftlichen Handänderungen einräumt, ist jedoch nur in rund der Hälfte der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten.²⁸⁰ Unter allen anderen Doppelbesteuerungsabkommen darf der Belegenheitskanton somit keine Grundstückgewinnsteuer erheben.²⁸¹

272 Zur Frage, ob dies sachgerecht ist, s. HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektiv-anlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 5.4.

273 S. vorne, Abschn. 2 und 3.

274 S. dazu hinten, Abschn. 5.

275 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.3.

276 Dies ist idR dann der Fall, wenn eine Mehrheit der Anteile veräussert wird. Im Einzelnen sind die Voraussetzungen von Kanton zu Kanton jedoch unterschiedlich.

277 § 95 StG AG.

278 § 1 GGstG LU.

279 IdF seit 2003. Vorher stand das Besteuerungsrecht gemäss Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des Veräusserers der Anteile an der Immobiliengesellschaft zu.

280 In den Doppelbesteuerungsabkommen mit Ägypten (Art. 13 Abs. 4 DBA-ET), Australien (Art. 13 Abs. 2 DBA-AUS), China (Art. 13 Abs. 4 DBA-RC), Estland (Art. 13 Abs. 4 DBA-EST), Finnland (Art. 13 Abs. 2 DBA-FIN), Frankreich (Art. 15 Abs. 2 DBA-F), Grossbritannien (Art. 13 Abs. 4 DBA-GB), Indien (Art. 13 Abs. 4 DBA-IND), Irland (Art. 12 Abs. 3 DBA-IRL), Israel (Art. 13 Abs. 4 DBA-IL), Kanada (Art. 13 Abs. 3 DBA-CDN), Kasachstan (Art. 13 Abs. 2 DBA-KAZ), Kirgisistan (Art. 13 Abs. 3 DBA-KRG), Kroatien (Art. 3 Abs. 4 DBA-HR), Lettland (Art. 13 Abs. 4 DBA-LV), Litauen (Art. 13 Abs. 4 DBA-LT), Marokko (Art. 13 Abs. 4 DBA-MA), Mexiko (Art. 13 Abs. 3 DBA-MEX), Norwegen (Art. 13 Abs. 4 DBA-N), den Philippinen (Art. 13 Abs. 4 DBA-PI), Thailand (Art. 13 Abs. 4 DBA-T), der Ukraine (Art. 13 Abs. 2 DBA-UA), Usbekistan (Art. 13 Abs. 4 DBA-UZB), Venezuela (Art. 13 Abs. 4 DBA-YV), den USA (Art. 13 Abs. 2 DBA-US) und Vietnam (Art. 13 Abs. 4 DBA-VN).

281 OECD-Komm. zu Art. 13 OECD-MA Tz 23; vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 13.1 Nr. 3 (ESTV, 18.10.1983), B 13.3 Nr. 9 (ESTV, 4.3.1994).

4.2.1.4 Veräusserung von Anteilen an einer Fondsleitungsgesellschaft oder kollektiven Kapitalanlage

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der Fondsleitungsgesellschaft eines vertraglichen Anlagefonds mit indirektem Grundbesitz führt nicht zur Erhebung der Handänderungssteuer. Es liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor, da die Fondsleitung die Liegenschaften bloss fiduziarisch für die Anleger hält.

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der kollektiven Kapitalanlage selbst kann demgegenüber grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Handänderung und somit zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer führen.²⁸²

4.2.2 Handänderungssteuern und Grundbuchgebühren

4.2.2.1 Veräusserung von Grundstücken durch die Immobiliengesellschaft

Veräussert eine Immobiliengesellschaft, die einer kollektiven Kapitalanlage gehört, ein Grundstück, so führt dies in allen Kantonen zur Erhebung einer Grundbuchgebühr²⁸³ sowie in den meisten Kantonen zur Erhebung der Handänderungssteuer²⁸⁴ auf der Stufe der Immobiliengesellschaft. Die kollektive Kapitalanlage selbst ist dadurch nicht betroffen.

4.2.2.2 Veräusserung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft durch den Fonds

Die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft durch eine kollektive Kapitalanlage führt in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden,²⁸⁵ Appenzell Innerrhoden,²⁸⁶ Basel-Landschaft,²⁸⁷ Basel-Stadt,²⁸⁸ Bern,²⁸⁹ Freiburg,²⁹⁰ Graubünden,²⁹¹ Jura,²⁹²

Luzern,²⁹³ Neuenburg,²⁹⁴ Nidwalden,²⁹⁵ Obwalden,²⁹⁶ Schwyz,²⁹⁷ Solothurn,²⁹⁸ St.Gallen,²⁹⁹ Thurgau³⁰⁰ und Wallis³⁰¹ zur Erhebung einer Handänderungssteuer.

Da der vertragliche Anlagefonds, die SICAV bzw. die KGK für die Zwecke der Handänderungssteuer als intransparent behandelt werden,³⁰² ist Steuersubjekt die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds, die SICAV oder die KGK.

Da die Veräusserung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft bloss gegenleistungslos geschuldete Handänderungssteuern auslöst, sind keine Grundbuchabgaben geschuldet. Die Veräusserung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft löst somit in den Kantonen Aargau, Glarus, Schaffhausen, Tessin, Uri, Zug und Zürich keine Rechtsverkehrssteuer aus, da diese Kantone an Stelle der Handänderungssteuer bloss eine als Gemengsteuer ausgestaltete Grundbuchgebühr erheben. In den Kantonen Genf und Waadt ist ebenfalls keine Handänderungssteuer geschuldet, da in diesen Kantonen wirtschaftliche Handänderungen keine Handänderungssteuern auslösen.

4.2.2.3 Veräusserung von Anteilen an einer Fondsleitungsgesellschaft oder kollektiven Kapitalanlage

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der Fondsleitungsgesellschaft eines vertraglichen Anlagefonds mit indirektem Grundbesitz führt nicht zur Erhebung der Handänderungssteuer. Es liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor, da die Fondsleitung die Liegenschaften bloss fiduziarisch für die Anleger hält.

Die Veräusserung der Mehrheit der Anteile an der kollektiven Kapitalanlage selbst kann demgegenüber grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Handänderung und somit zur Erhebung der Handänderungssteuer führen.³⁰³

282 Ausnahmen bilden die Kantone Waadt und Genf, wo die wirtschaftliche Handänderung keine Handänderungssteuer auslöst, sowie die Kantone, die keine gegenleistungslos geschuldete Handänderungssteuer erheben.

283 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.5.

284 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.3.

285 Art. 234 Abs. 1 lit. a StG AR.

286 Art. 116 Abs. 2 lit. a StG AI.

287 § 81 Abs. 2 lit. a StG BL.

288 § 3 Abs. 3 lit. f. HandänderungssteuerG BS.

289 Art. 5 Abs. 2 lit. b G betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern BE.

290 Art. 4 lit. e G über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern FR.

291 Art. 8 Abs. 2 lit. b G über die Gemeinde- und Kirchensteuern GR.

292 Art. 5 Abs. 2 lit. c LDM/DCG JU.

293 § 2 Ziff. 3 HandänderungssteuerG LU.

294 Art. 2 LDM NE.

295 Art. 136 Abs. 2 Ziff. 1 lit. b StG NW.

296 Art. 157 Abs. 2 lit. a StG OW.

297 § 4 lit. c HandänderungssteuerG SZ.

298 § 206 Abs. 1 lit. d StG SO.

299 Art. 241 Abs. 1 StG SG.

300 § 137 iVm § 127 Abs. 2 Ziff. 1 StG TG.

301 Art. 12 lit. a Abs. 9 StempelG VS.

302 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.4.

303 Ausnahmen bilden die Kantone Waadt und Genf, wo die wirtschaftliche Handänderung keine Handänderungssteuer auslöst, sowie die Kantone, die keine gegenleistungslos geschuldete Handänderungssteuer erheben.

4.3 Umwandlung eines Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz in einen Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz im Bund und in den meisten Kantonen deutlich tiefer besteuert werden als Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz. Dennoch sind schweizerische Immobilienfonds nach wie vor überwiegend als Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz ausgestaltet. Der Grund hierfür ist die ursprünglich (bis 1.1.2000) vergleichsweise unattraktive Besteuerung von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz, verbunden mit der Schwierigkeit, Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz steuerneutral in Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz umzuwandeln.

Die Verwaltungspraxis hat sich gegenüber einer steuerneutralen Übertragung von Liegenschaften auf einen Immobilienfonds bislang stets ablehnend geäußert, was im Hinblick auf die gesetzlichen Grundlagen nicht unbedingt nachvollziehbar ist.³⁰⁴ Auch der Tarifwechsel von 8,5 % auf 4,25 % bei der direkten Bundessteuer kann nicht zu einer steuersystematischen Realisation führen, da dieser ja bei der Umwandlung einer ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaft in eine übrige juristische Person ebenfalls nicht zu einer steuersystematischen Realisation führt.

Mit der Einführung der SICAV ist das Argument der Steuerbehörden, dass im DBG bzw. StHG sowie den kantonalen Handänderungssteuergesetzen kein Umstrukturierungstatbestand für die steuerneutrale Übertragung von Liegenschaften auf einen Immobilienfonds besteht, unseres Erachtens fragwürdig geworden, da es sich dabei ja gerade um Kapitalgesellschaften handelt. Die Verwaltungspraxis lehnt aber die Anwendung der Umstrukturierungstatbestände von Art. 61 DBG nach wie vor ab.³⁰⁵ Die diesbezüglich angeführte Begründung – Verbot der Sachübernahme von Immobilienwerten von Unternehmeraktionären³⁰⁶ – vermag aber nicht zu überzeugen und kann die Nichtanwendung der Umstrukturierungstatbestände von Art. 61 DBG bei Übertragungen auf SICAV nicht rechtfertigen. Wenn das KAG eine Übertragung zu Buchwerten auf einen vertraglichen Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK zulässt, müsste richtigerweise auch die Berufung auf die Umstrukturierungstatbestände von Art. 19 DBG und Art. 61 DBG zulässig sein.³⁰⁷

304 So auch HEUBERGER, vor Art. 1 KAG Ziff. 2.b.

305 Vgl. E-KS KAG/DBG Ziff. 4.2.2.

306 Vgl. Art. 63 Abs. 3 KAG.

307 Es besteht nämlich kein Grund dafür, vertragliche Anlagefonds bzw. KGK anders zu behandeln als SICAV, da diese ja

5 SICAF

Die Investmentgesellschaft mit festem Kapital iSv Art. 110 KAG (SICAF) ist eine Aktiengesellschaft iSv Art. 620 ff. OR, deren ausschliesslicher Zweck die kollektive Kapitalanlage ist.³⁰⁸ Es handelt sich dabei um eine körperschaftlich organisierte, geschlossene kollektive Kapitalanlage iSv Art. 9 KAG. Obwohl die SICAF unzweifelhaft eine dem KAG unterstellte kollektive Kapitalanlage darstellt, handelt es sich dabei nicht um eine «kollektive» Kapitalanlage im Sinne des schweizerischen Steuerrechts. Dies wird im Gesetzeswortlaut von Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 StHG, in Art. 4 Abs. 2 StG sowie in Art. 9 Abs. 3 Satz 2 VStG klargestellt, gilt aber für die gesamte Steuerrechtsgesetzgebung.³⁰⁹ SICAF werden steuerlich vielmehr wie Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KommanditAG) behandelt.³¹⁰ Die einzige Privilegierung von SICAF gegenüber normalen Kapitalgesellschaften besteht darin, dass sie gemäss Art. 17a Abs. 1 lit. b StG eine für Umsatzabgabezwecke befreite Anlegerin ist.³¹¹

5.1 Besteuerung auf Stufe SICAF

5.1.1 Gewinn- und Kapitalsteuer

SICAF werden gemäss Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 StHG wie Kapitalgesellschaften besteuert.³¹² Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts ist somit der ordentliche Gewinnsteuersatz (im Bund: 8,5 %)³¹³ massgebend und nicht der (ermässigte) Gewinnsteuersatz für übrige juristische Personen. Im Ge-

wie juristische Personen besteuert werden (vgl. HEUBERGER, vor Art. 1 Ziff. 2.b).

308 Zu den Einzelheiten s. HEBERLEIN, Die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) und die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) im Vergleich, 133 ff.

309 So insbesondere auch für Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG und Art. 7 Abs. 3 StHG, für Art. 13 Abs. 3 StHG sowie für Art. 10 Abs. 2 DBG.

310 Die Expertenkommission Forstmoser (unter Bezugnahme auf den Bericht Revision AFG aus steuerlicher Sicht) schlug demgegenüber vor, die SICAF analog zu vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK für die Zwecke der Einkommens- und Gewinnsteuer als transparent zu behandeln (Erläuterungsbericht KAG, 61, 85 f.; Bericht Revision AFG aus steuerlicher Sicht, 279 f.; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 4.7.1). Wegen des Widerstands der Kantone, welche Steuerausfälle befürchteten sowie ungelöste Fragen bei der Umsetzung sahen, änderte der Bundesrat dieses Konzept und sah in der Botschaft eine intransparente Besteuerung der SICAF vor (Botschaft KAG, BBI 2005, 6429 f.), welche dann auch Gesetz wurde (vgl. HESS, Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht, 286; WEIDMANN, vor Art. 1 KAG Ziff. 1.3 mW zur Gesetzgebungsgeschichte).

311 S. hinten, Abschn. 5.1.2.

312 Zur Ansässigkeit der SICAF in der Schweiz s. WEIDMANN, vor Art. 1 KAG Ziff. IV.1.b.

313 Vgl. Art. 68 DBG.

genzug profitieren SICAF vom Beteiligungsabzug gemäss Art. 69 f. DBG bzw. Art. 28 Abs. 1 und 1^{bis} StHG.³¹⁴ Eine Unterscheidung zwischen Erträgen aus direktem Grundbesitz und übrigen Erträgen wird bei der SICAF nicht gemacht. Mit anderen Worten werden auch Erträge aus direktem Grundbesitz zum für Kapitalgesellschaften geltenden Steuersatz (im Bund: 8,5 %) besteuert und nicht – wie bei vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK – zum für übrige juristische Personen geltenden Satz (im Bund: 4,25 %).³¹⁵ Für SICAF gilt das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz.³¹⁶

Da sich die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer nach den allgemeinen für Kapitalgesellschaften massgebenden Regeln richtet, akzeptiert die Verwaltungspraxis³¹⁷ mit Bezug auf SICAF auch die Berufung auf die Umstrukturierungstatbestände von Art. 19 DBG und Art. 61 DBG sowie das einschlägige Kreisschreiben.³¹⁸

In den Kantonen unterliegt das steuerlich massgebende Eigenkapital der SICAF der Kapitalsteuer.³¹⁹ Seit dem 1.1.2009 dürfen die Kantone die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen lassen.³²⁰

5.1.2 Stempelabgaben

Für die Zwecke der Emissions- und Umsatzabgabe wird die SICAF gemäss Art. 4 Abs. 2 StG den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Die Ausgabe von Aktien durch die SICAF sowie andere Zuschüsse ins Eigenkapital der SICAF unterliegen somit – im Gegensatz zu Kapitalzuführungen an vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK³²¹ – der Emissionsabgabe von 1 %.³²²

Im Gegensatz zu vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK können SICAF Effekthändler für Umsatzsteuerzwecke werden, wenn sie einen der in Art. 13 Abs. 3 StG aufgezählten Tatbestände erfüllen. Da es sich bei SICAF aber klarerweise um kollektive Kapitalanlagen nach Artikel 7 KAG handelt, qualifizieren sie sich – obwohl selbst Effekthändler iSv Art. 13 Abs. 3 StG – als für Umsatzsteuerzwecke befreite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. b StG.³²³ SICAF haben somit auf dem Umsatz

steuerbarer Urkunden nur dann Umsatzabgabe abzuliefern, wenn sich die andere Vertragspartei nicht selbst als Effekthändler oder als befreiter Anleger ausweist. Zudem ist in einem solchen Fall bloss eine halbe Umsatzabgabe geschuldet.

5.1.3 Verrechnungssteuer

Ausschüttungen (Dividenden) von SICAF unterliegen der Verrechnungssteuer. Obwohl es sich bei der SICAF eigentlich um eine kollektive Kapitalanlage gemäss KAG handelt, ist der einschlägige Verrechnungssteuerbestand nicht Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG (wie für vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK), sondern Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG. Dies wird in Art. 9 Abs. 3 Satz 2 VStG, der SICAF für die Zwecke der Verrechnungssteuer den Kapitalgesellschaften gleichstellt, klargestellt. Insofern muss Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG, wo SICAF mit Bezug auf den Steuerschuldner als kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG behandelt werden, als gesetzgeberisches Versehen bezeichnet werden.³²⁴

Die Gleichstellung der SICAF mit Kapitalgesellschaften führt im Vergleich zu vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK zu folgenden Unterschieden:

- Die Verrechnungssteuer ist mit Formular 103 und nicht mit Formular 200 abzurechnen.
- Bemessungsgrundlage der Verrechnungssteuer sind an die Anteilsinhaber ausgerichtete geldwerte Leistungen;³²⁵ thesaurierte Gewinne unterliegen auch bei thesaurierenden SICAF erst im Zeitpunkt der Ausschüttung an den Anteilsinhaber der Verrechnungssteuer. Art. 12 Abs. 1^{ter} VStG ist auf SICAF nicht anwendbar.
- Ausgeschüttete Kapitalgewinne und Erträge aus direktem Grundbesitz unterliegen auch dann der Verrechnungssteuer, wenn sie über einen separaten Coupon an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden. Der Ausnahmetatbestand von Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG ist auf SICAF nicht anwendbar. Kapitalrückzahlungen von SICAF an ihre Anteilsinhaber unterliegen (zumindest noch bis zum 1.1.2011) insoweit der Verrechnungssteuer, als es sich dabei nicht um Nennwertrückzahlungen handelt.³²⁶

314 Dieser wird übrigen juristischen Personen nicht gewährt (vgl. LOCHER, Art. 69 DBG N 14; kritisch hierzu GRETER, 40).

315 S. vorne, Abschn. 4.1.1.1. Zu allfälligen kantonalen Steuerprivilegien s. WEIDMANN, vor Art. 1 KAG Ziff. IV.1.c.

316 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.2.5.

317 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.2.1.4.

318 KS Umstrukturierungen.

319 Art. 29 Abs. 1 StHG.

320 Art. 30 Abs. 2 StHG.

321 S. dazu vorne, Abschn. 2.3.

322 Art. 5 Abs. 1 lit. a StG; KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.2.2.1.

323 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.2.2.3. Diese Auslegung von Art. 17a Abs. 1 lit. b StG ist zwar im Einklang mit dem Wortlaut dieser Bestimmung, steht aber in einem gewissen Widerspruch zu Art. 4 Abs. 2 StG, welcher SICAF den Kapitalgesell-

schaften gleichstellt. Richtigerweise hätte in Art. 4 Abs. 2 StG ein entsprechender Vorbehalt von 17a Abs. 1 lit. b StG gemacht werden müssen (gl. A. HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 4.7.3).

324 Freilich ohne Konsequenzen: Da die SICAF Dividendenschuldnerin und somit Schuldnerin der steuerbaren Leistung ist, ergeben sich aus Art. 10 Abs. 1 VStG dieselben Konsequenzen wie aus Art. 10 Abs. 2 VStG.

325 Vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV.

326 Vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV. Ab 1.1.2011 unterliegen bei der SICAF sämtliche Kapitalrückzahlungen nicht mehr der Ver-

- SICAF können weder das Meldeverfahren für institutionelle Anleger gemäss Art. 38a VStV³²⁷ noch das Affidavitverfahren gemäss Art. 34 ff. VStV³²⁸ geltend machen.
- Die für vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK gestützt auf Art. 52 Abs. 6 KKV-FINMA aufgestellten steuerlichen Sonderbestimmungen³²⁹ sind für SICAF nicht anwendbar.
- Die auf den Anlagen der SICAF abgezogene Verrechnungssteuer kann nicht gestützt auf Art. 26 VStG zurückgefordert werden. Die SICAF muss ihren Rückerstattungsanspruch vielmehr auf Art. 24 Abs. 2 VStG stützen.

5.2 Besteuerung der Anleger in SICAF

5.2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

Erträge aus SICAF sind keine Einkünfte aus kollektiven Kapitalanlagen iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG. Dividenden von SICAF werden beim Anleger, der die Aktien im Privatvermögen hält, vielmehr gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG besteuert.³³⁰ Dies hat für den Anleger folgende Konsequenzen:

- Beim Anleger gelangen bloss Ausschüttungen, nicht aber thesaurierte Gewinne zur Besteuerung.
- Auch ausgeschüttete Kapitalgewinne und Erträge aus direktem Grundbesitz werden beim Anleger mit der Einkommenssteuer erfasst. Kapitalrückzahlungen von SICAF an ihre Anteilsinhaber unterliegen (zumindest noch bis zum 1.1.2011) insoweit der Einkommenssteuer, als es sich dabei nicht um Nennwertrückzahlungen handelt.³³¹

Hält der Anleger die Anteile im Geschäftsvermögen, werden die Einkünfte nach Art. 18 DBG (natürliche Personen) bzw. Art. 58 DBG (juristische Personen) und somit nach dem Buchwertprinzip besteuert. Auch hier werden nur Ausschüttungen, nicht aber gutgeschriebene Erträge besteuert.

rechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG [idF ab 1.1.2011; vgl. AS 2008, 2893 ff.]).

327 S. dazu oben, Abschn. 2.5.3.

328 S. dazu oben, Abschn. 2.5.4.

329 KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9; s. vorne, Abschn. 2.5.1.2.3.

330 Der Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG ist diesbezüglich leider unpräzise (vgl. HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 4.7.3).

331 Ab 1.1.2011 unterliegen sämtliche Kapitalrückzahlungen der SICAF bei den Anlegern nicht mehr der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 3 DBG [idF ab 1.1.2011; vgl. AS 2008, 2893 ff.]).

5.2.2 Vermögens- und Kapitalsteuer

Der Verkehrswert der Aktien einer SICAF unterliegt beim Anleger der Vermögens- bzw. der Kapitalsteuer. Art. 13 Abs. 3 StHG ist auf SICAF nicht anwendbar, obwohl dies aus dem Wortlaut der Bestimmung nicht hervorgeht. Mithin unterliegt bei der SICAF nicht bloss die Wertdifferenz zwischen Gesamtaktiven und direktem Grundbesitz der Vermögens- bzw. Kapitalsteuer, sondern das gesamte Eigenkapital. Auch hier wäre eine Klarstellung im Gesetzestext wünschenswert gewesen.

5.2.3 Umsatzabgabe

Die Ausgabe von Aktien durch eine SICAF ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a StG von der Umsatzabgabe ausgenommen.³³² Dies ist folgerichtig, da die Ausgabe von Aktien einer SICAF bereits der Emissionsabgabe unterliegt.³³³

Die entgeltliche Übertragung von Eigentum an Aktien von SICAF (Sekundärmarkt) unterliegt gemäss Art. 13 Abs. 1 StG iVm Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 2 StG der Umsatzabgabe von 0,15 %, sofern ein Effektenhändler als Vertragspartei oder als Vermittler beteiligt ist.

5.2.4 Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden

5.2.4.1 Inländische Anleger

Dividenden einer SICAF unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer.³³⁴ Natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStG verlangen, juristische Personen und Personengesellschaften gestützt auf Art. 24 Abs. 2 VStG.³³⁵

5.2.4.2 Ausländische Anleger

Ausländische Anleger können die Verrechnungssteuer nur gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen zurückfordern, selbst wenn die SICAF mehr als 80 % ausländische Erträge erzielt. Art. 27 VStG ist nämlich auf SICAF nicht anwendbar.³³⁶ Dabei müssen sich die ausländischen Anleger stets auf den Dividendenartikel im zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Anlegers abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stützen, selbst wenn die SICAF selbst überwiegend Zinserträge vereinnahmt.

332 Aber unter der Tatbestandsvariante «Ausgabe inländischer Aktien» und nicht etwa «Ausgabe von Anteilen inländischer kollektiver Kapitalanlagen gemäss KAG».

333 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.2.

334 S. dazu oben, Abschn. 4.1.3.

335 Zu den Voraussetzungen s. oben, Abschn. 3.4.1.

336 Vgl. Art. 9 Abs. 3 Satz 2 VStG.

6 Nicht dem KAG unterstellte kollektive Kapitalanlagen

6.1 Anlagestiftungen

Anlagestiftungen sind Stiftungen gemäss Art. 80 ff. ZGB zur Kollektivierung der Vermögensanlagen von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge.³³⁷ Obwohl es sich bei Anlagestiftungen grundsätzlich um kollektive Kapitalanlagen iSv Art. 7 KAG handelt, sind sie vom Geltungsbereich des KAG explizit ausgeschlossen.

6.1.1 Gewinn- und Kapitalsteuer

Da es sich bei Anlagestiftungen um Einrichtungen der beruflichen Vorsorge handelt, deren Mittel dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen, sind sie gemäss Art. 56 lit. e DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. d StHG von der Gewinnsteuer sowie gemäss Art. 80 Abs. 2 BVG von der Kapitalsteuer befreit.

6.1.2 Stempelabgaben

Die Begründung von Ansprüchen gegen eine Anlagestiftung sowie andere Zuschüsse ins Stammvermögen einer Anlagestiftung unterliegen mangels Steuertatbestands nicht der Emissionsabgabe.³³⁸

Anlagestiftungen sind inländische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und qualifizieren sich somit als Effekthändler für Umsatzsteuerzwecke, wenn ihre Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als CHF 10 Mio. aus steuerbaren Urkunden bestehen.³³⁹

Nach Auffassung der ESTV handelt es sich bei den Anlagestiftungen nicht um für Umsatzsteuerzwecke befreite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. b StG.³⁴⁰ Da es sich bei Anlagestiftungen aber um Vermögen handelt, die von Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden, erfüllen sie grundsätzlich die Begriffsdefinition der kollektiven Kapitalanlage gemäss Art. 7 KAG. Anlagestiftungen unterliegen nur deshalb nicht dem KAG, weil sie gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a KAG ausdrücklich vom Geltungsbereich des KAG ausgenommen wurden. Da Art. 17a Abs. 1 lit. b StG aber nicht an die Unterstellung unter das KAG anknüpft, sondern explizit auf die (materielle) Begriffsdefinition von Art. 7 KAG verweist, müssten Anlagestiftungen nach der hier vertretenen Auffassung als be-

freite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. b StG behandelt werden.

Da Anlagestiftungen keine kollektiven Kapitalanlagen iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG sind, stellen die Ansprüche gegen die Anlagestiftung keine steuerbaren Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG dar.³⁴¹ Mithin lösen weder Ausgabe (Primärmarkt) noch Handel und Rücknahme (Sekundärmarkt) von Ansprüchen gegen eine Anlagestiftung die Umsatzabgabe aus.³⁴²

Die Sacheinlage von steuerbaren Urkunden in die Anlagestiftung zur Liberierung von Ansprüchen führt gemäss Praxis der ESTV jedoch zur Erhebung der (ganzen) Umsatzabgabe.³⁴³

6.1.3 Verrechnungssteuer

Ausschüttungen von Anlagestiftungen unterliegen mangels Steuertatbestands seit dem 1.1.2007 nicht mehr der Verrechnungssteuer.³⁴⁴ Sie sind aber – im Gegensatz zu den unter dem alten Recht ebenfalls als Vermögen ähnlicher Art zählenden bankinternen Sondervermögen³⁴⁵ – nach wie vor zur Rückerstattung der auf ihren Anlagen abgezogenen Verrechnungssteuer berechtigt. Da Anlagestiftungen Rechtspersönlichkeit haben und somit juristische Personen iSv Art. 52 ff. ZGB sind, steht ihnen gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG die Rückerstattungsberechtigung zu. Eine Rückerstattung gestützt auf Art. 26 VStG ist demgegenüber seit dem 1.1.2007 nicht mehr möglich.

6.2 Interne Sondervermögen

Interne Sondervermögen sind Sondervermögen vertraglicher Art, die Banken und Effekthändler zur kollektiven Verwaltung von Vermögen bestehender Kunden schaffen, wobei weder Anteilscheine ausgegeben werden noch öffentlich für diese Sondervermögen geworben wird.³⁴⁶ Wie der vertragliche Anlagefonds verfügen sie

341 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3.2.2.1.

342 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3.2.2.2.

343 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3.2.2.1. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte jedoch nur eine halbe Umsatzabgabe erhoben werden, da die Anlagestiftung die Begriffsdefinition von Art. 7 KAG und somit von Art. 17a Abs. 1 lit. b VStG erfüllt (a. A. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3.2.2.3).

344 Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F. unterstellte demgegenüber auch die Erträge von Vermögen ähnlicher Art der Verrechnungssteuer. Anlagestiftungen qualifizierten sich als Vermögen ähnlicher Art (vgl. MB Anlagestiftungen; Mitteilung der ESTV – Änderungen im Bereich der internen Sondervermögen, Anlagestiftungen und strukturierten Produkte Ziff. 2; Hess, Art. 4 VStG N 223).

345 S. dazu hinten, Abschn. 5.2.

346 Vgl. die Begriffsdefinition in Art. 4 KAG. Unter dem AFG wurden solche Vermögen als «bankinterne Sondervermögen» bezeichnet (Art. 4 AFG).

337 KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3; vgl. auch DÜRR/MEZ, Die Anlagestiftung im schweizerischen Recht, 263 ff.; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 71 ff.

338 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3.2.1.

339 Vgl. Art. 13 Abs. 3 lit. d StG.

340 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.3.2.2.3.

nicht über die Rechtspersönlichkeit. Interne Sondervermögen liegen ausserhalb des Geltungsbereichs des KAG.³⁴⁷ Die Errichtung und die Auflösung interner Sondervermögen ist aber der banken- bzw. börsengesetzlichen Revisionsstelle zu melden.³⁴⁸

6.2.1 Gewinn- und Kapitalsteuer

Interne Sondervermögen haben keine Rechtspersönlichkeit und unterliegen somit weder den Gewinn- noch den Kapitalsteuern. Die Vermögenswerte (wie auch die Erträge) werden steuerlich vielmehr den Anspruchsinhabern zugerechnet.³⁴⁹

6.2.2 Stempelabgaben

6.2.2.1 Besteuerung auf Stufe interne Sondervermögen

Die Begründung von Anteilen an einem internen Sondervermögen unterliegt mangels Steuertatbestands nicht der Emissionsabgabe. Interne Sondervermögen gelten zudem nicht als Effekthändler. Nach Auffassung der ESTV handelt es sich bei den internen Sondervermögen nicht um für Umsatzsteuerzwecke befreite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. b StG.³⁵⁰ Da es sich bei den internen Sondervermögen – wie bei den Anlagestiftungen³⁵¹ – aber um Vermögen handelt, die von Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden, erfüllen sie – wie auch die Anlagestiftungen – grundsätzlich die Begriffsdefinition der kollektiven Kapitalanlage gemäss Art. 7 KAG.³⁵² Interne Sondervermögen unterliegen nur deshalb nicht dem KAG, weil sie gemäss Art. 4 Abs. 1 KAG ausdrücklich vom Geltungsbereich des KAG ausgenommen werden. Da Art. 17a Abs. 1 lit. b StG aber nicht an die Unterstellung unter das KAG anknüpft, sondern explizit auf die (materielle) Begriffsdefinition von Art. 7 KAG verweist, müssten interne Sondervermögen nach der hier vertretenen Auffassung als befreite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. b StG behandelt werden.

6.2.2.2 Besteuerung der Anleger von internen Sondervermögen

Da interne Sondervermögen keine kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG sind, stellen die Ansprüche gegen das interne Sondervermögen keine steuerbaren Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG dar. Mithin lösen weder Ausgabe (Primärmarkt) noch Handel und Rücknahme (Sekundärmarkt) von Anteilen an internen Sondervermögen die Umsatzabgabe aus.³⁵³ Die Sacheinlage von steuerbaren Urkunden durch die Bank in das interne Sondervermögen (oder umgekehrt) löst keine Umsatzabgabe aus, da das zivilrechtliche Eigentum über die Urkunden bei der Bank verbleibt.³⁵⁴

6.2.2.3 Umwandlung von internen Sondervermögen in andere kollektive Kapitalanlagen

Da interne Sondervermögen spätestens nach Ablauf der Übergangsfrist bis 31.12.2010 nicht mehr zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt sind, besteht ein gewisser Druck der Branche, interne Sondervermögen in verrechnungssteuerrückerstattungsberechtigte kollektive Kapitalanlagen umzuwandeln.

Wenn steuerbare Urkunden von einem internen Sondervermögen bei dessen Auflösung oder Umwandlung auf einen vertraglichen Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK übertragen werden, findet ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang dieser Urkunden statt. Da es sich dabei aber um eine Sacheinlage zur Liberierung von Anteilen an einer kollektiven Kapitalanlage gemäss KAG handelt, ist dieser Vorgang gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Auch die Ausgabe von Anteilen an einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Die Übertragung von steuerbaren Urkunden eines internen Sondervermögens auf eine ausländische kollektive Kapitalanlage ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b StG ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen, wobei die Ausgabe der Anteile an der ausländischen kollektiven Kapitalanlage der Umsatzabgabe unterliegt.³⁵⁵

347 Vgl. Art. 4 Abs. 1 KAG; Botschaft KAG, 6438.

348 Vgl. Art. 4 Abs. 2 KAG. Nicht mehr erforderlich ist demgegenüber eine Anmeldung bei der ESTV (vgl. Art. 31 Abs. 1 VStV).

349 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 439.

350 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.4.1.

351 S. dazu vorne, Abschn. 5.1.

352 Interne Sondervermögen unterscheiden sich von vertraglichen Anlagefonds letztlich nur dadurch, dass für sie keine Werbung gemacht werden darf und keine Anteilscheine ausgegeben werden dürfen (vgl. Botschaft KAG, 6438).

353 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.4.1.

354 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 443.

355 Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies aber nicht der Fall, wenn Anteile an einer körperschaftlich organisierten ausländischen kollektiven Kapitalanlage ausgegeben werden, da dann der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. f StG erfüllt ist (s. hinten, Abschn. 7.2.2; a. A. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.4.1, 3.2.2.1).

Die normale Auflösung eines internen Sondervermögens wird demgegenüber der Liquidation gleichgestellt und ist somit entgeltlich. Nach Praxis der ESTV schuldet die Bank als Effektenhändlerin und Vertragspartei die Umsatzabgabe.³⁵⁶

6.2.3 Verrechnungssteuer

Da interne Sondervermögen keine kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG iSv Art. 9 Abs. 3 VStG sind und da Erträge von Vermögen ähnlicher Art seit dem 1.1.2007 nicht mehr der Verrechnungssteuer unterstehen, sind interne Sondervermögen seit dem 1.1.2007 kein Verrechnungssteuersubjekt mehr.³⁵⁷

Da dies aber zur Folge hat, dass interne Sondervermögen seit dem 1.1.2007 auch nicht mehr zur Rückerstattung der auf den von ihnen gehaltenen Anlagen abgezogenen Verrechnungssteuer berechtigt sind (da Art. 26 VStG einen solchen Anspruch nur Verrechnungssteuersubjekten einräumt und da ein Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 24 Abs. 2 VStG mangels Rechtspersönlichkeit des internen Sondervermögens fehlt), gewährt die ESTV den internen Sondervermögen während einer bis 31.12.2010 dauernden Übergangsfrist im Sinn eines Entgegenkommens die Anwendung des bisherigen Rechts: Interne Sondervermögen dürfen bis zum 31.12.2010 gestützt auf Art. 26 VStG die Verrechnungssteuerrückerstattung geltend machen, wenn sie die Verrechnungssteuer auf ihren Erträgen abliefern.³⁵⁸ Macht das interne Sondervermögen von dieser Übergangsregelung Gebrauch, muss die Verrechnungssteuer nicht nur auf den ausgeschütteten Erträgen, sondern auch auf den thesaurierten Vermögenserträgen abgeliefert werden. Dies gilt in jedem Fall. Nach Verwaltungspraxis gab es – anders als bei den vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK – nie eine Unterscheidung zwischen ausschüttenden und thesaurierenden internen Sondervermögen.³⁵⁹ Ansonsten bestimmt sich die Bemessungsgrundlage der Verrechnungssteuer wie bei vertraglichen Anlagefonds, so dass

auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden kann.³⁶⁰ Diese Übergangsfrist gilt längstens für Geschäftsabschlüsse bis am 31.12.2010 und die sich darauf beziehenden Ausschüttungen bzw. Thesaurierungen.³⁶¹

Nach Ablauf dieser Übergangsfrist kann die auf den Anlagen des internen Sondervermögens einbehaltene Verrechnungssteuer nur noch von den Anlegern des internen Sondervermögens anteilig zurückgefordert werden.³⁶²

6.3 Investmentclubs

Unter einem Investmentclub versteht man den Zusammenschluss von mehreren Personen, um gemeinsam Anlagen in Wertpapieren zu tätigen und zu verwalten.³⁶³ Wie der vertragliche Anlagefonds verfügen Investmentclubs über keine Rechtspersönlichkeit.³⁶⁴ Investmentclubs befinden sich nicht im Geltungsbereich des KAG.³⁶⁵

6.3.1 Gewinn- und Kapitalsteuer

Da Investmentclubs keine Rechtspersönlichkeit haben, unterliegen sie weder der Gewinn- noch der Kapitalsteuer. Die Vermögenswerte (wie auch die Erträge) werden steuerlich vielmehr den Anspruchsinhabern zugerechnet.³⁶⁶

6.3.2 Stempelabgaben

Die Begründung von Anteilen an einem Investmentclub unterliegt mangels Steuertatbestands nicht der Emissionsabgabe. Investmentclubs gelten zudem weder als Effektenhändler iSv Art. 13 Abs. 3 StG noch als befreite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. b StG.

Da Investmentclubs keine kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG sind, stellen die Anteile an Investmentclubs keine steuerbaren

356 Vgl. KS Umsatzabgabe Ziff. 9.4.

357 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.4.2; bis zum 31.12.2006 waren interne Sondervermögen – damals gemäss Art. 4 AFG noch als bankinterne Sondervermögen bezeichnet – als Vermögen anderer Art gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F. verrechnungssteuerpflichtig (vgl. dazu Hess, Art. 4 VStG N 212 ff.).

358 Vgl. Mitteilung der ESTV – Änderungen im Bereich der internen Sondervermögen, Anlagestiftungen und strukturierten Produkte Ziff. 1; KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.4.2.

359 Mit anderen Worten unterliegen die thesaurierten Vermögenserträge bei internen Sondervermögen auch dann der Verrechnungssteuer, wenn sich diese auf weniger als 30 % des Nettoertrags belaufen (kritisch zum alten Recht: HESS, Art. 4 VStG N 218; DERS., Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilhaber in der Schweiz, 440).

360 S. vorne, Abschn. 2.5.1.2.

361 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.4.2. Insbesondere unterliegen Erträge aus direktem Grundbesitz sowie Kapitalgewinne nicht der Verrechnungssteuer. Hat das interne Sondervermögen mehr als 80 % Ausländertrag, kann mit Bezug auf ausländische Anteilhaber zudem das Affidavitverfahren gemäss Art. 34 ff. VStV geltend gemacht werden (s. dazu vorne, Abschn. 2.5.4).

362 S. dazu hinten, Abschn. 10.1.6.

363 Vgl. die Definition in Art. 60 Abs. 1 Satz 1 VStV.

364 Zivilrechtlich handelt es sich bei Investmentclubs um einfache Gesellschaften (vgl. MB Investment-Clubs; PFUND, Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG N 4.14; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilhaber in der Schweiz, 69 und 446).

365 Vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. f KAG.

366 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilhaber in der Schweiz, 447.

Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG dar. Mithin lösen weder Ausgabe (Primärmarkt) noch Handel und Rücknahme (Sekundärmarkt) von Anteilen an Investmentclubs eine Umsatzabgabe aus.

6.3.3 Verrechnungssteuer

Da Investmentclubs keine kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG iSv Art. 9 Abs. 3 VStG darstellen, sind sie keine Subjekte der Verrechnungssteuer.³⁶⁷ Umfasste solch ein Personenzusammenschluss mehr als 20 Personen, wurde er bis zum 31.12.2006 von der ESTV als Vermögen ähnlicher Art iSv Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F. qualifiziert und somit der Verrechnungssteuer unterstellt.³⁶⁸ Da Vermögen ähnlicher Art seit dem 1.1.2007 keine Verrechnungssteuersubjekte mehr sind, unterstehen die Erträge eines Investmentclubs auch dann nicht mehr der Verrechnungssteuer, wenn er mehr als 20 Mitglieder umfasst bzw. wenn der Grundsatz der Selbstverwaltung des Vermögens durch die Anleger verletzt ist. Der Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch des Investmentclubs richtet sich nach Art. 60 Abs. 1 VStV.³⁶⁹

6.4 Derivate und strukturierte Produkte

6.4.1 Verrechnungssteuer

Unter altem Recht wurden Zertifikate auf Anlagefonds sowie dynamische Index- und Basketzertifikate³⁷⁰ auf Aktien (d. h. aktiv bewirtschaftete Zertifikate auf Aktien)³⁷¹ verrechnungssteuerlich wie Anlagefonds behandelt.³⁷² Neu unterstellt Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG nicht

mehr die Erträge von Anteilen an Anlagefonds und an Vermögen ähnlicher Art, sondern die Erträge von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG der Verrechnungssteuer. Da Zertifikate auf kollektive Kapitalanlagen wie auch dynamische Index- und Basketzertifikate klarerweise keine Anteile an Kapitalanlagen gemäss KAG darstellen,³⁷³ unterstellt die ESTV diese Zertifikate nach neuem Recht nicht mehr der Verrechnungssteuer,³⁷⁴ was im Hinblick auf den Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG und das Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu begrüssen ist.³⁷⁵ Vorbehalten bleiben einzig Fälle von Steuerumgehung.^{376, 377}

6.4.2 Stempelabgaben

Zertifikate auf Anlagefonds sowie dynamische Index- und Basketzertifikate auf Aktien wurden unter altem Recht nach der Praxis der ESTV für Umsatzsteuerzwecke als steuerbare Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG qualifiziert.³⁷⁸ Auch in Bezug auf die Umsatzabgabe ist die ESTV u. E. zu Recht zur Auffassung gelangt, dass solche Zertifikate keine kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG darstellen und somit keine steuerbaren Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG sind.³⁷⁹

367 Vgl. MB Investment-Clubs. Bereits unter dem bis 31.12.2006 geltenden Recht, welches auch die Vermögen ähnlicher Art gemäss Art. 9 Abs. 3 VStG a. F. den Anlagefonds gleichstellte und gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer unterstellte, wurden Investmentclubs mit nicht mehr als 20 Mitgliedern nicht als Vermögen ähnlicher Art qualifiziert (Hess, Art. 4 VStG N 224 ff.).

368 Das Bundesgericht qualifizierte sogar einen Investmentclub mit nicht mehr als 20 Mitgliedern als Vermögen ähnlicher Art, da in casu die Voraussetzung der Selbstverwaltung nicht erfüllt war (BGE 98 Ib 197, 201 f.).

369 S. unten, Abschnitt 10.1.7.

370 Als Basketzertifikat auf Aktien gilt ein Zertifikat auf mindestens 5 Aktien. Zertifikate auf weniger als 5 Aktien werden steuerlich den Low Exercise Price Options (LEPO) gleichgestellt (KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 4).

371 Dasselbe gilt für Zertifikate auf Rohstoffe, Devisen, Edelmetalle u. Ä., sofern diese aktiv bewirtschaftet werden (vgl. Schema der ESTV – Umsatzabgabe bei derivativen Finanzinstrumenten). Index- und Basketzertifikate auf Obligationen werden demgegenüber weiterhin als solche wie Obligationen behandelt (vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.5 iVm KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 2).

372 Vgl. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 1.b und 3; LAUBER-STEINHAEUER/GENNARI, Spezialfälle im Bereich der modernen Finanzinstrumente, 510 ff., 518 f.

373 Art. 5 Abs. 5 KAG; vgl. dazu HASENBÖHLER ET AL., Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Rz 795 ff.

374 Vgl. Mitteilung der ESTV – Änderungen im Bereich der internen Sondervermögen, Anlagestiftungen und strukturierten Produkte Ziff. 3; KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.5.

375 So auch KAPALLE/EICHLER, Neuerungen im Kreisschreiben Nr. 15 der ESTV zu Obligationen und derivativen Finanzinstrumenten, 322 ff., 330; GEIER/WEBER, Art. 13 StG N 39; JAEGER/WEBER, Besteuerung von derivativen Finanzinstrumenten im Privatvermögen, 881 ff., 884; a. A. MENGIARDI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, 457; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektiv-anlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 6.3.2.

376 Vgl. KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.5.

377 Eine Steuerumgehung liegt gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung immer dann vor, wenn (i) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (ii) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn (iii) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde; vgl. BGer 2A.660/2006, 8.6.2007 (STR 2008, 643 ff., 648).

378 LAUBER-STEINHAEUER/GENNARI, Spezialfälle im Bereich der modernen Finanzinstrumente, 510 ff., 518 ff.

379 Vgl. Mitteilung der ESTV – Änderungen im Bereich der internen Sondervermögen, Anlagestiftungen und strukturierten Produkte Ziff. 3; KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.5; kritisch auch hier: MENGIARDI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, 457; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektiv-anlagengesetz und deren Anleger, Ziff. 6.3.2.

Die gegenteilige Auffassung von Mengiardi³⁸⁰ verkennt u. E. den formalen, an zivilrechtliche Tatbestände anknüpfenden Charakter der Umsatzabgabe. Für die von ihm propagierte wirtschaftliche Auslegung des Begriffs der steuerbaren Urkunde iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG hat es im Recht der Umsatzabgabe – stets unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung – zumindest mit Bezug auf von einem Inländer ausgegebenen Urkunden keinen Platz.³⁸¹ Zertifikate auf Anlagefonds können auch nicht als Ausweise über Unterbeteiligungen iSv Art. 13 Abs. 2 lit. c StG qualifiziert werden.³⁸² Eine solche Subsumtion würde dem Begriff der Unterbeteiligung jegliche Kontur entziehen und im Widerspruch zur derzeitigen Praxis der ESTV beispielsweise im Hinblick auf den Risikotransfer unter Darlehensschuldern (z. B. durch Total Return Swaps oder LMA [Loan Market Association] Funded Participations) stehen.³⁸³ Auch der Begriff der Unterbeteiligung ist jedoch zivilrechtlich – und nicht wirtschaftlich – geprägt.

6.4.3 Einkommens- und Gewinnsteuer des Anlegers

Mit Bezug auf die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer des Anlegers werden Basketzertifikate auf ausschüttende und thesaurierende Anlagefonds, gewisse dynamische Index- und Basketzertifikate auf Aktien sowie gewisse Index- und Basketzertifikate auf Aktien ohne feste Laufzeit nach der Verwaltungspraxis nach wie vor den Besteuerungsregeln der kollektiven Kapitalanlagen unterstellt. Somit sind dynamische Index- und Basketzertifikate auf Aktien, welche einkommenssteuerlich unter Umständen wie vertragliche Anlagefonds behandelt werden, von klassischen Index- und Basketzertifikaten, welche einkommenssteuerlich als eigene Kategorie von Finanzinstrumenten behandelt werden, zu unterscheiden. Dynamische Index- und Basketzertifikate unterscheiden sich von klassischen Index- und Basketzertifikaten dadurch, dass die zugrundeliegenden Werte aktiv bewirtschaftet werden, indem die Zusammensetzung des bei Emission definierten Indexes oder Baskets während der Laufzeit der Papiere geändert werden kann.

Dynamische Index- und Basketzertifikate werden jedoch einkommenssteuerrechtlich wie klassische Index- und

Basketzertifikate behandelt und den vertraglichen Anlagefonds nicht gleichgestellt, wenn (i) die im Index oder Basket enthaltenen Aktien während der Laufzeit des Zertifikates nach genau definierten und im Voraus festgelegten objektiven Kriterien (wie z. B. Marktkapitalisierung, Liquidität, P/E-Ratio etc.) selektioniert und bewirtschaftet werden und (ii) diese Kriterien in den Index- oder Basketspezifikationen festgehalten sind und während der Laufzeit des Zertifikats unverändert bleiben.³⁸⁴

Index- und Basketzertifikate auf Aktien ohne feste Laufzeit werden von der ESTV einkommenssteuerlich ebenfalls den Besteuerungsregeln der kollektiven Kapitalanlagen unterstellt, wenn sie dem Investor kein jährliches Kündigungsrecht einräumen.³⁸⁵ Dies trifft auch auf unbefristete klassische (statische) Index- und Basketzertifikate zu.³⁸⁶

Zertifikate, welche eine oder mehrere kollektive Kapitalanlagen als Basiswert haben (Basketzertifikate auf ausschüttende und thesaurierende Anlagefonds), werden einkommenssteuerlich ebenfalls wie die unterliegenden kollektiven Kapitalanlagen behandelt. Neben Basketzertifikaten auf Anlagefonds trifft dies freilich auch auf Basketzertifikate auf SICAV oder KGK bzw. deren ausländische Pendanten zu. Ob die unterliegenden kollektiven Kapitalanlagen in Obligationen oder in Aktien investieren, ändert nichts an der einkommenssteuerlichen Qualifikation als kollektive Kapitalanlagen iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG.³⁸⁷

Literatur

AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRGEN/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

DÖMER PHILIPP, in: Franz Hasenböhler et al. (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Steuern (Zehnter Teil), Zürich 2007

380 Vgl. MENGIARDI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, 457 ff.

381 Zu von einem Ausländer ausgegebenen Zertifikaten auf Anlagefonds sowie dynamischen Index- und Basketzertifikaten auf Aktien s. hinten, Abschn. 7.2.2.

382 So aber MENGIARDI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, 462 f.

383 Vgl. KS Umsatzabgabe Ziff. 7.2; LURÀ, Art. 13 StG N 35; GEIER/WEBER, Art. 13 StG N 45.

384 Vgl. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 1.b.

385 Vgl. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 1.c.

386 Zu Recht kritisch hierzu: MENGIARDI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, 452.

387 Vgl. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III; Ziff. 3.

- DÜRR DAVID/MEZ CARL-GUSTAV, Die Anlagestiftung im schweizerischen Recht, SZW 1998, 263 ff.
- GEIER ROLF/WEBER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Diss. Universität Zürich, Zürich 2000
- HAEFELIN REGULA/MEYER VICTOR, Steuern: Neue Wege für Immobilienanlagen, Handelszeitung vom 1.11.2006, www.immofonds.ch/Medien/HZ_20061101.pdf
- HASENBÖHLER FRANZ ET AL. (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Zürich 2007
- HEBERLEIN ADRIAN, Die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) und die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) im Vergleich, Diss. Zürich, Zürich 2008
- HESS TONI, Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht, FStR 2005, 270 ff.
- Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Diss. Zürich, Zürich 2001
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel/Genf/München 2005
- HESS TONI/SCHERRER PATRICK, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, ASA 77 (2008/09), 361 ff.
- HEUBERGER RETO, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantonales und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- JAEGER HANS-JOACHIM/WEBER MARKUS, Besteuerung von derivativen Finanzinstrumenten im Privatvermögen. Vom Kreisschreiben Nr. 15 zur Swiss Derivative Map – ein steuerlicher Brückenschlag, ST 2007, 881 ff.
- KAPALLE URS, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds, FStR 2007, 122 ff.
- KAPALLE URS/EICHLER MARCEL, Neuerungen im Kreisschreiben Nr. 15 der ESTV zu Obligationen und derivativen Finanzinstrumenten, StR 2007, 322 ff.
- LAFFELY MAILLARD GLADYS, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- LAUBER-STEINHAEUER SUSAN/GENNARI FRANCO, Spezialfälle im Bereich der modernen Finanzinstrumente, StR 2002, 510 ff.
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2 Bde., I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004
- LURÀ FILIPPO, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny (Hrsg.), StG. Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006
- LUTZ GEORG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel/Genf/München 2008
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002
- MENGIARDI ANDRI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, Diss. Freiburg, Zürich 2008
- OESTERHELT STEFAN, Handänderungssteuer und Grundbuchgebühren bei Umstrukturierungen, StR 2006, 758 ff.
- in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- PFUND WALTER ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 5, Basel 1971

- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel/Genf/München 2008
- ROLLI BERNARD, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- SCHWARB PATRIK, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2 Bde., 2. A., Muri b. Bern 2004
- SPRING MARKUS K., Die Besteuerung der Immobilienanlagefonds nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Vor- und Nachteile des Direktbesitzes unter besonderer Berücksichtigung der Grenzsteuersätze ausgewählter Anlegergruppen, StR 1996, 405 ff., 461 ff.
- TORRIONE HENRI, L'imposition des fonds de placement immobiliers, ASA 67 (1998/1999), 257 ff.
- WEIDMANN MARKUS, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagen-gesetz (KAG), Basel 2009

Berichte

- Bericht Revision AFG aus steuerlicher Sicht, Bericht der Arbeitsgruppe Oberson (Verf.: Toni Hess), erstattet der Expertenkommission Forstmoser, Chur, November 2003 (publ. als Anhang I zum Erläuterungsbericht samt Gesetzesentwurf der Expertenkommission Forstmoser – Totalrevision des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994)
- Erläuterungsbericht KAG, Erläuterungsbericht samt Gesetzesentwurf der vom EFD eingesetzten Expertenkommission zur Totalrevision des AFG, November 2003
- OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

- OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Rechtsquellen

- AFG, BG über die Anlagefonds (vom 18.3.1994), AS 1994, 2523 (aufgehoben)
- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40
- DBA-AUS, Abkommen zwischen der Schweiz und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 28.2.1980), SR 0.672.915.81
- DBA-CDN, Abkommen zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 5.5.1997), SR 0.672.923.21
- DBA-EST, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Estland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 11.6.2002), SR 0.672.933.41
- DBA-ET, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Arabischen Republik Ägypten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Beilage) (vom 20.5.1987), SR 0.672.932.15
- DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91
- DBA-FIN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 16.12.1991), SR 0.672.934.51
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711

- DBA-HR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kroatien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 12.3.1999), SR 0.672.929.11
- DBA-IL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 2.7.2003), SR 0.672.944.91
- DBA-IND, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 2.11.1994), SR 0.672.942.31
- DBA-IRL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel) (vom 8.11.1966), SR 0.672.944.11
- DBA-KAZ, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik von Kasachstan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 21.10.1999), SR 0.672.947.01
- DBA-KRG, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Kirgisischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 26.1.2001), SR 0.672.947.41
- DBA-LT, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Litauen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 27.5.2002), SR 0.672.951.61
- DBA-LV, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Lettland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 31.1.2002), SR 0.672.948.71
- DBA-MA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs Marokko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Anhang) (vom 31.3.1996), SR 0.672.954.91
- DBA-MEX, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Vereinigten Staaten von Mexiko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 3.8.1993), SR 0.672.956.31
- DBA-N, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 7.9.1987), SR 0.672.959.81
- DBA-PI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 24.6.1998), SR 0.672.964.51
- DBA-RC, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.7.1990), SR 0.672.924.91
- DBA-T, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 12.2.1996), SR 0.672.974.51
- DBA-UA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Ukraine zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 30.10.2000), SR 0.672.976.71
- DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61
- DBA-UZB, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Usbekistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 3.4.2002), SR 0.672.962.11
- DBA-VN, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Sozialistischen Republik Vietnam zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.5.1996), SR 0.672.978.91

- DBA-YV, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Venezuela zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 20.12.1996), SR 0.672.978.51
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- G betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern BE (vom 18.3.1992), BSG 125.326.2
- G über die Gemeinde- und Kirchensteuern GR (vom 31.8.2008), BR 720.200
- G über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern FR (vom 1.5.1996), SGF 635.1.1
- GGstG LU, G über die Grundstückgewinnsteuer (vom 31.12.1961), SRL 647
- GGstG UR, G über die Grundstückgewinnsteuer (vom 1.12.1996), RB 3.2231
- HandänderungssteuerG BS, G über die Handänderungssteuer (vom 26.6.1996), SG 650.100
- HandänderungssteuerG LU, G über die Handänderungssteuer (vom 28.6.1983), SRL 645
- HandänderungssteuerG SZ, G über die Erhebung der Handänderungssteuer (vom 27.4.1977), SRSZ 172.500
- KAG, BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz (vom 23.6.2006), SR 951.31
- KKV, V über die kollektiven Kapitalanlagen (vom 22.11.2006), SR 951.311
- KKV-FINMA, V der FINMA über die kollektiven Kapitalanlagen (vom 21.12.2006), SR 951.312
- LCD NE, Loi sur les contributions directes (du 21.3.2000), RS 631.0
- LDM NE, Loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (du 20.11.1991), RSN 635.0
- LDM/DCG JU, Loi réglant les droits de mutation et les droits perçus pour la constitution de gages (du 9.11.1978), RS 215.326.2
- LI JU, Loi d'impôt (du 26.5.1988), RS 641.11
- LID VD, Loi sur les impôts directs cantonaux (du 4.7.2000), RSV 642.11
- LIPM GE, Loi sur l'imposition des personnes morales (du 23.9.1994), RSG D 3 15
- LIPP-V GE, Loi sur l'imposition des personnes physiques – Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid (du 22.9.2000), RSG D 3 16
- LT TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1
- StempelG VS, StempelG (vom 14.11.1953), SGS 643.1
- StG AG, SteuerG (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG AI, SteuerG (vom 25.4.1999), GS 640.000
- StG AR, SteuerG (vom 21.5.2000), bGS 621.11
- StG BE, SteuerG (vom 21.5.2000), BGS 661.11
- StG BL, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 7.2.1974), SGS 331
- StG BS, G über die direkten Steuern (vom 12.4.2000), SGS 640.100
- StG FR, G über die direkten Kantonssteuern (vom 6.6.2000), SGF 631.1
- StG GL, SteuerG (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1
- StG GR, SteuerG für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), RB 720.000
- StG LU, SteuerG (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG NW, G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1
- StG OW, SteuerG (vom 30.10.1994), GDB 641.4
- StG SG, SteuerG (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SH, G über die direkten Steuern (vom 20.3.2000), SHR 641.100
- StG SO, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG SZ, SteuerG (vom 9.2.2000), SR 172.200
- StG TG, G über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 14.9.1992), SR 640.1
- StG UR, G über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211
- StG VS, SteuerG (vom 10.3.1976), SGS 642.1
- StG ZG, SteuerG (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

V über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (vom 29.11.1996), SR 642.212

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

MB Investment-Clubs, MB S-018.25 (6.02) der ESTV – Steuerliche Behandlung von inländischen Investment-Clubs (vom Juni 2002)

Mitteilung der ESTV – Änderungen im Bereich der internen Sondervermögen, Anlagestiftungen und strukturierten Produkte (vom 26.2.2008)

Schema der ESTV – Umsatzabgabe bei derivativen Finanzinstrumenten (vom 22.4.2005; Stand: 1.12.2008) (Beilage zum KS Umsatzabgabe)

Materialien

Botschaft KAG, Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.9.2005), BBl 2005, 6395 ff.

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu den BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1 ff.

Botschaft zur Besteuerung bei der Liquidation von Mieter-Aktiengesellschaften und zur Änderung der Besteuerung von Immobilien-Anlagefonds mit direktem Grundbesitz (vom 12.5.1999), BBl 1999, 5966 ff.

Praxisanweisungen

E-KS KAG/DBG, Entwurf eines KS der ESTV – Besteuerung von kollektiven Kapitalanlagen und ihrer Anleger (vom 22.5.2008)

KS KAG/VStG und StG, KS Nr. 24 der ESTV (1-024-VS-2008-d) – Kollektive Kapitalanlagen als Gegenstand der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben (vom 1.1.2009) (im 1. Teil noch als «E-KS KAG/VStG und StG» aufgeführt)

KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente, KS Nr. 15 (1-015-DVS-2007-d) der ESTV – Obligationen und derivative Finanzinstrumente als Gegenstand der direkten Bundessteuer, der Verrechnungssteuer sowie der Stempelabgaben (vom 7.2.2007)

KS Umsatzabgabe, KS Nr. 12 der ESTV (1-012-S-2005-d) – Umsatzabgabe (vom 20.12.2005)

KS Umstrukturierungen, KS Nr. 5 (1-005-DVS-2004) der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

Ermittlung und Nachweis der steuerrelevanten Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz

Dr. iur. Erich Bosshard, RA



*Dr. iur. Erich Bosshard, RA,
Chef der Dienstabteilung
Quellensteuer, KSTA Zürich*

Inhalt

| | | | |
|----------|---|----------|--|
| 1 | Zunehmende Bedeutung der Arbeits- und Aufenthaltstage | 4 | Steuerberechnung |
| 1.1 | Allgemeines | 4.1 | Allgemeines |
| 1.2 | Arbeitstage als Kriterium beim Arbeitsortsprinzip | 4.2 | Steuerberechnung beim Arbeitsortsprinzip |
| 1.3 | Aufenthaltstage als Kriterium bei der Monteurklausel (183-Tage-Regel) | 4.3 | Steuerberechnung bei der Monteurklausel |
| 2 | Ermittlung der Arbeits- oder Aufenthaltstage | | Literatur |
| 2.1 | Allgemeines | | Berichte |
| 2.2 | Arbeitstage (Arbeitsortsprinzip) | | Rechtsquellen |
| 2.3 | Aufenthaltstage (Monteurklausel) | | Praxisanweisungen |
| 3 | Nachweis der Arbeits- bzw. Aufenthaltstage | | |
| 3.1 | Allgemeines | | |
| 3.2 | Beweislast | | |
| 3.3 | Beweismittel und Beweiswürdigung | | |
| 3.3.1 | Freie Beweiswürdigung | | |
| 3.3.2 | Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandsverhalten | | |
| 3.4 | Geeignete Beweismittel | | |
| 3.4.1 | Kalendarien | | |
| 3.4.1.1 | Allgemeines | | |
| 3.4.1.2 | Kalendarium für Arbeitsortsprinzip | | |
| 3.4.1.3 | Kalendarium für Monteurklausel | | |
| 3.4.2 | Ausländischer Steuerbescheid | | |
| 3.4.3 | Übrige Beweismittel | | |

1 Zunehmende Bedeutung der Arbeits- und Aufenthaltstage

1.1 Allgemeines

Im Zuge der erhöhten Mobilität von Arbeitnehmern und des erleichterten Zugangs zum schweizerischen Arbeitsmarkt stellen sich sowohl für Steuervertreter und Treuhänder als auch für die Steuerpflichtigen selbst bzw. deren Arbeitgeber vermehrt Fragen zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Eine für die Praxis wichtige Frage betrifft die Ermittlung und den Nachweis von schweizerischen Arbeits- und Aufenthaltstagen bzw. deren Abgrenzung von Arbeits- und Aufenthaltstagen im Ausland. Die genaue Anzahl der Aufenthalts- oder Arbeitstage ist insbesondere bei der Anwendung des Arbeitsortsprinzips und der 183-Tage-Regel (Monteurklausel)¹ von Bedeutung. Der Einfachheit halber wird nachfolgend in erster Linie die (in der Praxis häufiger vorkommende) Konstellation untersucht, dass ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer (vorübergehend) in der Schweiz tätig ist. Dieselben Überlegungen gelten aber – mit umgekehrten Vorzeichen – für den Fall, dass ein in der Schweiz wohnhafter Arbeitnehmer vorübergehend im Ausland arbeitet.

1.2 Arbeitstage als Kriterium beim Arbeitsortsprinzip

Arbeitet ein Arbeitnehmer ausserhalb seines Wohnsitzstaates, besteht die Gefahr, dass er für seine Arbeitseinkünfte sowohl durch den Arbeitsortsstaat (Tätigkeitsstaat) als auch durch den Wohnsitzstaat (d. h. doppelt) besteuert wird. Dank den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich idR stark an die OECD-Mustervorlage anlehnen, wird allerdings eine mögliche Doppelbesteuerung (weitgehend) vermieden. Als Grundlage der nachfolgenden Ausführungen wird deshalb das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) herangezogen; im Einzelfall ist aber selbstverständlich stets das konkrete DBA anzuwenden.

Gemäss Art. 15 Abs. 1 OECD-MA können Arbeitseinkünfte eines Arbeitnehmers, der für einen Arbeitgeber arbeitet, der seinen Sitz ausserhalb des Wohnsitzstaates des Arbeitnehmers hat, nur insoweit vom Arbeitgeberstaat besteuert werden, als die Arbeit auch (physisch) im Arbeitgeberstaat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt wird (sog. Arbeitsortsprinzip). Wohnt z. B. ein Arbeitnehmer der schweizerischen X.-AG in Paris und arbeitet im Durchschnitt 2 Tage pro Woche in der Schweiz (Zürich) und 3 Tage in Frankreich, so kann die Schweiz als Tätigkeits-

staat nur 2/5 der Arbeitseinkünfte (wenn auch zum Gesamtsatz) besteuern; der Rest bleibt im Wohnsitzstaat, d. h. vorliegend in Frankreich, steuerpflichtig.

In der Praxis handelt es sich bei diesen Arbeitnehmern, die nur pro rata temporis für die in der Schweiz geleisteten Arbeitstage steuerpflichtig werden, um Arbeitnehmer, die der Quellensteuer iSv Art. 91 DBG unterliegen. Überdurchschnittlich oft sind diese quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer zudem leitende Angestellte, die nur für einen beschränkten Zeitraum in die Schweiz kommen und ihre Familie im Ausland belassen. So kann es bei leitenden (ausländischen) Arbeitnehmern von börsenkotierten Firmen durchaus vorkommen, dass pro Arbeitstag in der Schweiz ein fünfstelliger (Quellen-)Steuerbetrag anfällt. Daraus wird ersichtlich, welch entscheidende Rolle der korrekten Ermittlung der Arbeitstage in der Schweiz im Rahmen der Anwendung des Arbeitsortsprinzips zukommt.

1.3 Aufenthaltstage als Kriterium bei der Monteurklausel (183-Tage-Regel)

Ebenfalls einer doppelbesteuerungsrechtlichen Regelung bedarf der Fall, dass Arbeitnehmer und Arbeitgeber ihren (Wohn-)Sitz im selben Staat haben, der Arbeitnehmer seine Arbeitstätigkeit aber (physisch) in einem andern Staat erbringt. Auch in diesem Fall muss klar sein, wer – der Wohnsitz- oder der Arbeitsortsstaat – das Erwerbseinkommen besteuern darf.

Gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. a OECD-MA bleibt – als Ausnahme zum Arbeitsortsprinzip – ein Arbeitnehmer, der für einen inländischen Arbeitgeber tätig ist, aber ausserhalb seines Wohnsitzstaates arbeitet, unter gewissen Umständen in seinem Wohnsitzstaat für seine Arbeitseinkünfte steuerpflichtig. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass sich der Arbeitnehmer im Arbeitsortsstaat nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält.

Losgelöst von der in den verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich geregelten Frage des massgebenden Zeitraums von 12 Monaten bedeutet dies, dass ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer (mit einem ausländischen Arbeitgeber), je nach dem, ob er sich 182 Tage oder 184 Tage in der Schweiz aufhält, in der Schweiz steuerpflichtig wird oder im Ausland steuerpflichtig bleibt. Arbeitet z. B. ein in Frankreich wohnhafter Arbeitnehmer der französischen Y.-SA für ein Projekt in der Schweiz und hält er sich dazu vom 1.1. bis 15.6. ununterbrochen in der Schweiz auf, so bleibt er für sein gesamtes Arbeitseinkommen in Frankreich steuerpflichtig. Hält er sich aber vom 1.1. bis 15.7. ununterbrochen in der Schweiz auf, so übersteigen seine Aufent-

¹ Zur Monteurklausel s. umfassend BOSSHARD/RAJOWER, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel).

haltstage in der Schweiz die 183-Tage-Limite, weshalb er für seine Arbeitseinkünfte vom 1.1. bis 15.7. in der Schweiz steuerpflichtig wird und eine Steuererklärung einreichen muss.

Dieses Beispiel verdeutlicht, welche Wichtigkeit der genauen Ermittlung der Aufenthaltstage in der Schweiz zukommt und dass diese Frage für eine integrale Steuerbefreiung bzw. Besteuerung des Arbeitslohnes entscheidend sein kann.

2 Ermittlung der Arbeits- oder Aufenthaltstage

2.1 Allgemeines

Auch wenn das OECD-Musterabkommen die Frage, welcher Staat (Wohnsitz- oder Arbeitsortsstaat) die Arbeitseinkünfte besteuern darf, grundsätzlich gelöst hat, bleiben in der Praxis dennoch gewisse Auslegungsfragen bestehen. Eine dieser Fragen betrifft die genaue Ermittlung der Aufenthalts- oder Arbeitstage, da bei der Berechnung der steuerrelevanten Tage offensichtlich verschiedene Zählweisen zur Anwendung gelangen können. So kann z. B. strittig sein, ob ein Anfahrts- oder Abreisetag als Arbeitstag gilt oder nicht. Werden aber die Aufenthalts- oder Arbeitstage durch den Arbeitsortsstaat einerseits und den Wohnsitzstaat andererseits unterschiedlich ermittelt, so besteht trotz Vorliegens eines DBA die Gefahr einer Doppelbesteuerung (oder Nichtbesteuerung) des Arbeitnehmers.

Um solche internationalen Differenzen möglichst zu verhindern und gleichzeitig auch eine interkantonal einheitliche Praxis zu fördern, hat die Arbeitsgruppe «Quellensteuern» der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) dieses Thema traktandiert und beschlossen, die OECD-Empfehlungen zu dieser Problematik praktisch vollständig zu übernehmen.² Ziel ist es, dass alle beteiligten Akteure, d. h. die betroffenen Steuerverwaltungen der beiden Staaten, Treuhänder, Arbeitgeber und Steuerpflichtige, von denselben Voraussetzungen ausgehen. Dabei ist zwischen Tagen der Arbeitsausübung iSv Art. 15 Abs. 1 OECD-MA (nachfolgend, Abschn. 2.2) und Tagen des Aufenthalts iSv Art. 15 Abs. 2 Bst. a OECD-MA (nachfolgend, Abschn. 2.3) zu unterscheiden.

2.2 Arbeitstage (Arbeitsortsprinzip)

Der OECD-Kommentar zu Art. 15 Abs. 1 OECD-MA äussert sich nicht explizit zur Zählweise zwecks Ermittlung der Arbeitsausübungstage im Tätigkeitsstaat. In

analoger Anwendung der OECD-Empfehlung zur Zählung der Aufenthaltstage³ sowie gestützt auf die bereits bestehende Praxis anderer Staaten bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, bei denen (ausnahmsweise) auch im Rahmen der 183-Tage-Regel von Arbeitsausführung (statt Aufenthalt) gesprochen wird,⁴ sind als Arbeitstage⁵ in der Schweiz folgende Tage mitzurechnen:

- alle Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer physisch in der Schweiz arbeitet;
- alle Anwesenheitstage in der Schweiz, an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist, z. B. Streik- oder Aussperrungstage;
- grundsätzlich auch Krankheitstage, ausser die Erkrankung verhindere eine Ausreise des Arbeitnehmers aus der Schweiz;
- angebrochene Arbeits- und Aufenthaltstage (an denen die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist) in der Schweiz, d. h. insbesondere auch Ankunfts- und Abreisetage. Die Dauer der Anwesenheit in der Schweiz ist unbeachtlich; es genügt auch eine sehr kurze Dauer.

Nicht als schweizerische Arbeitstage gelten demgegenüber:

- Tage der Unterbrechung des Aufenthaltes in der Schweiz, die ausschliesslich ausserhalb der Schweiz verbracht werden, wobei es auf die Ursache der Unterbrechung nicht ankommt;
- Zeiten des Transits zwischen zwei Orten ausserhalb der Schweiz;
- Ferientage, die ausserhalb der Schweiz verbracht werden, sowie (in Abweichung zur Zählweise bei der Monteurklausel) alle (normalerweise) arbeitsfreien Tage der Anwesenheit in der Schweiz vor, während und nach der Tätigkeit, z. B. Samstag, Sonntage, öffentliche Feiertage, Ferien.

Dies bedeutet, dass eine unterschiedliche Zählweise anzuwenden ist, je nach dem, ob Aufenthalts- oder Arbeitstage ermittelt werden müssen. Die unterschiedliche Zählweise wirkt sich aber nicht auf die Steuerberechnung aus.⁶

3 S. unten, Abschn. 2.3.

4 Vgl. z. B. Art. 15 Abs. 2 Ziff. 1 DBA D-B: «Abweichend von Absatz 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn sie für eine Tätigkeit gezahlt werden, die in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage – übliche Arbeitsunterbrechungen eingeschlossen – während des Kalenderjahres ausgeübt wird.»

5 Vgl. Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Rz 46 ff.

6 Vgl. dazu nachfolgend, Abschn. 4.

2 Dieser Beschluss fiel anlässlich der Sitzung vom 26.9.2008.

2.3 Aufenthaltstage (Monteurklausel)

Das OECD-Musterabkommen (Art. 15 Abs. 2 Bst. a) bzw. der dazugehörige Kommentar⁷ äussert sich (lediglich) zur Zählweise zwecks Ermittlung der Aufenthaltstage; diese sind massgebend bei der Anwendung der Monteurklausel. Zentrales Merkmal für die Zählweise ist die Notwendigkeit einer physischen Anwesenheit im Arbeitsortsstaat und damit die Ablehnung jeglicher funktionalen Betrachtungsweise. Als Aufenthaltstage in der Schweiz sind demnach folgende Tage mitzurechnen:

- alle Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer physisch in der Schweiz arbeitet;
- alle Aufenthaltstage in der Schweiz, unabhängig von einer Arbeitsausübung, d. h. auch arbeitsfreie Tage, wie Wochenenden, Feiertage oder Streiktage;
- alle Ferientage in der Schweiz, unabhängig davon, ob sie vor, während oder nach einer Arbeitstätigkeit in der Schweiz verbracht werden;
- grundsätzlich auch Krankheitstage, ausser die Erkrankung verhindere eine Ausreise des Arbeitnehmers aus der Schweiz;
- angebrochene Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz, d. h. insbesondere auch Ankunfts- und Abreisetage. Die Dauer der Anwesenheit in der Schweiz ist unbeachtlich; es genügt auch eine sehr kurze Dauer.

Nicht als schweizerische Aufenthaltstage gelten demgegenüber:

- Tage der Unterbrechung des Aufenthaltes in der Schweiz, die ausschliesslich ausserhalb der Schweiz verbracht werden, wobei es auf die Ursache der Unterbrechung nicht ankommt;
- Zeiten des Transits zwischen zwei Orten ausserhalb der Schweiz;
- Ferientage, die ausserhalb der Schweiz verbracht werden.

3 Nachweis der Arbeits- bzw. Aufenthaltstage

3.1 Allgemeines

Ist in einem ersten Schritt geklärt, wie die Arbeits- und Aufenthaltstage in der Schweiz genau zu zählen sind, so ist in einem zweiten Schritt die Frage zu beantworten, von wem (Frage der Beweislast) und in welcher Form (Frage der Beweismittel) der Nachweis der Arbeitstage in der Schweiz zu erbringen ist. Dabei gilt es zu beachten, dass oftmals drei Parteien involviert sind: die zuständige

Steuerverwaltung, der Arbeitnehmer (Steuerpflichtiger) sowie (v. a. im Quellensteuerverfahren) der Arbeitgeber.

3.2 Beweislast

Die Beantwortung der Frage, wer den Nachweis für eine (behauptete) Tatsache zu erbringen hat bzw. wer die Beweislast trägt, ist in der Praxis oftmals auch für den materiellen Ausgang eines Verfahrens entscheidend. Die Beweislastverteilung sollte aus diesem Grund für alle beteiligten Parteien von vornherein klar sein, da – bei einem Irrtum – im Nachhinein die Beweismittel oftmals kaum mehr zu beschaffen sind.

Bei der Frage der Beweislast ist vom Grundsatz auszugehen, dass – gemäss der sog. Normentheorie – die Steuerbehörde den Nachweis für die steuerbegründenden bzw. steuererhöhenden Tatsachen, der Steuerpflichtige dagegen für die steuermindernden bzw. steueraufhebenden Tatsachen zu erbringen hat.⁸ Nachfolgend wird dargelegt, welches die Konsequenzen dieser Beweislastregel für die Problematik der Arbeitstage sind.

Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG sind im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Kraft Aufenthalts in der Schweiz wird ein Arbeitnehmer sogar unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er während mindestens 30 Tagen hier verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 Bst. a DBG). Für den Nachweis einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht eines Arbeitnehmers sind, da es sich um eine steuerbegründende Tatsache handelt, die Steuerbehörden beweispflichtig.

In der Praxis ist allerdings die Frage, ob überhaupt eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausgeübt wurde, nur in den seltensten Fällen strittig. IdR steht nämlich fest, dass ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer immer wieder in die Schweiz kommt und hier arbeitet; unklar ist lediglich, wie viele Tage er hier gearbeitet hat. Differenzen bestehen allenfalls in der Frage, ob nur eine beschränkte oder gar eine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des DBG zu bejahen ist. Da aber die Schweiz mit den wichtigsten Ländern ohnehin ein DBA abgeschlossen hat, ist es idR unstrittig, dass der Schweiz nur – wenn überhaupt – das Besteuerungsrecht für das Erwerbseinkommen zusteht. Die Frage einer (nach unilateralem Recht) allenfalls zu bejahenden unbeschränkten Steuerpflicht ist daher in vielen Fällen ohne praktische Konsequenzen.

⁷ OECD-Komm. Art. 15 OECD-MA Tz 3 ff.

⁸ Zur Beweislast im Steuerrecht s. BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 79 ff.

Steht fest, dass eine (von der Steuerbehörde zu beweisende) beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht eines im Ausland wohnhaften Arbeitnehmers vorliegt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, wer die genaue Anzahl Aufenthalts- oder Arbeitstage nachzuweisen hat. Auch diese Frage wird mit der erwähnten Beweislastregel beantwortet. Steht nämlich eine unbeschränkte bzw. beschränkte Steuerpflicht eines Arbeitnehmers fest, unterliegt er gemäss dem schweizerischen (unilateralen) Recht im ersten Fall der (gesamten) Besteuerung seines Einkommens und Vermögens, im zweiten Fall der (Quellen-)Besteuerung seines gesamten Arbeitseinkommens iSv Art. 84 DBG in der Schweiz.

Wird geltend gemacht, der Arbeitnehmer sei aus doppelbesteuerungsrechtlichen Gründen nur für einen Teil seines Arbeitseinkommens hier steuerpflichtig oder er sei hier gar gänzlich steuerbefreit, so handelt es sich um eine steueraufhebende bzw. steuermindernde Tatsache, für deren Nachweis der Arbeitnehmer bzw. Arbeitgeber die Beweislast trägt. Er muss somit einerseits die integrale Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens beweisen⁹ und andererseits insbesondere auch den Nachweis der Steuerentlastung infolge entfallender Aufenthalts- bzw. Arbeitstage in der Schweiz erbringen. Misslingt dieser Beweis, greift keine doppelbesteuerungsrechtliche Entlastung Platz, und das gesamte Erwerbseinkommen wird in der Schweiz besteuert.

3.3 Beweismittel und Beweiswürdigung

3.3.1 Freie Beweiswürdigung

Zivil- wie steuerrechtlich gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung.¹⁰ Dies bedeutet für die Geltendmachung einer doppelbesteuerungsrechtlichen Entlastung, dass grundsätzlich alle Beweismittel in Frage kommen, die geeignet sind, die genaue Anzahl der Aufenthalts- bzw. Arbeitstage im Ausland glaubhaft zu belegen. Es liegt aber auf der Hand, dass in der Praxis v. a. schriftliche Unterlagen im Vordergrund stehen und andere Beweismittel, z. B. ein Augenschein oder eine Zeugenaussage, aufgrund des für alle Beteiligten hohen Aufwandes von nachrangiger Bedeutung sind. Arbeitnehmer bzw. Arbeitgeber sollten daher darauf vorbereitet sein, mittels schriftlicher Unterlagen oder ähnlicher Beweismittel den Nachweis der genauen Anzahl der steuerentlastenden Ta-

ge rechtsgenügend zu erbringen.¹¹ Sie sollten auch rechtzeitig die notwendigen Dispositionen treffen, um diesen Nachweis möglichst rationell erbringen zu können.

3.3.2 Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung wird in der Praxis dann teilweise relativiert, wenn es sich um einen internationalen Sachverhalt handelt. Da es den Steuerbehörden oftmals offensichtlich unmöglich ist, einen Sachverhalt zu beweisen (oder auch einen Gegenbeweis zu erbringen), der sich im Ausland abgespielt hat, trifft den Pflichtigen in diesem Fall oftmals eine erhöhte Mitwirkungspflicht.¹² So akzeptieren z. B. verschiedene kantonale Steuerverwaltungen, wenn es um den Nachweis von Unterstützungsleistungen ins Ausland geht, nur offizielle Bank- oder Postüberweisungen als Beweismittel. Das Bundesgericht hat diese erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen explizit wie folgt als rechtmässig erklärt:¹³ «Wenn die zürcherischen Steuerbezugsbehörden im internationalen Verhältnis, um das es hier geht, an den Nachweis der von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Unterhalts- und Unterstützungsleistungen besonders strenge Anforderungen stellen, so ist aus verfassungsrechtlicher Sicht dagegen nichts einzuwenden.»

Dies bedeutet, dass es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, sich im vornherein so zu organisieren, dass er zu einem späteren Zeitpunkt, z. B. im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung, darlegen kann, dass und in welcher Form ihm eine doppelbesteuerungsrechtliche Entlastung in der Schweiz zu gewähren sei.

Da die Anwendung des Arbeitsortsprinzips regelmässig Arbeitnehmer, die der Quellensteuer iSv Art. 91 DBG unterliegen, betrifft, stellt sich zusätzlich die Frage, wie

11 Art. 115 und 126 DBG.

12 Für Deutschland vgl. z. B. § 90 Abs. 1 und 2 Abgabenordnung (AO):

¹Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäss offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

²Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge ausserhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

13 BGER, 19.8.1977 (StE 1997 B 92.51 Nr. 4).

9 Dies betrifft insbesondere den Nachweis des Wohnsitzes bzw. Lebensmittelpunktes im entsprechenden DBA-Land. Bei gewissen Doppelbesteuerungsabkommen sind zusätzliche Voraussetzungen nachzuweisen. So ist z. B. im Verhältnis zu Grossbritannien die Besteuerung gemäss remittance basis abzuklären; vgl. dazu umfassend WALDBURGER, Zur Remittance Clause im DBA-UK.

10 Vgl. dazu ZWEIFEL, Art. 130 DBG N 24.

sich der zum Quellensteuerabzug verpflichtete Arbeitgeber zu verhalten hat. Dieser hat bei der Berechnung und Ablieferung des Quellensteuerabzuges grundsätzlich 2 Optionen: Er kann stets den vollen Quellensteuerabzug vornehmen, d. h., er kann eine mögliche Doppelbesteuerung in Kauf nehmen,¹⁴ oder er kann die Quellensteuern von Anfang an nur von dem auf die Schweiz entfallenden Anteil in Abzug bringen.¹⁵ Bei der 2. Variante muss er aber sicherstellen, dass er die Quellensteuern wirklich korrekt in Abzug bringt, da er sonst mit einer Haftung für die fehlenden Quellensteuern¹⁶ oder gar mit einem Hinterziehungsverfahren¹⁷ rechnen muss. Der Arbeitgeber ist auch verpflichtet, alle beweisrelevanten Unterlagen für eine mögliche Quellensteuer-Revision aufzubewahren.

3.4 Geeignete Beweismittel

3.4.1 Kalendarien

3.4.1.1 Allgemeines

Insbesondere zur Ermittlung des Verhältnisses zwischen den in der Schweiz und den im Ausland geleisteten Arbeitstagen, aber auch zwecks Abklärung der Monteurklausel, ist ein gut geführtes Kalendarium das rationellste Beweismittel. Eine taugliche Vorlage bildet z. B. das Formular Gre-3, mit welchem – im Verhältnis zu Deutschland – die Tage der Nichtrückkehr in den Wohnsitzstaat wie folgt zu bescheinigen sind:

| Datum | Ort | Land | Anlass |
|-------|-----|------|--------|
| | | | |

14 In diesem Fall kann der Arbeitnehmer gemäss Art. 137 DBG eine Neuberechnung des Quellensteuerabzuges bis Ende März des Folgejahres beantragen.

15 In gewissen Kantonen ist bei Geltendmachung einer doppelbesteuerungsrechtlichen Entlastung vorgeschrieben, dass stets eine entsprechende Verfügung durch den Steuerkommissär einzuholen ist. Richtigerweise ist daher auch bei Geltendmachung einer integralen Steuerbefreiung in der Schweiz infolge der Monteurklausel grundsätzlich ein Entscheid des Steuerkommissärs notwendig, wobei das Verfahren so einfach wie möglich ausgestaltet werden sollte. So hat z. B. gemäss der zürcherischen Praxis ein in Italien wohnhafter Arbeitnehmer mit einem italienischen Arbeitgeber, der sich im Jahr 2008 140 Tage in der Schweiz aufhielt, (lediglich) eine (unterschiedene) Steuererklärung einzureichen, auf welcher keine Zahlen eingesetzt sind, aber unter «Bemerkungen» folgender Hinweis steht: «Keine Steuerpflicht in der Schweiz, da nur 140 Tage Aufenthalt in der Schweiz (Berufung auf Monteurklausel).» Ausserdem ist der Steuererklärung eine Liste der Arbeits- und Aufenthaltstage im Sinne des Kalendariums für die Monteurklausel (s. Beisp. 2) beizulegen, sofern eine gewisse Anzahl Aufenthaltstage erreicht wird (im Kanton Zürich für die Monteurklausel: idR > 150 Tage). Dies erlaubt es dem Steuerkommissär, in Zweifelsfällen weitere Abklärungen vorzunehmen.

16 Vgl. Art. 88 Abs. 3 DBG

17 Vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG.

Da der steuermindernde bzw. steueraufhebende Beweis der doppelbesteuerungsrechtlichen Entlastung dem Arbeitnehmer bzw. Arbeitgeber obliegt, ist das Führen eines lückenlosen Kalendariums nicht notwendig. Tage, bei denen kein spezieller Vermerk vorliegt, gelten als schweizerische Zählstage. Da Anreise- und Rückreisestage zu einem schweizerischen Arbeitgeber als schweizerische Tage gelten, sind diese vorzugsweise zu vermerken. Reine Aufenthaltstage ohne Arbeitstätigkeit, die für das Arbeitsortsprinzip nicht zählen, z. B. Samstag/Sonntag, sind speziell zu vermerken, da ansonsten die Gefahr besteht, dass sie als Arbeitstage mitgezählt werden.

Das Kalendarium muss nicht zwingend manuell erstellt werden; deshalb ist auch ein Ausdruck aus der elektronischen Agenda des Arbeitnehmers möglich. Wichtig ist, dass dem Steuerpflichtigen bewusst ist, dass er das Kalendarium im eigenen Interesse möglichst aussagekräftig führen soll, kann er doch damit das Risiko einer Doppelbesteuerung (weitgehend) vermeiden.

3.4.1.2 Kalendarium für Arbeitsortsprinzip

Um jegliches Risiko einer Doppelbesteuerung einzelner Tage auszuschliessen bzw. die volle doppelbesteuerungsrechtliche Entlastung geltend machen zu können, empfiehlt es sich, wenn möglich ein ganzjähriges (lückenloses) Kalendarium zu führen, aus welchem sich (auch im Nachhinein) für jeden Tag nachweisen lässt, wo sich der Arbeitnehmer physisch aufhielt bzw. wo er arbeitete. Vor allem bei sehr gut verdienenden leitenden Angestellten ist ein solches Ganzjahres-Kalendarium, das sich oftmals aus der elektronischen Agenda erstellen lässt, ratsam.

In der Praxis begnügen sich kantonale Steuerverwaltungen oftmals auch mit einem Kalendarium, aus welchem (ausschliesslich) die schweizerischen Arbeits- und Aufenthaltstage (inkl. An- und Abreisetag) hervorgehen.¹⁸ Wenn die zuständige Steuerverwaltung mit einem solchen (reduzierten) Kalendarium einverstanden ist, kann auch dieses eingereicht werden.

3.4.1.3 Kalendarium für Monteurklausel

Nach Empfehlung der SSK sollte das Kalendarium eines in der Schweiz wohnhaften Arbeitnehmers mit einem schweizerischen Arbeitgeber, der sich aus geschäftlichen Gründen oft im Ausland aufhält, v. a. aber für ein Projekt in Italien tätig ist, wie folgt aussehen:

Ferien im Arbeitsortsstaat sowie (ausserordentliche) Feiertage sollten speziell vermerkt werden. Sie sind bei der

18 Im Zweifelsfall ist vorgängig Kontakt mit dem entsprechenden Steueramt aufzunehmen.

Beisp. 1: Kalendarium für Arbeitsortsprinzip

| Monat | Land | Arbeitstage in der Schweiz | Reine Aufenthaltstage in der Schweiz |
|----------------|---------------------------|----------------------------|--------------------------------------|
| Januar | | | |
| 17. | Einreise aus Italien | X | |
| 18. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 19. | Aufenthalt in der Schweiz | | Samstag |
| 20. | Aufenthalt in der Schweiz | | Sonntag |
| 21. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 22. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 23. | Ausreise nach Italien | X | |
| Februar | | | |
| 14. | Einreise aus Italien | | Ferien |
| 15. | Aufenthalt in der Schweiz | | Ferien |
| 16. | Aufenthalt in der Schweiz | | Samstag (Ferien) |
| 17. | Aufenthalt in der Schweiz | | Sonntag (Ferien) |
| 18. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 19. | Ausreise nach Italien | X | |
| März | | | |
| 3. | Einreise aus Italien | X | |
| 4. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 5. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 6. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 7. | Ausreise nach Italien | X | |
| 10. | Einreise aus Italien | X | |
| 11. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 12. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 13. | Aufenthalt in der Schweiz | X | |
| 14. | Ausreise nach Italien | X | |
| etc. | | | |

Beisp. 2: Kalendarium für Monteurklausel

| Monat | Land | Arbeitstage in Italien | Reine Aufenthaltstage in Italien |
|----------------|-----------------------|------------------------|----------------------------------|
| Januar | | | |
| 17. | Abreise nach den USA | | |
| 18. | Aufenthalt in den USA | | |
| 19. | Aufenthalt in den USA | | |
| 20. | Aufenthalt in den USA | | |
| 21. | Aufenthalt in den USA | | |
| 22. | Aufenthalt in den USA | | |
| 23. | Ankunft aus den USA | | |
| Februar | | | |
| 14. | Abreise nach Italien | X | |
| 15. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 16. | Aufenthalt in Italien | | Samstag |
| 17. | Aufenthalt in Italien | | Sonntag |
| 18. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 19. | Ankunft aus Italien | X | |

| | | | |
|--|-----------------------|-----|-------------------------|
| März | | | |
| 3. | Abreise nach Italien | X | |
| 4. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 5. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 6. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 7. | Ankunft aus Italien | X | |
| 10. | Abreise nach Italien | X | |
| 11. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 12. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 13. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 14. | Ankunft aus Italien | X | |
| 24. | Abreise nach Italien | X | |
| 25. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 26. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 27. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 28. | Ankunft aus Italien | X | |
| April | | | |
| 11. | Abreise nach Italien | X | |
| 12. | Aufenthalt in Italien | | Samstag |
| 13. | Aufenthalt in Italien | | Sonntag |
| 14. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 15. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 16. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 17. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 18. | Ankunft aus Italien | X | |
| 20. | Abreise nach Italien | | Sonntag (Beginn Ferien) |
| 21. | Aufenthalt in Italien | | X |
| 22. | Aufenthalt in Italien | | X |
| 23. | Aufenthalt in Italien | | X |
| 24. | Aufenthalt in Italien | | X |
| 25. | Aufenthalt in Italien | | X |
| 26. | Ankunft aus Italien | | Samstag (Ende Ferien) |
| Mai | | | |
| 5. | Abreise nach Italien | X | |
| 6. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 7. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 8. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 9. | Ankunft aus Italien | X | |
| 12. | Abreise nach Italien | X | |
| 13. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 14. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 15. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 16. | Ankunft aus Italien | X | |
| 19. | Abreise nach Italien | X | |
| 20. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 21. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 22. | Aufenthalt in Italien | X | |
| 23. | Ankunft aus Italien | X | |
| etc. | | | |
| Total | | 138 | 57 |
| Gesamttotal Arbeits- und Aufenthaltstage in Italien: | | | 195 |
| Gesamttotal Arbeitstage ausserhalb der Schweiz: | | | 160 |
| davon in Italien: | | | 138 |
| Gesamttotal Arbeits- und Aufenthaltstage ausserhalb der Schweiz: | | | 208 |
| davon in Italien: | | | 195 |

Ermittlung der Monteurklausel mitzuzählen, nicht aber bei der Berechnung der Arbeitstage. Alle nicht speziell aufgeführten Tage gelten als schweizerische Zähltag.

3.4.2 Ausländischer Steuerbescheid

Ein in der Praxis ebenfalls oft – z. T. zusammen mit dem Kalendarium – eingereichtes Beweismittel ist der Bescheid des Steueramtes des ausländischen (Wohnsitz-) Steueramtes. Da nämlich die ausländische Steuerbehörde neben der Berechnung des übrigen (steuerpflichtigen) Einkommens und Vermögens ebenfalls die Arbeits- und Aufenthaltstage ermitteln muss und dabei idR ebenfalls die OECD-Empfehlungen anwendet, ist es sinnvoll, dass eine entsprechende Ausscheidung durch den ausländischen Wohnsitzstaat von der schweizerischen Steuerbehörde übernommen wird. Dadurch kann der Aufwand für alle Beteiligten minimiert werden; zugleich werden auch internationale Differenzen und die Einleitung eines oftmals langwierigen internationalen Verständigungsverfahrens vermieden.

Aus diesem Grund verlangen die kantonalen Steuerverwaltungen neben einem Kalendarium regelmässig auch den ausländischen Steuerbescheid. In der Praxis weigern sich allerdings Steuerpflichtige bzw. Vertreter oft, den ausländischen Steuerbescheid einzureichen und machen geltend, eine Steuerentlastung in der Schweiz hänge nicht von der entsprechenden Besteuerung im Ausland ab.

Diese Argumentation verkennt den Grund der steueramtlichen Auflage. Zutreffend ist, dass eine Steuerentlastung in der Schweiz nicht voraussetzt, dass der Arbeitnehmer im Ausland effektiv besteuert wird (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung). Das Einreichen eines ausländischen Steuerbescheides, aus dem die Aufenthalts- oder Arbeitstage hervorgehen, ist aber ein Beweismittel, das sehr gut geeignet ist, die Anzahl der Drittstaatentage zu beweisen. Weigert sich deshalb ein Arbeitnehmer, den ausländischen Steuerbescheid einzureichen, so wirkt sich dies (lediglich) auf die Beweiswürdigung aus. Der Arbeitnehmer hat immer noch alle übrigen Beweismitteloptionen. Wenn es dem Arbeitnehmer bzw. dessen Arbeitgeber allerdings nicht gelingt, den Nachweis der steuerentlastenden Tage mit anderen Beweismitteln rechtsgenügend nachzuweisen, bleibt es bei der vollen Besteuerung des Erwerbseinkommens.

3.4.3 Übrige Beweismittel

Ist im Zweifelsfall strittig, ob ein in der Schweiz oder im Ausland geleisteter Arbeitstag vorliegt, kann oftmals auf bereits vorhandene Unterlagen, z. B. die vom Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber eingereichten Spesenunterlagen, zurückgegriffen werden. Muss ein Arbeitnehmer

aus geschäftlichen Gründen einen oder mehrere Arbeitstage im Ausland verbringen, reicht er seinem Arbeitgeber fast immer ein entsprechendes Spesenformular samt Belegen für Flugzeug-, Verpflegungs- und Übernachtungskosten ein. Die beim Arbeitgeber vorhandenen Spesenabrechnungen samt Belegen sind daher sehr gut geeignet, im Ausland geleistete Arbeitstage nachzuweisen. Ebenfalls geeignet sind Arbeitsrapporte, wie sie z. B. bei Projekteinsätzen oftmals erstellt werden. Diese Beweismöglichkeiten entfallen allerdings, wenn ein Aufenthalt oder eine Arbeitstätigkeit in der Schweiz durch eine private Rückfahrt zur Familie im Ausland beendet bzw. unterbrochen wird. Da solche privaten Rückfahrten idR vom Arbeitgeber nicht bezahlt werden, muss der Arbeitnehmer selbst die entsprechenden Belege sammeln und aufbewahren.

Bei Flug- oder Bahnreisen dürfte dies kein Problem sein. Kritisch ist aber v. a. der Fall, in dem ein Arbeitnehmer geltend macht, er habe die private Rückkehr mit seinem Privatwagen absolviert. In diesen Fällen fehlt ein überprüfbares Billett. Professionelle Vertreter empfehlen daher für diesen Fall, dass der Arbeitnehmer sowohl auf der Hinfahrt zum (ausländischen) Wohnort als auch auf der Rückfahrt zum (schweizerischen) Arbeitsort je einmal Benzin tankt und die entsprechenden Quittungen aufbewahrt. Gerade für den in der Praxis sehr häufigen Fall des internationalen Wochenaufenthalts, der am Freitagabend zur Familie zurückkehrt und am Sonntagabend oder Montagmorgen mit seinem Auto wieder in die Schweiz kommt, ist ein solches Vorgehen sehr hilfreich.

4 Steuerberechnung

4.1 Allgemeines

Steht die genaue Anzahl der im Ausland geleisteten Arbeitstage beweiskräftig fest, so muss als letzte Frage geklärt werden, wie der auf die Schweiz entfallende Anteil des Erwerbseinkommens berechnet wird. Es handelt sich dabei nicht um eine Frage der Berechnung des geschuldeten Steuerbetrags, die allenfalls durch die Bezugsbehörde vorzunehmen wäre, sondern um eine materielle Einschätzungsfrage, die durch den Veranlagungsbeamten (Steuerkommissär) vorzunehmen ist. Die (anteilmässige) Berechnung des auf die Schweiz bzw. auf das Ausland entfallenden Saläranteils ist im Einzelfall allerdings eine äusserst delikate Aufgabe,¹⁹ weshalb an dieser Stelle lediglich auf folgende Grundsätze hingewiesen wird: Massgebend ist in einem 1. Schritt, ob eine Salärkompo-

19 Schwierig ist insbesondere die Aufteilung bei einmaligen Nachzahlungen, Abfindungen und Beteiligungsrechten.

nente eindeutig einer in der Schweiz oder im Ausland erbrachten Tätigkeit zugeordnet werden kann. Dieser Betrag, z. B. eine Auslandzulage, ist vorweg auszuscheiden.²⁰ Ist dies nicht möglich oder verbleibt ein Saläranteil, ist in einem 2. Schritt der Steueranspruch pro rata temporis auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.²¹

4.2 Steuerberechnung beim Arbeitsortsprinzip

Liegen – was der Regelfall ist – keine eindeutig einem Staat zuweisbaren Einkünfte vor, ist eine Pro-rata-temporis-Aufteilung nach Massgabe der auf die beiden Staaten entfallenden Arbeitstage vorzunehmen. Als Grundlage gilt dabei in erster Linie die vertraglich vereinbarte Anzahl Arbeitstage. Wird im Einzelfall auf die Ermittlung der genauen Anzahl der vertraglichen Arbeitstage verzichtet, ist von 240 Arbeitstagen auszugehen. Dies entspricht sowohl der schweizerischen als auch – z. B. im Rahmen der deutschen Grenzgängerregelung – der deutschen Auffassung. Dies bedeutet, dass z. B. ein in Frankreich wohnhafter Arbeitnehmer, der für seinen schweizerischen Arbeitgeber während 40 Tagen in der Schweiz gearbeitet hat, in der Schweiz – wenn auch zum Gesamtsatz – (nur) für 40/240 seines Arbeitseinkommens (quellen-)steuerpflichtig wird. Die Verteilung auf die beiden Staaten muss aus dem Einschätzungsentscheid des Steuerkommissärs ersichtlich sein und kann mit den entsprechenden Rechtsmitteln angefochten werden.²²

4.3 Steuerberechnung bei der Monteurklausel

Wie vorstehend ausgeführt, ist die Zählweise der steuerrelevanten Tage unterschiedlich, je nachdem, ob die Aufenthaltstage (Monteurklausel) oder die Arbeitstage (Arbeitsortsprinzip) ermittelt werden müssen. Die unterschiedliche Zählweise wirkt sich aber nur auf die Frage aus, ob die Monteurklausel überhaupt zur Anwendung gelangt. Ist die Monteurklausel anwendbar, so fällt das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Wohnsitzstaat zu. Sind die Voraussetzungen der Monteurklausel dagegen nicht erfüllt, erfolgt die anteilmässige Aufteilung der Salärbesteuerung auf die beiden Staaten nach den Regeln des Arbeitsortsprinzips iSv Art. 15 Abs. 1 OECD-

MA. Nach dieser Bestimmung können Arbeitseinkünfte insoweit vom Arbeitsstaat besteuert werden, als die Arbeit dort ausgeübt wurde.²³

Literatur

BOSSHARD ERICH/BOSSHARD HANS-RUDOLF/LÜDIN WERNER, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000

BOSSHARD ERICH/RAJOWER FELIX, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), FStR 2003, 200 ff.

WALDBURGER ROBERT, Zur Remittance Clause im DBA-UK, FStR 2003, 136 ff.

ZWEIFEL MARTIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. A., Basel/Genf/München 2008

Berichte

OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

OECD-MA, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Rechtsquellen

AO, Abgabenordnung idF der Bekanntmachung vom 1.10.2002, BGBl I 2002, 3866, BGBl I 2003, 61

DBA D-B, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern (vom 11.4.1967), BGBl 1969 II, 18, idF des Zusatzabkommens vom 5.11.2002, BGBl 2003 II, 1616

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

20 In der Praxis spielt dieser Grundsatz allerdings keine grosse Rolle, da eine eindeutige Ausscheidung nur selten vorgenommen werden kann.

21 Vgl. dazu nachfolgend, Abschn. 4.2.

22 Die gängigste Verteilung erfolgt nach Massgabe des durchschnittlichen Tageseinkommens. Bei einem Jahreseinkommen von Fr. 120 000 und 240 Arbeitstagen (wovon 40 Schweizertage) beträgt der auf die Schweiz entfallende Anteil Fr. 20 000 (40 Schweizertage à Fr. 500/Tag). Diese Fr. 20 000 sind zum Satz für ein Einkommen von Fr. 120 000 steuerpflichtig.

23 Vgl. dazu oben, Abschn. 4.2.

Praxisanweisungen

Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den
Doppelbesteuerungsabkommen, BMF-Schreiben
IV B 6 - S 1300 - 367/06 (vom 14.9.2006), BStBI I
2006, 532 ff.

Gesetzgebungs-Agenda 2009/1

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürspr.***

Inhalt

| | | | |
|-----|---|------|-----------------------------------|
| 1 | Bund | 2.10 | Luzern |
| 1.1 | Ehe- und Familienbesteuerung | 2.11 | Obwalden |
| 1.2 | Unternehmenssteuerreform III | 2.12 | Schaffhausen |
| 1.3 | Steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften | 2.13 | Schwyz |
| 1.4 | Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien | 2.14 | St.Gallen |
| 1.5 | Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes | 2.15 | Tessin |
| 1.6 | Steuerbefreiung des Feuerwehrsolds | 2.16 | Thurgau |
| 1.7 | Ausgleich der Folgen der kalten Progression | 2.17 | Waadt |
| 1.8 | In der Wintersession 2008 behandelte Motionen und Initiativen | 2.18 | Wallis |
| 1.9 | Eidg. Bausparinitiative | 2.19 | Zug |
| | | 2.20 | Zürich |
| 2 | Kantone | 3 | Doppelbesteuerungsabkommen |
| 2.1 | Aargau | 3.1 | Grossbritannien |
| 2.2 | Appenzell Ausserrhoden | 3.2 | Malta |
| 2.3 | Basel-Landschaft | 3.3 | Mexiko |
| 2.4 | Basel-Stadt | 3.4 | Pakistan |
| 2.5 | Bern | | |
| 2.6 | Freiburg | | |
| 2.7 | Genf | | |
| 2.8 | Glarus | | |
| 2.9 | Graubünden | | |

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Stellvertreter a. i. des Chefs der Abteilung für Internationales, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 Bund

1.1 Ehe- und Familienbesteuerung

Die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung erweist sich zunehmend als politisch langwieriger Prozess. Ein im Dezember 2006 eingeleitetes Vernehmlassungsverfahren zu verschiedenen Besteuerungsmodellen¹ führte zu einem Patt und zur Erkenntnis, dass eine breit abgestützte, grundsätzliche Änderung des heutigen Systems vorerst nicht zu erreichen ist. Offensichtlich besteht kein gesellschaftspolitischer Konsens darüber, wie die Veränderungen in der Gesellschaft im Steuersystem abzubilden sind. Der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartements, BR Hans-Rudolf Merz, will indessen einen langwierigen und lähmenden Systemstreit vermeiden. Statt langfristiger Reformprojekte strebt er eine Verbesserung der Situation von natürlichen Personen an, die rasch umzusetzen ist. Da Kinder die grösste finanzielle Belastung für ein Paar und für Alleinerziehende sind, richtet er seinen Fokus auf die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern. Eine von ihm eingesetzte Arbeitsgruppe bereitete die Entscheidungsgrundlagen für die steuerliche Entlastung von Familien in einem Bericht auf, der in der Zwischenzeit vorliegt.²

Am 12.11.2008 hat der Bundesrat nunmehr das Eidg. Finanzdepartement mit der Ausarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage beauftragt. Grundlage bilden ein erhöhter Kinderabzug bei der direkten Bundessteuer und die Einführung eines Abzugs für die Fremdbetreuung von Kindern. Zudem soll bei Alleinerziehenden und bei getrennt lebenden Eltern eine Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sichergestellt werden. Im Einzelnen wird vorgeschlagen, den Kinderabzug bei der direkten Bundessteuer von heute Fr. 6100 pro Kind auf rund Fr. 8000 anzuheben. Zusätzlich soll ein Abzug für die von den Familien getragenen Kosten der Fremdbetreuung von Kindern eingeführt werden, dessen Höhe noch zu bestimmen ist. Bei der direkten Bundessteuer werden Varianten im Umfang von Fr. 8000 - 18 000 geprüft, auf kantonaler Ebene können die Kantone die Höhe frei festlegen. Auf Bundesebene führen diese Massnahmen zu Mindererträgen von rund Fr. 500 - 600 Mio.

Die vorgeschlagenen Massnahmen zur Entlastung von Familien mit Kindern sollen folgende Kriterien erfüllen:

- Keine steuerpflichtige Person soll durch die Revision eine Mehrbelastung erfahren.
- Die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen ist sicherzustellen, namentlich auch in Bezug auf die Kosten der Kinderbetreuung.
- Die Reform soll schnell und unkompliziert umgesetzt werden können.

Im Weiteren sollen verschiedene offene Fragen in Zusammenarbeit mit den Kantonen analysiert werden. Zum einen soll geklärt werden, wie die Kosten von volljährigen Kindern in Ausbildung bei getrennt lebenden Eltern berücksichtigt werden sollen. Klärungsbedarf gibt es zum anderen auch bei der Frage, welchem Elternteil der Kinderabzug gewährt werden soll, wenn die Eltern getrennt leben, jedoch die gemeinsame elterliche Sorge innehaben. Ausserdem soll geprüft werden, in welcher Form Alleinerziehende künftig nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden sollen.³

1.2 Unternehmenssteuerreform III

Im Auftrag des Vorstehers des Eidg. Finanzdepartements hat eine Arbeitsgruppe mit Vertretern von Bund und Kantonen die Ziele einer weiteren Unternehmenssteuerreform zur nachhaltigen Sicherung des Wirtschaftswachstums konkretisiert und entsprechende Massnahmen vorgeschlagen. Der Bundesrat hat die Erkenntnisse der Arbeitsgruppe zur Kenntnis genommen und am 10.12.2008 das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung auszuarbeiten. Zum einen sollen die in der Schweiz tätigen Firmen von unnötigen Steuerlasten befreit und zum anderen die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gestärkt werden.

Was die Beseitigung steuerlicher Hindernisse betrifft, sollen die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigen- und Fremdkapital sowie die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei der Konzernfinanzierung zentrale Elemente der Reform bilden. Die Emissionsabgabe auf Eigenkapital wirkt sich investitionshemmend aus. Sie erweist sich im internationalen Vergleich zunehmend als Standortnachteil für die Schweiz. Die Emissionsabgabe auf Fremdkapital ihrerseits behindert die Finanzierungstätigkeit namentlich von internationalen Konzernen. Wenn konzerninterne Transaktionen von der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe befreit werden, wird der Standort Schweiz für Unternehmen attraktiver. Das erhöht das Steueraufkommen und schafft hochqualifizierte Arbeitsplätze. Auf kantonaler Ebene soll den Kantonen zudem ermöglicht werden, auf die Kapital-

1 S. dazu Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.2, FStR 2008, 236 f.

2 Steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern. Entscheidungsgrundlage, Arbeitsgruppe «Entlastung für Familien», ESTV (Hrsg.), Bern 26.09.2008, www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01290/index.html?lang=de.

3 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 12.11.2008), www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=22774.

steuer zu verzichten. Das Eidg. Finanzdepartement soll sodann weitere Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Schweiz prüfen. Dazu gehören namentlich Anpassungen am System des Beteiligungsabzugs für juristische Personen.

Die vom Eidg. Finanzdepartement eingesetzte Arbeitsgruppe hat auch die kantonalen Steuerstatus für Holding- und Verwaltungsgesellschaften vertieft geprüft. Sie analysierte dabei alternative Modelle, namentlich den Übergang zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung. Die vertieften Analysen haben allerdings gezeigt, dass sich das bestehende System unter Wachstumsaspekten als das zielführendste erweist. Ein Übergang zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung wäre überdies finanzpolitisch nicht verkräftbar und hätte gravierende Auswirkungen auf die Kantone und auf die Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA). Die Variante eines Übergangs zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung ist bei den konsultierten Kantonen denn auch auf Ablehnung gestossen.

Allerdings hat sich auch gezeigt, dass Anpassungen bei den kantonalen Steuerstatus geeignet wären, den Steuerstandort Schweiz weiter zu stärken. Mit gezielten Massnahmen kann sichergestellt werden, dass in- und ausländische Erträge bei allen diesen Gesellschaften steuerlich gleichbehandelt werden, womit deren internationale Anerkennung gestärkt wird. Als mögliche Massnahmen stehen dabei das generelle Verbot der Geschäftstätigkeit von Holdinggesellschaften sowie Anpassungen bei der Behandlung von gemischten Gesellschaften und die Abschaffung des Status der Domizilgesellschaft im Vordergrund. Die Abschaffung des Status der Domizilgesellschaft soll im Einklang mit der Strategie des Bundesrats erfolgen, wonach steuerlich attraktive Rahmenbedingungen gezielt auf Unternehmen fokussiert werden, die in der Schweiz Arbeitsplätze schaffen und Investitionen tätigen.

Der Bundesrat ist überzeugt, dass er mit diesen Massnahmen positive Wachstumseffekte auslöst und die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb stärkt. Gleichzeitig trägt er den Anliegen der Europäischen Union (EU) Rechnung, die diese im Rahmen der Steuerkontroverse vorgebracht hat. Der Bundesrat hält in diesem Zusammenhang jedoch erneut fest, dass die kantonalen Steuerstatus nicht gegen das Freihandelsabkommen mit der EU verstossen. Er will jedoch die EU im Rahmen des bestehenden Dialogs über die Umsetzung der geplanten autonomen Reformen informieren.⁴

1.3 Steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften

Am 3.10.2008 haben die eidg. Räte das BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften verabschiedet.⁵ Dieses Gesetz beinhaltet die Aufhebung der sog. Dumont-Praxis und sieht neu ausdrücklich vor, dass auch bei neuerworbenen Liegenschaften die Kosten der Instandstellung vollumfänglich zum Abzug zugelassen sind. Nach der vom Bundesgericht in verschiedenen Urteilen festgelegten und präzisierten Dumont-Praxis können demgegenüber Instandstellungskosten «unmittelbar» (d. h. innerhalb von 5 Jahren) nach Erwerb einer Liegenschaft einkommenssteuerrechtlich nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden, wenn diese in vernachlässigtem Zustand erworben wurde. In diesen Fällen werden Instandstellungskosten, auch wenn sie technisch Unterhaltskosten darstellen, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als wertvermehrende Aufwendungen qualifiziert, da sie gegenüber dem Kaufpreis eine Werterhöhung bewirken.

Mit dem BG vom 3.10.2008 wird diese Praxis durch den Gesetzgeber beseitigt. Die Referendumsfrist läuft bis 22.1.2009. Nach Inkraftsetzung haben die Kantone ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren anzupassen, wobei die Anpassung für alle Kantone integral 2 Jahre nach Inkraftsetzung des BG ihre Wirkung entfaltet. Damit soll sichergestellt werden, dass diese Änderung in der ganzen Schweiz ab dem gleichen Zeitpunkt angewendet wird.

1.4 Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien

Der Ständerat hat in der Herbstsession 2008 als Erstrat dem BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien trotz ablehnendem Antrag des Bundesrats zugestimmt. Er folgte damit einer parlamentarischen Initiative, welche von der Staatspolitischen Kommission des Ständerats (SPK-S) ausgearbeitet worden war.⁶ Das Gesetz sieht im Wesentlichen vor, dass Mitgliederbeiträge und Zuwendungen sowohl von natürlichen als auch von juristischen Personen bis zu einem bestimmten Gesamtbetrag in Abzug gebracht werden können, wenn die bedachte Partei bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Bei der direkten Bundessteuer soll der Maximalabzug Fr. 10 000 betragen; für die kantonalen Steuern soll der Höchstbetrag im kantonalen Recht festgelegt werden.

Der Nationalrat hat diese Vorlage bis Ende 2008 noch nicht behandelt.

4 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 10.12.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=23889.

5 S. BBl 2008, 8247.

6 Bericht der Staatspolitischen Kommission des Ständerats (vom 17.6.2008), s. BBl 2008, 7463, 7481.

1.5 Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes

Der Bundesrat hat die Botschaft an die eidg. Räte zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer am 25.6.2008 verabschiedet.⁷ Sie ist in der Form einer Sammelbotschaft ausgestaltet und umfasst 2 Teile. Teil A («Steuergesetz») enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz und legt damit das Fundament der Steuerreform. Teil B («Einheitssatz») übernimmt alle Massnahmen des Teils A, geht indessen in der Vereinfachung konsequent weiter und sieht einen einheitlichen Steuersatz von 6,1 % vor, bei Abschaffung der meisten heute bestehenden 25 Steuerausnahmen. Die Sammelbotschaft ist so aufgebaut, dass beide Teile nacheinander behandelt werden können; es ist aber auch möglich, direkt und ausschliesslich Teil B zu behandeln. Der Bundesrat strebt die Umsetzung sowohl der im Teil A als auch der im Teil B enthaltenen Reformen an.⁸

In der Zwischenzeit hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) ihre Beratungen aufgenommen und erste Beschlüsse gefasst. So hat sie einstimmig beschlossen, auf die Revision des Mehrwertsteuergesetzes nach Teil A einzutreten. Mit einem Mehrheitsentscheid hat sie demgegenüber beschlossen, den Eintretensentscheid für Teil B erst nach Beendigung der Beratung von Teil A zu fällen.⁹

Die Beratung in der WAK-N ist noch im Gange.

1.6 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds

Am 19.11.2008 hat der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zur Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds eröffnet, das bis 1.3.2009 dauert. Ziel der Vorlage ist es, den Sold der Angehörigen von Milizfeuerwehren – in gleicher Weise wie den Militärsold, den Sold für Schutzdienst und das Taschengeld für Zivildienst – von den Steuern zu befreien.¹⁰

1.7 Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Nach geltendem Recht werden die Folgen der kalten Progression bei der direkten Bundessteuer ausgeglichen, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um 7 % erhöht hat. Deshalb er-

folgte bisher der Ausgleich idR erst nach mehreren Jahren. Für den Bundesrat ist der raschere Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die Steuerzahlenden gerechter. Damit wird erreicht, dass das reale Einkommen der Steuerpflichtigen und die geschuldeten Steuern jeweils besser übereinstimmen. Der Bundesrat hat deshalb am 5.12.2008 das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine Anhörung bei den Kantonen, den politischen Parteien und den Wirtschafts-Dachverbänden durchzuführen und danach dem Parlament eine Botschaft vorzulegen. In der Anhörung, die bis 15.1.2009 gedauert hat, wurden 2 Varianten zu einem rascheren Ausgleich der kalten Progression zur Diskussion gestellt: zum einen ein automatischer jährlicher Ausgleich und zum anderen das Herabsetzen der Teuerungsschwelle von 7 % auf 3 %. Die neue Regelung soll ab 2010 gelten. Zudem soll für das Steuerjahr 2010 die bis Ende 2008 erreichte Teuerung vorzeitig ausgeglichen werden.¹¹

Mit der in Aussicht genommenen Vorlage nimmt der Bundesrat das Anliegen verschiedener hängiger parlamentarischer Vorstösse auf:

- Am 23.9.2008 reichte die Freisinnig-demokratische Fraktion im Nationalrat eine parlamentarische Initiative zum sofortigen Ausgleich der Folgen der kalten Progression ein. Darin wird verlangt, dass bei der direkten Bundessteuer der Ausgleich der Folgen der kalten Progression künftig jährlich entsprechend der Entwicklung des Landesindex der Konsumentenpreise vorgenommen wird. Zudem soll die kalte Progression ausserordentlich per 31.12.2008 gemäss Indexstand am 1.7.2008 ausgeglichen werden.
- Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) reichte am 30.10.2008 die Motion «Häufigerer Ausgleich der kalten Progression» ein, womit der Bundesrat aufgefordert wird, rasch eine Gesetzesänderung vorzulegen, wonach bei der Steuer vom Einkommen der natürlichen Personen die Folgen der kalten Progression in schnellerem Rhythmus ausgeglichen werden.
- Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) reichte am 4.11.2008 die Motion «Jährlicher Ausgleich der kalten Progression» ein. Der Bundesrat wird darin aufgefordert, per 1.1.2010 eine Gesetzesänderung vorzunehmen, wonach bei der Steuer vom Einkommen der natürlichen Personen die Folgen der kalten Progression jährlich ausgeglichen werden.

Zum Stand der Behandlung dieser Motionen wird auf Abschn. 1.8 verwiesen.

7 S. BBl 2008, 6885.

8 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 1.6, FStR 2008, 312 f.

9 S. Medienkonferenz WAK-N vom 14.10.2008 (Handout, www.parlament.ch/D/Medienmitteilungen/Seiten/mm-wak-n-2008-10-14.aspx).

10 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 19.11.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=22995.

11 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 5.12.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=23677.

1.8 In der Wintersession 2008 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- die von der Freisinnig-demokratischen Fraktion eingereichte parlamentarische Initiative zum sofortigen und künftig jährlichen Ausgleich der Folgen der kalten Progression bei der direkten Bundessteuer angenommen;
- eine Motion der WAK-N für den jährlichen Ausgleich der kalten Progression und eine nächste Anpassung auf 1.1.2010 gutgeheissen.¹²

Der Ständerat hat:

- eine Motion der WAK-S zum häufigeren Ausgleich der kalten Progression bei der direkten Bundessteuer gutgeheissen;¹³
- eine Motion zur Entrümpelung des DBG gutgeheissen;
- eine Motion zur Einführung eines Kindertarifs bei der direkten Bundessteuer gutgeheissen.

1.9 Eidg. Bausparinitiative

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen schweizweit die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Grosse Rat hatte am 22.8.2006 eine Steuergesetzrevision beschlossen, wobei die Inkraftsetzung in 3 Etappen auf den 1.1.2007, 1.1.2009 und 1.1.2010 vorgesehen war.¹⁴ In der Volksabstimmung vom 26.11.2006 wurde diese Teilrevision gutgeheissen.¹⁵

Aufgrund der erfreulichen Entwicklung der Konjunktur und der Steuereinnahmen in den letzten 2 Jahren hat der Grosse Rat am 9.9.2008 die vorzeitige Inkraftsetzung der 3. Etappe auf den 1.1.2009 beschlossen. Es geht bei die-

ser Etappe um die Reduktion des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs der natürlichen Personen. Das Volk hat dieser vorzeitigen Inkraftsetzung am 30.11.2008 zugestimmt.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat am 12.8.2008 die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Geplant sind insbesondere folgende Massnahmen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs für Verheiratete mit einem Einkommen bis Fr. 150 000 und für Alleinstehende bis Fr. 105 000, wobei die Entlastung im unteren Bereich der Einkommen am grössten ist und bis zu den genannten Einkommensgrenzen kontinuierlich abnimmt. Bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50 000 erfolgt bei Verheirateten eine Reduktion von rund 10 % und bei Alleinstehenden von rund 4,5 %;
- Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen für Verheiratete von Fr. 3800 auf Fr. 4200 und für Alleinstehende von Fr. 1900 auf Fr. 2100 sowie für Kinder von Fr. 600 auf Fr. 700;
- Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 10 % der Nettoerwerbseinkünfte, mind. Fr. 2400 und max. Fr. 5000;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge für Verheiratete von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000, für Alleinstehende von Fr. 60 000 auf Fr. 75 000 und für Kinder von Fr. 20 000 auf Fr. 25 000;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs für Vermögen über Fr. 250 000 von 0,6 ‰ auf 0,55 ‰ einfache Steuer;
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: Unternehmenssteuerreformgesetz II; BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern; BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige; Gaststaatgesetz.

In der 1. Lesung vom 27.10.2008 hat der Kantonsrat die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes beraten und dem Entwurf grundsätzlich zugestimmt. Die Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen wurden entgegen dem regierungsrätlichen Vorschlag für Verheiratete auf neu Fr. 4000, für Alleinstehende auf Fr. 2000 und für Kinder auf Fr. 1000 festgelegt. Die Vorlage unterstand in der Folge bis am 28.11.2008 der Volksdiskussion. Die 2. Lesung ist für den Mai 2009 geplant. Die Änderungen sollen grundsätzlich am 1.1.2010 in Kraft treten. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.¹⁶

¹² S. auch Abschn. 1.7.

¹³ S. auch Abschn. 1.7.

¹⁴ S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.1, FStR 2006, 320.

¹⁵ S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 2.1, FStR 2007, 77.

¹⁶ S. www.ar.ch/steuerverwaltung, news.

2.3 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat am 4.11.2008 einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Mit der vorgeschlagenen Änderung des Steuergesetzes wird die auf Bundesebene beschlossene Unternehmenssteuerreform II umgesetzt, d. h., es soll im vorgegebenen Zeitrahmen eine inhaltliche und redaktionelle Übereinstimmung des kantonalen Steuergesetzes mit den anlässlich der Unternehmenssteuerreform II im Steuerharmonisierungsgesetz eingeführten zwingenden Bestimmungen erreicht werden. Die vorgesehene Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ist für die Kantone zwar fakultativ, soll wegen der Förderung der Standortattraktivität im Kanton Basel-Landschaft aber umgesetzt werden; für die Gemeinden ist sie hingegen fakultativ. Die Vernehmlassungsfrist dauert bis 31.1.2009.

Ferner hat der Regierungsrat in der Zwischenzeit den Entwurf zur Änderung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes an den Landrat überwiesen. Ebenso überwies er den Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes, wonach die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen sowie die straflose Selbstanzeige gemäss den Bundesvorgaben eingeführt werden sollen. Ferner sieht der Entwurf die Umsetzung des BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vor.¹⁷

2.4 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat am 9.9.2008 einen Gesetzesentwurf betreffend Neuorganisation der Steuergerichtsbarkeit unterbreitet. Dabei soll das bisherige, zweistufige kantonale Justizverfahren mit der Steuerrekurskommission als 1. und dem Verwaltungsgericht als 2. Instanz durch ein einstufiges Verfahren mit einem Steuergericht als einziger kantonalen Instanz ersetzt werden. Das Steuergericht soll organisatorisch beim Appellationsgericht angegliedert werden, dort jedoch als eigenständiges Spezialgericht mit 2 Appellationsgerichtspräsidenten als Vorsitzenden und 10 vom Regierungsrat ernannten nebenamtlichen Steuerrichtern tätig sein. Entscheide des Steuergerichts sollen direkt beim Bundesgericht angefochten werden können. Mit der Neugestaltung der Steuerjustiz soll der Instanzenzug verkürzt und vereinfacht, gleichzeitig aber das bewährte System mit vom Regierungsrat gewählten Steuerspezialisten als Fachrichtern beibehalten werden.

2.5 Bern

Der Regierungsrat hat am 19.12.2008 das Vernehmlassungsverfahren zur Teilrevision des Steuergesetzes eröffnet. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Verhinderung, dass (ehemalige) Sozialhilfeempfangende nach dem Wiedereinstieg in die Arbeitswelt bei bescheidenem Einkommen unter Umständen schlechter gestellt sind als von der Sozialhilfe unterstützte Personen: Hierzu sollen das Existenzminimum mittels Abzugs für bescheidene Einkommen teilweise steuerbefreit und die Sozialhilfeleistungen im Gegenzug der Besteuerung unterstellt werden. Zu Letzterem hat der Regierungsrat dem Grossen Rat für die Januarsession 2009 bereits eine Standesinitiative an den Bund beantragt, da eine Änderung von Bundesrecht notwendig ist. Damit soll sich die Besteuerung konsequent an der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientieren.
- Milderung von unerwünschten Nebeneffekten des Zweitwohnungsbaus: Der Regierungsrat schlägt vor, bei Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen, den höheren Eigenmietwert, wie er für die direkte Bundessteuer gilt, an Stelle des kantonalen Eigenmietwerts heranzuziehen.
- Bei der Einkommenssteuer soll neu die Überlassung einer Liegenschaft zu einem Vorzugsmietzins an eine nahestehende Person der Selbstnutzung einer Liegenschaft gleichgestellt werden.
- Ausgleich der kalten Progression: Der Regierungsrat stellt im Rahmen der Vernehmlassung drei verschiedene Modelle für den Ausgleich der kalten Progression zur Auswahl.
- Anpassungen an das Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, Gaststaatgesetz.

Die Vernehmlassung dauert bis 19.3.2009. Die beiden Lesungen im Grossen Rat erfolgen in der Novembersession 2009 und in der Märzsession 2010. Die Teilrevision soll auf den 1.1.2011 in Kraft gesetzt werden. Die Vorlage ist im Internet einsehbar.¹⁸

2.6 Freiburg

Die vom Grossen Rat am 5.9.2008 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes¹⁹ ist am 1.1.2009 in Kraft getreten.

17 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.3, FStR 2008, 315.

18 S. www.fin.be.ch/site/sv-steuerverwaltung.htm.

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.6, FStR 2008, 316.

2.7 Genf

Der Staatsrat hat das Gesetz 10 039 betr. den Bezug und die Sicherung der Steuern von natürlichen und juristischen Personen²⁰ auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzt.

Der Grosse Rat hat am 10.10.2008 das Gesetz 10 247 verabschiedet²¹, das aufgrund der Unternehmenssteuerreform II – inkl. der dringenden Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung – verschiedene Steuergesetze ändert. Im Wesentlichen geht es um Folgendes:

- Besteuerung der immateriellen Güter und des beweglichen Vermögens im Geschäftsvermögen zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert;
- Anpassung an die Neuerungen betr. indirekte Teilliquidation und Transponierung;
- Teilbesteuerung der Dividenden in der gleichen Weise wie bei der direkten Bundessteuer: Besteuerung der Dividenden zu 60 % für Beteiligungen im Privatvermögen und zu 50 % für Beteiligungen im Geschäftsvermögen;
- hinsichtlich der Besteuerung der Liquidationsgewinne soll eine analoge Lösung wie bei der direkten Bundessteuer gewählt werden, d. h., es soll der Teil der realisierten stillen Reserven besteuert werden, der den zulässigen Einkaufsbeitrag in die 2. Säule übersteigt. Nur 1/5 dieses übersteigenden Betrages soll für die Bestimmung des Steuersatzes massgebend sein.

Da die Vorlage dem obligatorischen Referendum untersteht, bedingt die definitive Verabschiedung noch eine Gutheissung in einer Volksabstimmung. Der Zeitpunkt der Volksabstimmung wurde noch nicht festgelegt.

Im Anschluss an die eidgenössische Volksabstimmung vom 24.2.2008 betr. das Unternehmenssteuerreformgesetz II haben Mitglieder des Grossen Rats am 26.2.2008 ein Gesetzesprojekt (PL 10 218) eingereicht.²² Inzwischen wurde dieses Projekt von der parlamentarischen Kommission abgeändert. Der entsprechende Bericht vom 29.10.2008 wird in der Session des Parlaments vom 22./23.1.2009 behandelt. Im Gesetzesprojekt 10 218 geht es jetzt nur noch um die Frage der Reduktion der Kapitalsteuer der juristischen Personen, da alle anderen Punkte der Unternehmenssteuerreform II bereits im Gesetz 10 247 behandelt sind. Die parlamentarische Kommission schlägt vor, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen, wobei die Reduktion der Kapitalsteuer

aber max. Fr. 8500 betragen soll. Die Reduktion wird sich auf die Berechnung der kantonalen Zuschläge auswirken, nicht aber auf die Steuer, die zugunsten der Gemeinden erhoben wird.

2.8 Glarus

Der Landrat hat in der Sitzung vom 17.12.2008 die Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden der Landsgemeinde 2009 verabschiedet. Es betrifft dies:

- Vollzug der Unternehmenssteuerreform II (Übernahme der Bestimmungen in das kantonale Recht, mit Ausnahme der Teilbesteuerung, da der Kanton vorläufig am Teilsatzverfahren festhält; Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen analog zum Bund);
- Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige (Inkrafttreten analog zum Bund);
- Entlastung der natürlichen Personen, insbesondere von Familien (mit Einführung eines Teilsplittings), auf den 1.1.2010;
- Reduktion der Steuern auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter, auf den 1.1.2010;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, auf den 1.1.2010.

Die Revision führt zu einem Steuerausfall von rund Fr. 20 Mio. für Kanton und Gemeinden. Dies entspricht gut 10 % des Ertrags aus direkten Steuern.

2.9 Graubünden

Im Kanton Graubünden laufen derzeit mehrere Gesetzesrevisionen in unterschiedlichen Stadien und mit unterschiedlichem Inkrafttreten.

Der Grosse Rat hat in der Oktobersession 2008 eine Minirevision beraten, welche auf den 1.1.2009 in Kraft treten soll. Die Vorberatungskommission hat die Vorlage ohne Änderungen verabschiedet. Folgende Neuerungen sind vorgesehen:

- Wechsel vom Halbsatzverfahren zum Teilbesteuerverfahren bei der Einkommenssteuer, um zu vermeiden, dass für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in Bund und Kanton unterschiedliche Systeme zur Anwendung gelangen. Die DBG-Regelung mit einer Besteuerung von 60 % (bei Beteiligungen im Privatvermögen) und von 50 % (bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen) soll übernommen werden. Bei der Vermögenssteuer soll am Halbsatzverfahren festgehalten werden.
- Für die Steuererleichterungen soll die StHG-Regelung übernommen werden.
- Die Behandlung von Erlassgesuchen für Steuerforderungen von mehr als Fr. 50 000 pro Steuerjahr soll der Regierung übertragen werden.

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.4, FStR 2008, 150.

21 S. www.geneve.ch/fao/2008/doc/20081020.pdf.

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.7, FStR 2008, 316.

Die Referendumsfrist lief bis Ende Januar 2009.

Auf den 1.1.2010 soll mit einer weiteren Teilrevision der Steuerstandort Graubünden attraktiver gestaltet werden. Zudem sollen verschiedene Änderungen des Bundesrechts ins kantonale Recht übernommen werden. Die Vernehmlassungsfrist lief bis Ende Dezember 2008. Im Wesentlichen geht es um die folgenden Vorhaben:

- Senkung der Gewinnsteuer auf 5,5 % und Wechsel zu einem proportionalen Tarif;
- Reduktion der Vermögenssteuer durch Erhöhung der Steuerfreibeträge und Senkung des Maximalsatzes von 2,25 ‰ auf 1,75 ‰. Am progressiven Steuersatz soll festgehalten werden;
- Erhöhung des Abzugs für Kinderbetreuungskosten von heute Fr. 6000 auf Fr. 10 000; abziehbar sind dabei die effektiven Kosten;
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage, damit die Steuerverwaltung Inkassodienstleistungen für Dritte (andere kantonale Dienststellen, Gemeinden, Kreise, Gerichte etc.) erbringen kann;
- Regelung der Zuständigkeiten betr. den Erlass der direkten Bundessteuer für den Fall, dass der Bund die Eidg. Erlasskommission aufheben oder die heutigen Zuständigkeiten ändern würde;
- Übernahme der StHG-Regelung betreffend Abschaffung der Dumont-Praxis;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II (Inkrafttreten auf den 1.1.2011); BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern; BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige; Gaststaatgesetz.

Zurzeit werden die Vernehmlassungsergebnisse ausgewertet.

2.10 Luzern

Der Regierungsrat setzt mit seiner Botschaft vom 23.9.2008 die Politik der kontinuierlichen Steuerentlastungen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Kantons Luzern fort. Er schlägt dem Kantonsrat insbesondere folgende Änderungen des Steuergesetzes (Teilrevision 2011) vor:

- Halbierung der Gewinnsteuer: Nach der auf 2010 beschlossenen Senkung der Gewinnsteuer um 25 % soll diese auf 2011 nochmals halbiert werden. Der Kanton Luzern soll damit ab 2011 mit einer Gewinnsteuerbelastung von rund 4,3 % - 6,5 % (je nach Gemeinde) den ersten Rang unter den Kantonen einnehmen.

- Entlastung des Mittelstands bei der Einkommenssteuer und Ausgleich der kalten Progression: Bei den mittleren Einkommen sollen nochmals eine spürbare Entlastung und gleichzeitig im Hinblick auf den Standortwettbewerb eine Abflachung des Progressionsverlaufs bei den höheren Einkommen vorgenommen werden. Ebenfalls soll die kalte Progression beim Tarif und bei den Abzügen vorzeitig ausgeglichen werden.
- Schaffung eines generellen Kinderbetreuungsabzugs: Für die Eigenbetreuung der Kinder sollen neu Fr. 2000 abgezogen werden können. Fremdbetreuungskosten eines Kindes können nur so weit geltend gemacht werden, als sie den generellen Kinderbetreuungsabzug von Fr. 2000 übersteigen. Der generelle Kinderbetreuungsabzug und der Fremdbetreuungskostenabzug sollen für Kinder bis 15 Jahre gewährt werden. Bei Fremdbetreuung infolge Berufstätigkeit soll der Abzug gesamthaft im Maximum Fr. 6700 betragen.
- Höchstbelastung: Die Bestimmungen über die steuerliche Höchstbelastung der natürlichen Personen sollen vereinfacht und den gesenkten Steuern angepasst werden.
- Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit Nachkommen bei der Erbschaftssteuer: Die Schlechterstellung von Stief- und Pflegekindern gegenüber den leiblichen Nachkommen bei der Erbschaftssteuer wird nicht mehr als zeitgemäss empfunden und soll beseitigt werden.
- Einsicht in Steuerdaten: Die öffentliche Auflage des Steuerregisters sowie die Auskunftserteilung über die Steuerfaktoren werden vorab aus Gründen des vermehrten Persönlichkeitsschutzes als nicht mehr zeitgemäss empfunden und sollen deshalb abgeschafft werden.
- Änderung des Handänderungssteuergesetzes: Die Berechnung der Handänderungssteuer soll neu nur noch bei Rechtsgeschäften unter nahestehenden Personen auf der Grundlage des sogenannt subsidiären Handänderungswerts (Katasterwert bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken bzw. um 200 % erhöhter Katasterwert bei landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht in der Bauzone liegen) vorgenommen werden. Bei Rechtsgeschäften unter unabhängigen Dritten soll die Berechnung der Handänderungssteuer aufgrund des vereinbarten Kaufpreises erfolgen.
- Änderung des Grundstückgewinnsteuergesetzes: Grundstückgewinne ausserkantonaler Liegenschaftenhändler sollen neu nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer, sondern der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Ferner soll die Bestimmung über den Steueraufschub bei

der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gelockert werden. Die Einschränkung des Steueraufschubs im Verhältnis der ertragsmässigen Gleichwertigkeit des veräusserten Grundstücks zum Ersatzgrundstück soll aufgegeben werden.

- Anpassungen an das Bundesrecht: Die notwendige Anschlussgesetzgebung zur Unternehmenssteuerreform II (u. a. Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer und erleichterte Liquidation bei Selbständigerwerbenden), zu den kollektiven Kapitalanlagen, zum Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren, zur Nachbesteuerung in Erbfällen und straflosen Selbstanzeige sowie zum Gaststaatgesetz soll möglichst schnell umgesetzt werden.

Der Kantonsrat wird die Vorlage in 1. Lesung in der Januar-Session 2009 behandeln.

2.11 Obwalden

Der Kantonsrat hat an der Sitzung vom 4.12.2008 eine Teilrevision des Steuergesetzes mit folgendem Inhalt verabschiedet:

- Neuregelung des Zweiverdienerabzugs (Anpassung an das DBG);
- Zugrundelegung des Rückkaufswerts rückkaufsfähiger Rentenversicherungen bei der Vermögenssteuer;
- Senkung der Gewinnsteuer für die übrigen juristischen Personen (wie Vereine, Stiftungen, Korporationen und kollektive Kapitalanlagen) von 6,6 % auf 6,0 %. Damit soll der Steuersatz auf das gleiche Niveau wie bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gesenkt werden;
- Ausgestaltung des Quellensteuersatzes für Künstler, Sportler und Referenten mit dem Ziel, dass die Höhe der Tageseinkünfte für die Höhe des Steuersatzes keine Rolle mehr spielt;
- Erhöhung der Quellensteuer auf Renten von 8 % auf 10 % für Empfänger von Vorsorgeleistungen mit Wohnsitz im Ausland;
- Aufhebung der Möglichkeit, bei Glaubhaftmachen eines Interesses die Steuerfaktoren zu erfahren, durch Übernahme des Wortlauts des Bundessteuerrechts bezüglich des Steuergeheimnisses und der Amtshilfe;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II, BG gegen die Schwarzarbeit, BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BVG, Bundesgerichtsgesetz, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern.

Die Referendumsfrist gegen den Nachtrag zum Steuergesetz ist am 12.1.2009 unbenutzt abgelaufen. Die Teilrevision trat damit per 1.1.2009 in Kraft.

2.12 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat am 27.10.2008 die Teilrevision des Steuergesetzes angenommen. Hierbei hat er gegenüber der Vorlage des Regierungsrats²³ den Einkommenssteuertarif nochmals angepasst, so dass kleine und insbesondere mittlere Einkommen von Fr. 40 000 - Fr. 100 000 die höchste Entlastung erfahren. Zudem hat er den Kinderabzug auf Fr. 8000 erhöht. Die übrigen Gesetzesänderungen entsprechen der Vorlage des Regierungsrats. Da im Kantonsrat die erforderliche 4/5-Mehrheit nicht erreicht wurde, kommt es zur Volksabstimmung, welche am 8.2.2009 stattfinden wird.

2.13 Schwyz

Der Regierungsrat hat am 14.10.2008 den Entwurf für eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet.

Vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise, der sich verschlechternden Konjunktur und im Bestreben, den Finanzhaushalt mittelfristig ausgeglichen zu gestalten, musste der Regierungsrat gegenüber der Vernehmlassungsvorlage vom April 2008²⁴ neue Prioritäten setzen. Er verzichtete auf die in der Vernehmlassung stark kritisierte Sozialentlastung für untere und mittlere Einkommen. Da die Gemeinden mit der Abschaffung der Handänderungssteuer²⁵ über weniger steuerpolitischen Handlungsspielraum verfügen, hat der Regierungsrat zudem entschieden, auf den Ausgleich der kalten Progression vorerst zu verzichten und diesen erst in der nächsten Teilrevision zu prüfen.

Die wesentlichen Punkte der Vorlage sind:

- Reduktion des Gewinnsteuersatzes bei den juristischen Personen auf 2,25 % (einfache Steuer), dies unter Aufgabe des bisherigen Zweistufentarifs;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Erhöhung des Abzuges für jedes minderjährige Kind von Fr. 7500 auf Fr. 8000 sowie desjenigen für volljährige Kinder in Ausbildung von Fr. 9500 auf Fr. 10 000;
- Erhöhung der Sozialabzüge bei der Vermögenssteuer pro erwachsene Person von Fr. 75 000 auf

23 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.13, FStR 2008, 319.

24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.11, FStR 2008, 244.

25 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.14, FStR 2008, 319.

Fr. 100 000 und pro Kind von Fr. 15 000 auf Fr. 30 000;

- Erhöhung der Freigrenze für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bei der Gewinnsteuer auf Fr. 20 000 und bei der Kapitalsteuer auf Fr. 300 000;
- Senkung des Quellensteuertarifs für Künstler, Sportler, Referenten etc. auf 7 - 13 % (bisher 8 - 20 %);
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige sowie BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften.

Der Regierungsrat rechnet mit Mindereinnahmen für alle Gemeinwesen von rund Fr. 58 Mio. Davon entfallen rund Fr. 25 Mio. auf den Kanton, der einen gezielten Abbau seines Eigenkapitals und einen Einsatz des Erlöses aus den Goldreserven der Nationalbank vorsieht.

Die vorberatende kantonsrätliche Kommission hat der Vorlage grossmehrheitlich zugestimmt. Abänderungsanträge sehen im Wesentlichen einen teilweisen Ausgleich der kalten Progression, eine zusätzliche Erhöhung der Kinderabzüge und eine Umgestaltung der bisherigen Kapitalsteuer für juristische Personen zu einer Minimalsteuer vor. Damit würden sich die Steuerausfälle auf insgesamt Fr. 92 Mio. erhöhen.

Die Teilrevision des Steuergesetzes wird voraussichtlich im März 2009 im Kantonsrat behandelt. Sie unterliegt der obligatorischen Volksabstimmung und soll auf Beginn des Jahres 2010 in Kraft treten. Ausgenommen davon sind die Änderungen im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform II, die zeitgleich mit dem neuen Bundessteuerrecht auf Beginn des Jahres 2011 in Kraft treten sollen.

2.14 St.Gallen

Eine von der CVP lancierte Gesetzesinitiative will die Kinderabzüge vom Reineinkommen um 50 % erhöhen, und zwar für noch nicht schulpflichtige Kinder von Fr. 4800 auf Fr. 7200 und für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung von Fr. 6800 auf Fr. 10 200. Die Regierung will die Frage der Kinderlasten hingegen steuerlich in einen grösseren Zusammenhang stellen. Namentlich soll der Abzug für Fremdbetreuungskosten miteinbezogen werden. Die Regierung beantragt daher die Ablehnung der Initiative und unterbreitet einen Gegenvorschlag. Zu diesem Zweck hat sie am 4.11.2008 dem Kantonsrat eine Botschaft und einen Entwurf zu ei-

ner Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet.²⁶ Der Gegenvorschlag sieht Folgendes vor:

- Erhöhung des Abzugs für Kosten der Kinderbetreuung durch Drittpersonen von max. Fr. 5000 auf max. Fr. 10 000;
- Erhöhung des Kinderabzuges für noch nicht schulpflichtige Kinder von Fr. 4800 auf Fr. 6000 und für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung von Fr. 6800 auf Fr. 8000. Für die Eigenbetreuung von Kindern unter 15 Jahren, für die kein Abzug für Drittbetreuung beansprucht wird, soll neu ein fester Zuschlag von Fr. 2000 gewährt werden.

Die Regierung wird dem Kantonsrat Anfang 2009 zudem eine Vorlage zum Ausgleich der kalten Progression vorlegen. Die Teuerung hat im Jahr 2008 die massgebende Grenze überschritten, welche zu einer Überprüfung des Ausgleichs der kalten Progression verpflichtet. Konkret soll die ursprünglich für das Jahr 2011 vorgesehene Umsetzung des III. Nachtrags zum Steuergesetz mit Entlastungen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern um ein Jahr auf das Jahr 2010 vorgezogen werden. Der Kanton wird die Gemeinden wie bereits beim III. Nachtrag zum Steuergesetz teilweise für die entstehenden Ausfälle kompensieren. Die Regierung und die Gemeinden haben sich im Rahmen eines Hearings auf diese Anpassungen und das Vorgehen verständigt. Die Regierung wird auf Basis dieser Grundlagen dem Kantonsrat einen VI. Nachtrag zum Steuergesetz unterbreiten. Dieser Nachtrag wird auch Anpassungen beinhalten, welche aufgrund von bundesrechtlichen Vorgaben im kantonalen Steuerrecht umzusetzen sind (Gaststaatgesetz, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften).

2.15 Tessin

Der Kantonsrat hat in der Dezembersession 2008 eine Teilrevision des Steuergesetzes gutgeheissen. Hauptzweck dieser Revision ist die Anpassung des kantonalen Rechts an die Vorgaben des Bundesrechts. Die wesentlichen Anpassungen betreffen folgende Bereiche:

- Erhöhung der Altersgrenze beim Kinderabzug von 25 auf 28 Jahre für Kinder, die sich in der Berufsausbildung oder im Studium befinden;
- Ausgleich der kalten Progression bei der Einkommenssteuer;
- Erhöhung der Steuersätze bei der Grundstückgewinnsteuer um je einen Prozentpunkt bei jeder Besitzesdauerperiode;

26 S. www.sg.ch, Publikationen & Services, Publikationen, Amtsblatt Nr. 48 vom 24.11.2008.

- volle Besteuerung des Eigenmietwerts bei Zweitwohnungen;
- Umsetzung der Rechtsweggarantie bei Erlassentscheiden (Möglichkeit der Einsprache und des Rekurses an das Kantonsgericht);
- BG über die kollektiven Kapitalanlagen, Gaststaatsgesetz, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern;
- BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige. Die entsprechenden Anpassungen des kantonalen Steuergesetzes werden am 1.1.2010 in Kraft treten;
- Unternehmenssteuerreformgesetz II: Auf kantonaler Ebene wurde hinsichtlich der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung die gleiche Regelung geschaffen wie im DBG, nämlich Besteuerung von 60 % (bei Beteiligungen im Privatvermögen) und von 50 % (bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen). Ebenfalls zu 50 % werden Gewinne aus der Veräusserung von qualifizierten Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens besteuert. Bei Liquidationsgewinnen infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach vollendetem 55. Altersjahr oder wegen Invalidität wird der Teil der realisierten stillen Reserven, der den zulässigen Einkaufsbetrag in die 2. Säule übersteigt, zum ordentlichen Satz besteuert. Die Regelung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung wird auf den 1.1.2010 in Kraft treten, die übrigen Änderungen analog zum DBG auf den 1.1.2011.

Die Teilrevision des Steuergesetzes trat grundsätzlich per 1.1.2009 in Kraft.

2.16 Thurgau

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat am 16.9.2008 eine Botschaft zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Im Wesentlichen enthält der Gesetzesentwurf folgende Revisionspunkte:

- Einführung eines proportionalen Einkommenssteuersatzes von 5,85 %;
- Einführung von sog. tarifarischen Sozialabzügen, die für Verheiratete in faktisch und rechtlich ungetrennter Ehe sowie für Alleinerziehende Fr. 28 000 und für die übrigen Steuerpflichtigen Fr. 14 000 betragen sollen; durch diese tarifarischen Sozialabzüge wird trotz proportionalem Steuersatz eine indirekte Progressionswirkung erreicht;
- Bewirkung einer weiteren indirekten Progression durch Reduktion des Sozialabzugs für Steuerpflichtige mit einem überdurchschnittlichen Einkommen. So soll sich bei der Personengruppe mit dem Sozial-

- abzug von Fr. 28 000 der Abzug ab Einkünften von Fr. 210 000 und bei den übrigen Steuerpflichtigen ab Einkünften von Fr. 100 000 je Fr. 10 000 Mehreinkommen um jeweils Fr. 2000 reduzieren;
- Einführung eines zusätzlichen Sozialabzugs von Fr. 4000 für wirtschaftlich benachteiligte Personen. Der Abzug soll sich um Fr. 200 pro Fr. 1000 Mehreinkommen reduzieren, falls das Reineinkommen nach Subtraktion der Kinder- und Sozialabzüge bei Verheirateten mehr als Fr. 32 000 und bei Alleinstehenden mehr als Fr. 18 000 beträgt;
- Anhebung des Kinderbetreuungsabzugs von Fr. 4000 auf Fr. 10 000 aufgrund einer erheblich erklärten Motion;
- Anpassungen an übergeordnetes Bundesrecht: BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II), BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern sowie BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.

Die Vorlage soll voraussichtlich und vorbehaltlich eines Referendums per 1.1.2010 in Kraft gesetzt werden, wobei gewisse Bestimmungen aus harmonisierungsrechtlichen Gründen erst per 1.1.2011 in Kraft treten können. Die Botschaft sowie der Gesetzesentwurf können im Internet eingesehen werden.²⁷

2.17 Waadt

Der Grosse Rat hat eine Teilrevision des Steuergesetzes auf den 1.1.2009 beschlossen, die insbesondere eine Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II beinhaltet. Gegen die Teilrevision wurde jedoch das Referendum ergriffen. Die Volksabstimmung wird am 8.2.2009 stattfinden.

2.18 Wallis

Der Grosse Rat hat eine Teilrevision des Steuergesetzes am 12.12.2008 in 1. und einziger Lesung gutgeheissen. Die Teilrevision unterliegt dem fakultativen Referendum, die Frist läuft bis Ende April 2009. Im Wesentlichen geht es um folgende Änderungen:

- Erhöhung des Abzugs für freiwillige Leistungen an juristische Personen, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder ausschliesslich gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, von 10 % auf 20 % des Reineinkommens;

²⁷ www.steuerverwaltung.tg.ch – Aktuelles.

- Erhöhung des Abzuges für Kinder bis zum 6. Altersjahr von Fr. 4210 auf Fr. 7510, vom 6. bis zum 16. Altersjahr von Fr. 5260 auf Fr. 8560 und ab dem 16. Altersjahr von Fr. 6310 auf Fr. 11 410. Bei 3 und mehr Kindern wird ab dem 3. Kind ein zusätzlicher Abzug von Fr. 1200 gewährt. Diese Abzüge werden um den Betrag der Geburts- und Adoptionszulagen erhöht;
- beim Abzug der Kosten für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen sind die effektiven Kosten abzugsfähig, höchstens Fr. 4000 (vorher: Fr. 2100) pro Kind (bis zum 16. Altersjahr), und die Einschränkung bis zu einem Reineinkommen von Fr. 73 740 wird aufgehoben;
- Einführung eines Abzuges von max. Fr. 5000 für zusätzliche Kosten für Kinder, die sich in einer tertiären Ausbildung befinden und dauerhaft ausserhalb des elterlichen Wohnsitzes logieren müssen;
- Besteuerung qualifizierter Beteiligungen im Umfang von 60 % bei der Vermögenssteuer;
- Befreiung der Zuwendungen an Kultur- und Sportvereine ohne Erwerbszweck von der Erbschafts- und Schenkungssteuer;
- Einführung der Rekursmöglichkeit an eine gerichtliche Instanz bei Entscheidungen betreffend Zinsen und Steuererlasse;
- Abschaffung der Dumont-Praxis.

Unter Vorbehalt des Referendums tritt die Teilrevision des Steuergesetzes grundsätzlich rückwirkend per 1.1.2009 in Kraft. Davon ausgenommen ist die Abschaffung der Dumont-Praxis, die per 1.1.2010 in Kraft tritt.

2.19 Zug

In der Volksabstimmung vom 30.11.2008 wurde die Teilrevision des Steuergesetzes²⁸ gutgeheissen.

2.20 Zürich

Der Kantonsrat wird demnächst die Vorlage des Regierungsrats vom 12.6.2008 zur Steuergesetzrevision betreffend die natürlichen Personen²⁹ in 1. Lesung beraten.

Verwaltungsintern wird derzeit eine Vorlage zur Anpassung des Steuergesetzes an die Unternehmenssteuerreform II des Bundes vorbereitet. Im Rahmen dieser Vorlage werden auch Entlastungen für die juristischen Personen geprüft.

Am 8.2.2009 findet die Volksabstimmung über die Volksinitiative «Schluss mit Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» statt. Mit dieser Initiative wird verlangt, dass im kantonalen Steuergesetz die Möglichkeit der Besteuerung nach dem Aufwand für ausländische Personen ab der auf den Zuzug folgenden Steuerperiode gestrichen werde. Regierungsrat und Kantonsrat lehnen die Vorlage ab.

Der Regierungsrat hat am 22.10.2008 in der Stellungnahme zu einer Motion aus dem Kantonsrat einen Kinderabzug vom Steuerbetrag abgelehnt.

Am 10.11.2008 hat die Finanzdirektion eine neue Verfügung über die Besteuerung von Entschädigungen an nebenamtliche Mitglieder von Legislaturbehörden, Exekutivbehörden, Schulbehörden und kirchlichen Behörden des Kantons und der Gemeinden erlassen. Damit wurde die frühere Verfügung über die Besteuerung von Entschädigungen an nebenamtliche Mitglieder von Legislaturbehörden, Exekutivbehörden, Verwaltungsbehörden, Schulbehörden und kirchlichen Behörden des Kantons, der Bezirke und der Gemeinden (vom 1.10.1998) ersetzt. Nach der Verfügung vom 10.11.2008 kann der Pauschalabzug von Fr. 8000 nur noch von vom Volk gewählten nebenamtlichen Mitgliedern von Exekutiv- und Legislativbehörden wie Stadträten, Fürsorgebehörden, Rechnungsprüfungskommissionen, Gemeindeparlamenten oder Synoden der Landeskirchen geltend gemacht werden. Nicht mehr in den Genuss des Pauschalabzugs kommt die Bezirksebene. Ebenfalls ausgeschlossen sind sogenannte Verwaltungsbehörden, z. B. beratende Kommissionen oder Fachgremien, die nicht vom Volk bestellt sind. Sie alle können den üblichen Pauschalabzug für Nebeneinkünfte oder die effektiven Kosten geltend machen. Die neue Verfügung vom 10.11.2008 gilt ab der Steuerperiode 2008. Eine ähnliche Verfügung der Finanzdirektion für Kantonsräte gilt unverändert.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Grossbritannien

Das am 26.7.2007 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Grossbritannien³⁰ ist am 22.12.2008 in Kraft getreten.

28 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.19, FStR 2008, 321, und 2008/2, Abschn. 2.15, FStR 2008, 154.

29 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.18, FStR 2008, 246.

30 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 3.1, FStR 2008/4, 321.

3.2 Malta

Am 18.12.2008 wurde mit Malta ein neues Einkommenssteuerabkommen unterzeichnet.

Bauausführungen und Montagen sowie damit zusammenhängende Überwachungstätigkeiten begründen eine Betriebstätte, wenn deren Dauer 9 Monate übersteigt. Für Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft, die an eine in Malta ansässige Gesellschaft ausgeschüttet werden, die seit mindestens 2 Jahren eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Kapital der schweizerischen Gesellschaft hält, sieht das Abkommen eine Quellensteuerbefreiung vor. Dies entspricht Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EU. In den übrigen Fällen beträgt das Besteuerungsrecht der Schweiz 15 %. Malta erhebt keine Quellensteuer auf Dividenden. Das Abkommen bestätigt, dass die Steuer auf Gewinnausschüttungen maltesischer Gesellschaften nicht höher sein darf als die Steuer auf dem erzielten Gesellschaftsgewinn. Zinsen können im Quellenstaat mit 10 % besteuert werden. Ausgenommen sind jedoch Zinsen im Zusammenhang mit Kreditverkäufen und Zinszahlungen für ein von einer Bank gewährtes Darlehen. Übernommen wird im Weiteren die im Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU vorgesehene Quellensteuerbefreiung für Zinszahlungen unter Gesellschaften, die seit mindestens 2 Jahren durch eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % miteinander verbunden sind. Auch hier wird es sich faktisch um ein einseitiges Besteuerungsrecht der Schweiz handeln, weil Malta auf Zinsen, die an im Ausland ansässige Personen gezahlt werden, keine Quellensteuer erhebt. Lizenzgebühren können nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden. Malta vermeidet die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode. Die Schweiz wendet wie üblich die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt an und wird, sollte Malta auf Dividenden oder Zinsen eine Quellensteuer einführen, die pauschale Steueranrechnung gewähren. Weil nach maltesischem Recht gewisse im Ausland erzielte Einkünfte von in Malta ansässigen Personen in Malta nur dann der Besteuerung unterliegen, wenn sie nach Malta überwiesen oder dort bezogen werden, wird im Protokoll festgehalten, dass Entlastungen von der schweizerischen Steuer nur insoweit gewährt werden, als diese Einkünfte effektiv nach Malta überwiesen oder dort bezogen wurden. Vereinbart wurde ein Informationsaustausch für die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens und für die Durchsetzung des unilateralen Rechts bei Betrugsdelikten. Auf die im Memorandum zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU vorgesehene Ausdehnung auf «ähnliche Delikte» wurde im gegenseitigen Einvernehmen verzichtet.

3.3 Mexiko

Am 30.10.2008 konnten die Verhandlungen über die Revision des Einkommenssteuerabkommens vom 3.8.1993 mit Mexiko mit der Paraphierung eines Änderungsprotokolls abgeschlossen werden.

Aufgrund des Umstandes, dass mehrere mexikanische Unternehmen den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in die Schweiz verlegt haben, war Mexiko nicht mehr bereit, im Falle einer Doppelansässigkeit einer Gesellschaft auf dieses Kriterium abzustellen. Wie auch in anderen Abkommen (z. B. demjenigen mit den USA) wird die vorrangige Ansässigkeit inskünftig in einem Verständigungsverfahren bestimmt werden. Lässt sich keine Einigung erzielen, kann die Gesellschaft keine Abkommensvorteile beanspruchen. Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft sowie Dividendenzahlungen an Pensionseinrichtungen werden in Zukunft von der Besteuerung im Quellenstaat ausgenommen. Die Quellensteuer auf Zinsen wurde generell um 5 % gesenkt; sie beträgt somit für Zinszahlungen an eine Bank oder an eine Versicherungsgesellschaft noch 5 % und in den übrigen Fällen noch 10 %. Eine Reduktion der Quellensteuer auf Lizenzgebühren konnte hingegen nicht erreicht werden. Immerhin wurde aber im Protokoll eine automatische Meistbegünstigungsklausel für den Fall aufgenommen, dass Mexiko mit einem anderen Mitgliedstaat der OECD für Lizenzgebühren eine Quellensteuer von weniger als 10 % oder einen Ausschluss des Leasings vom Begriff der Lizenzgebühren vereinbaren sollte. Auf mexikanisches Begehren hin wurde vereinbart, dass Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft mit 10 % besteuert werden können. Ausgenommen sind Gewinne aus der Veräusserung von Aktien einer börsenkotierten Gesellschaft, Veräusserungsgewinne von Banken, Versicherungsgesellschaften und Pensionseinrichtungen sowie – unter gewissen Voraussetzungen – Veräusserungsgewinne im Rahmen von konzerninternen Umstrukturierungen. Der Informationsaustausch wurde ausgeweitet auf Auskünfte in Betrugsfällen sowie für Holdinggesellschaften. Anlässlich der Unterzeichnung dieses Änderungsprotokolls wird in einem Notenwechsel vereinbart werden, dass die Schweiz, sollte sie nach der Unterzeichnung dieses Änderungsprotokolls mit einem anderen Mitgliedstaat der OECD einen weiter gehenden Informationsaustausch vereinbaren, Verhandlungen über eine Gleichbehandlung Mexikos aufnehmen wird. Ausdrücklich ausgenommen sind jedoch weiter gehende Amtshilfeb Bestimmungen auf Grund besonderer Vereinbarungen mit Mitgliedstaaten der EU (Memorandum zum Zinsbesteuerungsabkommen). In einer neuen Ziff. 6 des Protokolls zum Abkommen wurde eine Missbrauchsbestim-

mung eingefügt. Sie besteht aus der Bestimmung, die mit Chile vereinbart worden ist,³¹ ergänzt durch eine Beschränkung der Abkommensberechtigung für gewisse Gesellschaften, die von im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen beherrscht werden.

3.4 Pakistan

Das am 19.7.2005 unterzeichnete, revidierte Einkommenssteuerabkommen mit Pakistan³² ist am 24.11.2008 in Kraft getreten. Die Bestimmungen dieses Abkommens finden Anwendung ab dem Beginn des auf das Inkrafttreten folgenden Steuerjahres, d. h. in der Schweiz ab dem 1.1.2009 und in Pakistan ab dem 1.7.2009.

31 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 3.1, FStR 2007/3, 254.

32 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 3, FStR 2007/3, 313.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. Pascal Hinny
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 412 pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 200__/1 Ausgabe 2009/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnements:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
