

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

**Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz**

Prof. Dr. iur. et lic. oec.  
Robert Waldburger

**Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA**

**Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG**

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

**Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (3. Teil)**

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

**Gesetzgebungs-Agenda 2009/2**

2009/2

---

---

## 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](mailto:fstr-iff@unisg.ch)

Internet-Website: [www.iff.unisg.ch](http://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](http://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**

**2009/2**

---

# Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. iur. Pascal Hinny	<b>Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz</b>	<b>77</b>
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	<b>Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG</b>	<b>91</b>
	Praxis-Forum	
Stefan Oesterhelt, LL.M./ Maurus Winzap, LL.M.	<b>Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (3. Teil)</b>	<b>115</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2009/2</b>	<b>148</b>

# Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



*Prof. Dr. iur. Pascal Hinny,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, Ordinarius für  
Steuerrecht, Universität  
Freiburg i.Ü., Partner Lenz &  
Staehein, Zürich.  
pascal.hinny@lenzstaehelin.com*

## Inhalt\*

1	Thema und Abgrenzung	4	Einzelfragen
2	Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung aus einer Makro-Perspektive	4.1	Gleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Quellenstaat
2.1	Grosse Zahl von Grundrechtsentscheiden	4.2	Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Beteiligungen und Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat
2.2	Case Law		
2.3	Lange und unsichere Verfahren als Belastung für Steuerpflichtige und Staatshaushalte	5	Relevanz der EuGH-Entscheide für die Schweiz
2.4	Stärkere Zurückhaltung des EuGH	5.1	Bilaterale Verträge II
2.5	Zurückhaltende Umsetzung der EuGH-Entscheide in den EU-Mitgliedstaaten	5.2	Bilaterale Verträge I
2.6	Zwischenfazit	5.2.1	Personenverkehrsabkommen
		5.2.2	EU-Luftverkehrsabkommen
3	Tendenzen bei einzelnen Grundsatzfragen	6	Zusammenfassung: Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung
3.1	Einführung: Harmonisierung der direkten Steuern		Literatur
3.2	Entwicklung bei den Rechtfertigungsgründen		Rechtsquellen
3.3	Abgrenzung der Grundfreiheiten		Materialien
3.4	Verhältnis zu Drittstaaten		Praxisanweisungen
3.5	Zeitliche Wirkung von EuGH-Entscheiden		EuGH-Entscheide
3.6	Grundfreiheiten und DBA-Regelungen		

\* Überarbeitete und erweiterte Fassung des Eröffnungsreferats des diesjährigen D-A-CH Steuer-Kongresses in Wien am 13.3.2009.

Die EuGH-Rechtsprechung hat, trotz fehlender expliziter gesetzlicher Grundlage, in den vergangenen rd. 20 Jahren ein dichtes Netz von direktsteuerlichem case law geschaffen. In den letzten Jahren ist jedoch erkennbar, dass die ausgedehnte, diskriminierungsfeindliche Rechtsprechung, wohl auf Druck der Mitgliedstaaten, eine spürbare Relativierung erfährt. Insbes. bleibt einerseits der von zwischenstaatlichen DBA geregelte Bereich ausserhalb der Grundrechtsvereinbarkeitsprüfung, andererseits wird gegenüber Drittstaaten – wie etwa der Schweiz – die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit eingeschränkt.

## 1 Thema und Abgrenzung

Diese Untersuchung ist beschränkt auf die EuGH-Grundfreiheiten-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern. Ausgeschlossen sind damit insbes. die Bereiche der Mehrwertsteuer und der Zölle. Innerhalb der direkten Steuern geht es um die Rechtsprechung zu den EG-vertraglichen Grundfreiheiten, womit insbes. die Rechtsprechung zu den EG-Richtlinien und zum im Steuerrecht ebenfalls bedeutenden Bereich des Beihilfeverbots (EGV 87) ausgeschlossen bleiben. In diesem Bereich ist die Schweiz, via das Freihandelsabkommen, von der EuGH-Rechtsprechung ebenfalls – ungewollt – betroffen, was die Kritik der EU-Kommission an gewissen Schweizer Steuerpraktiken zeigt.

Die vorliegende Analyse aus der Aussenperspektive des Drittstaats Schweiz ermöglicht einerseits einen weitgehend unbelasteten Umgang mit der Materie, weil die Schweiz nur indirekt von dieser Entwicklung betroffen ist; andererseits führt der nicht tägliche Umgang mit diesem Rechtsgebiet naturgemäss zu einem gewissen Verlust an Detailkenntnissen. Für allfällige Unschärfen in der Darstellung wird daher um Nachsicht gebeten. Zu Folge der Bilateralen I und II ist die Schweiz allerdings ein spezieller Drittstaat, wie im 5. Abschn. gezeigt wird.

## 2 Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung aus einer Makro-Perspektive

### 2.1 Grosse Zahl von Grundrechtsentscheiden

Eine vereinfachte Zählung<sup>1</sup> der EuGH-Rechtsprechung zum Steuerrecht (ausgenommen sind hier beihilferechtliche Entscheide) zeigt, dass bis heute der grösste Anteil mit ca. 250 Entscheiden auf den Bereich der Mehrwertsteuer entfällt. Das übrige (v. a. direkt-) steuerliche Richtlinienrecht (Amtshilfe-, Mutter-Tochter- und Fusionsrichtlinie) schlägt lediglich mit ca. 15 Entscheiden zu Buch, während ca. 31 Entscheide auf den Bereich der Kapitalverkehrssteuern entfallen. Gut 150 Entscheide befassen sich im Steuerrecht mit dem Bereich der Grundfreiheiten, wobei dort insbes. die Niederlassungsfreiheit und der freie Kapitalverkehr im Vordergrund stehen.

Bei diesen Entscheidzahlen fällt auf, dass die Anzahl der vom EuGH zu beurteilenden Fälle in den vergangenen Jahren merklich angestiegen ist. Waren es in den Anfangsjahren der steuerlichen Diskriminierungsrechtsprechung (einer der ersten bedeutenden EuGH-Entscheidungen, der Avoir fiscal-Entscheid, erging 1986) bis Mitte der 90er-Jahre maximal eine Handvoll Entscheide, so fielen 2006 ca. 15, 2007 ca. 25 und 2008 ca. 10 direktsteuerrechtliche Entscheide zu den Grundfreiheiten an.

Als klare Tendenz kann festgestellt werden, dass sich trotz fehlender Harmonisierung der direkten Steuern im EGV eine verhältnismässig grosse und wachsende Zahl von Entscheiden mit diesem formell nicht harmonisierten Bereich befasst. Eher von untergeordneter Bedeutung ist demgegenüber in der Rechtsprechung des EuGH das direktsteuerliche Richtlinienrecht, welches sich vorab mit der Konzernbesteuerung befasst.

### 2.2 Case Law

Aus einer Makro-Perspektive ist ebenfalls festzustellen, dass mit der EuGH-Rechtsprechung – und mit der Auseinandersetzung mit dieser Rechtsprechung – gewissermassen ein case law Einzug in die kontinentaleuropäische civil-law-Rechtspraxis hält. Die Europarechtsspezialisten tun sich dabei durch eine besondere Kenntnis der einschlägigen Entscheide und deren Abgrenzung hervor. In unzähligen wissenschaftlichen Diskursen wird dabei versucht, aus den Entscheiden eine allgemeingültige Regel oder vielleicht nur Tendenz abzuleiten. Ziel ist

<sup>1</sup> Die Zahlen sind bloss als ungefähre Angabe zu verstehen, da sich einzelne Entscheide nicht selten auf mehrere Grundfreiheiten abstützen und damit Mehrfachzählungen möglich sind.

es meist, Massstäbe für die europarechtskonforme Ausgestaltung des nationalen Rechts der EG-Mitgliedstaaten zu entwickeln. Oft wird auch versucht, den Ausgang künftiger Entscheide – vor oder nach Stellungnahme durch den Generalanwalt – vorherzusagen. Aussenstehenden geht die erforderliche Kenntnis dieser Entscheide ab, und sie sind deshalb von dieser Diskussion weitgehend ausgeschlossen. Dieses case-law-Denken wird auch vom EuGH angewandt, indem in den Entscheiden auf eine Vielzahl früherer, vergleichbarer oder eben zu unterscheidender Entscheide hingewiesen wird.

Die Entwicklung dieses case law ist nachvollziehbar, indem, wie nachfolgend gezeigt wird, einerseits für den unter den Grundfreiheiten judizierten Bereich keine konkrete gesetzliche Grundlage im EG-Vertrag besteht und sich die ganze diesbezügliche Entwicklung entsprechend ausschliesslich auf frühere Entscheide abstützt. Andererseits bestehen, anders als im nationalen Recht, neben dieser dünnen Rechtsgrundlage auch keine weitergehenden verbindlichen Auslegungsmaterialien wie Botschaften an das Parlament oder Protokolle der parlamentarischen Diskussionen etc.

Bei dieser case-law-Entwicklung ist zu beachten, dass nur die wenigsten Europarechtsspezialisten aus dem common-law-Rechtskreis stammen und in der Anwendung von case law ausgebildet wurden. Soweit ersichtlich, wurde bislang diesem methodischen Aspekt bei der Auseinandersetzung mit der EuGH-Rechtsprechung nur wenig Beachtung geschenkt. Es fragt sich deshalb, ob die Europarechtsausbildung künftig diesem methodischen Bereich mehr Beachtung schenken sollte.

### 2.3 Lange und unsichere Verfahren als Belastung für Steuerpflichtige und Staatshaushalte

Gemäss EGV 234 haben nicht-letztinstanzliche Gerichte das Recht und letztinstanzliche Gerichte die Pflicht, den EuGH für Auslegungsfragen des Gemeinschaftsrechts beizuziehen. Ein letztinstanzliches nationales Gericht ist von dieser Pflicht nur befreit, wenn nach seiner Meinung eine der folgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- Eine Vorabentscheidung des EuGH ist nicht entscheidungserheblich.
- Die EG-rechtliche Frage ist in einem anderen Fall schon beantwortet worden.
- Die richtige Interpretation des EG-Rechts unterliegt keinem vernünftigen Zweifel (Theorie des *acte claire*).<sup>2</sup>

2 Vgl. zur Vorlagepflicht etwa den EuGH C.I.L.F.I.T./Ministero della sanità. Weitere Hinweise bei THOMAS OPPERMANN, *Eurorecht*, 237.

Dabei ist zu beachten, dass durch die Aussetzung der nationalen Gerichtsentscheide, solange ein Fall beim EuGH anhängig ist, mit einer Verlängerung des Verfahrens um ca. 2 - 3 Jahre zu rechnen ist. Nach Vorliegen des EuGH-Entscheids nimmt das nationale Gericht den Fall wieder auf und fällt dann sein Urteil.

Das ohnehin schon langwierige Prozessieren durch verschiedene nationale Instanzen wird damit massiv verlängert. Dies führt nicht nur zu stark erhöhten Verfahrenskosten, sondern auch zu erhöhter Rechtsunsicherheit in einer immer schnelllebigeren Zeit. Der vielfach nicht vorhersehbare Verfahrensausgang ist dabei nicht nur für die Steuerpflichtigen eine Belastung, sondern in vielen Fällen auch für die nationalen Haushalte, indem die Entscheide oft nicht nur den spezifischen Einzelfall betreffen, sondern eine wesentlich breitere Wirkung auf viele Steuerpflichtige haben.<sup>3</sup>

### 2.4 Stärkere Zurückhaltung des EuGH

Was den Entscheidungsausgang anbetrifft, so geht nach wie vor eine überwiegende Zahl der Entscheide (in den Jahren 2007 und 2008 ca. 2/3) zu Lasten der Mitgliedstaaten (und zu Gunsten des Steuerpflichtigen) aus, indem als diskriminierend eingeklagte Bestimmungen als unvereinbar mit den EG-Grundfreiheiten beurteilt werden. In den Jahren 1999 und 2000 waren es noch ca. 95 % der Entscheide, die zu Lasten der Mitgliedstaaten ausgingen. Seit den Jahren 2004 und 2005 ist hier eine spürbare Änderung der Rechtsprechung erkennbar, und wesentlich weniger Entscheide werden nun zu Lasten der Mitgliedstaaten entschieden. Es ist zu vermuten, dass die mit dem unerwartet starken Einfluss des EuGH auf das nationale Steuerrecht unzufriedenen Mitgliedstaaten erheblichen Druck auf den EuGH ausgeübt haben und ausüben und insbes. auch bei der Neubesetzung von Richterpositionen darauf achten, dass es ihnen nicht weiterhin wie dem berühmten Zauberlehrling von Goethe geht. Die «neue» Zurückhaltung des EuGH zeigt sich v. a. in den von DBA abgedeckten Bereichen, im Bereich der Rechtfertigungsgründe und im Bereich der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten. Auf diese Punkte wird nachfolgend näher eingegangen.

3 Vgl. dazu etwa die Befürchtungen des deutschen BMF in der Pressemitteilung Nr. 22 vom 6.3.2007: EuGH lehnt in der Rechtssache Meilicke zeitliche Beschränkung der Urteilswirkung ab – Bundesregierung erwartet hohe Steuerausfälle, [http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_53836/DE/Presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen\\_28alt\\_29/2007/03/20070603\\_\\_PM022.html?\\_\\_nnn=true](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53836/DE/Presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen_28alt_29/2007/03/20070603__PM022.html?__nnn=true).

## 2.5 Zurückhaltende Umsetzung der EuGH-Entscheide in den EU-Mitgliedstaaten

Was schliesslich die Umsetzung der Entscheide in den Mitgliedstaaten anbetrifft, so erfolgt diese vielfach nur sehr minimalistisch: Zum einen wird nach einem (für die Mitgliedstaaten) negativen Entscheid dieser Entscheid nicht sofort breit umgesetzt, sondern vielfach darauf gewartet, dass der nationale Gesetzgeber eine Änderung der entsprechenden Norm vornimmt. Sodann erfolgt die Korrektur meist nur im engsten Rahmen des gefällten Entscheids, ohne dass die Erwägungen des EuGH in einem allgemeineren Kontext beurteilt und umgesetzt würden. Zu erkennen ist ausserdem die Tendenz, dass Entscheide nur umgesetzt werden, soweit sie aus eigenen Ausgangsverfahren, d. h. Ausgangsverfahren aus dem eigenen Staat, stammen. Schliesslich erhalten die Steuerpflichtigen nicht selten Steine statt Brot, indem bei der Anpassung der vom EuGH bemängelten Norm die günstigere Norm aufgehoben und für alle Steuerpflichtigen die ungünstigere Norm angewandt wird. Dies war etwa in Deutschland anlässlich des EuGHE Lankhorst-Horhorst der Fall, wo die bisher im innerstaatlichen Verhältnis anwendbare (günstigere) Norm durch die ungünstigere Norm ersetzt wurde. In ähnlicher Weise führte die niederländische Regierung anlässlich des für sie negativen Ausgangs des EuGHE Bosal andere Restriktionen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsen ein, um die negativen Haushaltsauswirkungen des Entscheids zu kompensieren.

## 2.6 Zwischenfazit

Als Zwischenfazit kann damit aus einer Makroperspektive gefolgert werden, dass sich die vom EuGH im Bereich der direkten Steuern neu verlangsamte vorangetriebene Integration vor allem als punktueller und negativer Prozess der Beseitigung von Markthindernissen erweist. Die Mitgliedstaaten scheinen diese Integration nach wie vor nur widerwillig mitzutragen. Oft wird die EuGH-Rechtsprechung als unwillkommene Einmischung in die staatliche Souveränität empfunden.

## 3 Tendenzen bei einzelnen Grundsatzenfragen

### 3.1 Einführung: Harmonisierung der direkten Steuern

Anders als bei den indirekten Steuern ist der Bereich der direkten Steuern in der EU nur sehr marginal harmonisiert. Einzig ein kleiner Teil der internationalen Konzernbesteuerung ist harmonisiert. Zu erwähnen sind die Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Schieds-

konvention, die Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie und – als soft law – der Verhaltenskodex (Code of Conduct). Daneben sind insbes. die Zinsenrichtlinie, die sich als Massnahme der Steuerfluchtbekämpfung mit der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender an natürliche Personen zahlbarer Zinsen befasst, und die Amtshilferichtlinie zu erwähnen. Dieser geringe Harmonisierungsgrad bei den direkten Steuern hat seinen Grund in der fehlenden Rechtsgrundlage im EGV und dem Erfordernis der Einstimmigkeit aller EU-Staaten in diesem Bereich.

Dass auch die direkten Steuern das Funktionieren des gemeinsamen Markts behindern können, ist an sich unbestritten; erwähnt seien etwa die internationale Doppelbesteuerung wegen unterschiedlicher Qualifikationen oder wegen Systemunterschieden, die steuerliche Diskriminierung von beschränkt Steuerpflichtigen, die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regime), die steuerlichen Privilegien für bestimmte Aktivitäten oder Personen, die Einschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, das generell unterschiedliche Steuerniveau, Wegzugssteuern etc. Dies haben auch verschiedene Studien (u. a. Neumark-, Van den Tempel-, Ruding- und Monti-Berichte) gezeigt. Die meisten der von der Kommission vorgeschlagenen Massnahmen sind aber jeweils am Einstimmigkeitserfordernis gescheitert oder wurden erst nach sehr langer Zeit umgesetzt.

Dieses Manko hat der EuGH in gewissem Mass kompensiert: Die nationalen Steuerregeln der direkten Steuern fallen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zwar grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Diese müssen aber ihre Befugnisse, vorbehaltlich einer genügenden Rechtfertigung, unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts, insbes. der Freiheitsrechte, ausüben.<sup>4</sup> Dies gilt nicht nur im originär innerstaatlichen Bereich, sondern auch im Bereich der Richtlinienermächtigungen.<sup>5</sup> Entsprechend der erwähnten Erkenntnis, dass auch direkte Steuern das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigen können, hat der EuGH in Anwendung der 4 Grundfreiheiten in den letzten rd. 20 Jahren eine Vielzahl nationaler Steuerregelungen als unzulässig beurteilt. Ermöglicht hat diese Entwicklung v. a. das erwähnte Vorabentscheidungsverfahren gemäss EGV 234, welches für eine einheitliche und wirksame Anwendung des Gemeinschaftsrechts sorgen soll: Seit den legendären EuGHE Avoir fiscal (1986) zum Diskriminierungsverbot und Daily Mail and General Trust (1988) zum Beschrän-

4 Vgl. etwa EuGHE Schumacker, Ziff. 21; Wielockx, Ziff. 16; Royal Bank of Scotland, Ziff. 19; ICI, Ziff. 19; Eurowings, Ziff. 32; Baars, Ziff. 17; Verkooijen, Ziff. 32; AMID, Ziff. 19; Metallgesellschaft und Hoechst, Ziff. 37.

5 EuGHE Keller Holding.



kungsverbot sind bis heute im Bereich der direkten Steuern und Abgaben gut 150 Entscheide ergangen. In den meisten Fällen wurde dabei die vom EuGH untersuchte steuerliche Regelung als gemeinschaftswidrig beurteilt.

Als Fazit dieser Entwicklung kann festgehalten werden, dass heute auch im Bereich der direkten Steuern innerhalb der EU ein umfassendes Verbot der Diskriminierung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit besteht. In technischer Hinsicht kann dieses umfassende Diskriminierungsverbot in ein Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit (direkte oder indirekte Diskriminierung) und in ein Beschränkungsverbot unterteilt werden. Während das Diskriminierungsverbot i.e.S. eine Benachteiligung auf Grund der ausländischen Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person oder der ausländischen Ansässigkeit eines Unternehmens betrifft, geht es beim Beschränkungsverbot um ein allgemeines Verbot der Behinderung des freien Marktzugangs, unabhängig von einer bestimmten Staatsangehörigkeit (oder einer bestimmten Ansässigkeit). Dabei darf eine grenzüberschreitende Tätigkeit gegenüber einer rein nationalen Tätigkeit nicht ungünstiger behandelt werden.

Während das Diskriminierungsverbot i.e.S. im Steuerrecht soweit ersichtlich im EuGH *Avoir fiscal* bereits im Jahre 1986 erkannt wurde, ist das hier erwähnte Beschränkungsverbot im Steuerrecht erst im Jahr 1989 (EuGH *ICI*) beziehungsweise für natürliche Personen erst mit dem EuGH *De Groot* im Jahr 2002 explizit anerkannt worden.

In der heutigen Literatur wird eine solche Unterscheidung vielfach nicht (mehr) vorgenommen. Die Unterscheidung ist jedoch in zweierlei Hinsicht relevant. Zum einen kann eine direkte Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit (direktes Anknüpfen einer Ungleichbehandlung an die Staatsangehörigkeit) gemäss EGV 46 nur mit dem eng ausgelegten und verhältnismässig angewandten *ordre public*-Vorbehalt (öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit) gerechtfertigt werden. Solche Gründe können bei steuerlichen Massnahmen praktisch nie angeführt werden. Eine indirekte Diskriminierung und ein Verstoss gegen das Beschränkungsverbot können demgegenüber gemäss EuGH-Rechtsprechung auch mit sog. zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, soweit diese verhältnismässig angewendet werden, gerechtfertigt werden (s. dazu im Einzelnen im nächsten Abschnitt). Für die Schweiz ist die Unterscheidung ausserdem deshalb von Bedeutung, weil die Schweiz, beziehungsweise der ausländische EU-Staat, im Rahmen des Personenverkehrsabkommens lediglich den EuGH-Entscheidbestand per 21.6.1999 zu berücksichtigen hat (vgl. auch dazu nachfolgend).

### 3.2 Entwicklung bei den Rechtfertigungsgründen

Erkennt der EuGH in einem konkreten Fall eine unzulässige Diskriminierung oder Beschränkung, so wird anschliessend routinemässig das Vorliegen eines allfälligen Rechtfertigungsgrunds geprüft. In Frage kommen dabei, wie erwähnt, der *ordre public*-Vorbehalt oder, bei indirekter Diskriminierung und Beschränkung, sog. zwingende Gründe des Allgemeininteresses, soweit diese verhältnismässig angewandt werden. Während bis vor einigen Jahren eine Diskriminierung oder Beschränkung nur in sehr seltenen Fällen gerechtfertigt werden konnte, ist in den letzten Jahren eine klare Tendenz eines Wiederauflebens gewisser Rechtfertigungsgründe zu erkennen. Insbes. die Rechtfertigungsgründe der Wirksamkeit der Steueraufsicht, der Kohärenz der Steuerordnung, der Missbrauchsverhinderung, der Aufteilung der Steuerhoheit (Symmetrie) sowie der Territorialität haben in der jüngeren Rechtsprechung zu einer gewissen Aufweichung der harten Diskriminierungs-Rechtsprechung geführt.

Was den Rechtfertigungsgrund der *Wirksamkeit der Steueraufsicht* betrifft, so schränken innerhalb der EU die Amtshilferichtlinie und die Beitreibungsrichtlinie (letztere ermöglicht bzw. erleichtert die grenzüberschreitende Eintreibung von Forderungen) die Bedeutung dieses Rechtfertigungsgrunds stark ein. Gegenüber Drittstaaten gelten diese Richtlinien nicht. Gemäss neuerer Rechtsprechung kann daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gegenüber Drittstaaten mit dem Gebot der Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt werden.<sup>6</sup> In der Literatur wird – in Anlehnung an die im erwähnten Entscheid gemachten Ausführungen – jedoch einschränkend argumentiert, dass dieser Rechtfertigungsgrund nicht zum Zug kommen solle, wenn im Ausland gar keine Sachverhaltsaufklärung notwendig ist, wenn ein DBA einen entsprechenden Informationsaustausch erlaubt oder wenn der Steuerpflichtige selbst den entsprechenden Nachweis erbringen kann oder muss.<sup>7</sup> Im Verhältnis zur Schweiz ist erkennbar, dass mit diesem Rechtfertigungsgrund die Wirkung des Personenverkehrsabkommens erheblich relativiert wird. Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung werden regelmässig aufgrund fehlender Anwendbarkeit der Amtshilferichtlinie (und mithin des dort geregelten, sehr weit gehenden Informationsaustauschs) im Verhältnis zur Schweiz nicht

6 EuGH *A*.

7 WOLFGANG SCHÖN, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten, 79.

umgesetzt, ohne dass die vorerwähnten einschränkenden Kriterien geprüft werden.<sup>8</sup>

Der Rechtfertigungsgrund der *Kohärenz der Steuerordnung* kam in der früheren Rechtsprechung einzig im EuGHE Bachmann im Jahr 1992 zur Geltung. In der Folge wurde er regelmässig geprüft, aber kaum je ernsthaft als Rechtfertigungsgrund in Erwägung gezogen. In der jüngeren Rechtsprechung erlebt dieser Rechtfertigungsgrund jedoch eine gewisse Renaissance. Ein kohärentes System liegt vor, wenn bei ein und demselben Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich durch eine steuerliche Belastung erfolgt und dies im Rahmen einer einzigen Besteuerung der Fall sein soll.<sup>9</sup> In einem weiteren, aber wohl verwandten Kontext anerkennt der EuGH in den letzten Jahren weitere Rechtfertigungsgründe, wie die *Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung*,<sup>10</sup> die *Aufteilung der Steuerhoheit* (Symmetrie) und neu auch wieder die *Territorialität*.<sup>11</sup>

Was sodann den konstant anerkannten Rechtfertigungsgrund der *Missbrauchsverhinderung* anbetrifft, so schliesst der EuGH eine pauschalisierte Missbrauchsvermutung, die Ausnützung von Steuergfällen und den Steuerausfall zulasten des Gemeinwesens als Rechtfertigung einer Diskriminierung aus. Klarer Gestaltungsmissbrauch wird vom EuGH aber nicht geschützt. Insbes. verlangt die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung derselben, indem eine echte Niederlassung und nicht bloss ein Briefkastendomizil errichtet wird.<sup>12</sup>

In konstanter Rechtsprechung anerkennt der EuGH folgende Rechtfertigungsgründe nicht: Rein ökonomische (staatliche) Interessen der Verhinderung von Steuerausfall,<sup>13</sup> die mangelnde Harmonisierung eines bestimmten Rechtsgebiets,<sup>14</sup> den Ausgleich mit einem anderen Vorteil<sup>15</sup> (relativiert in CLT-UFA), insbes. die auf im Quellenstaat erzielte Einkünfte beschränkte Steuerpflicht,<sup>16</sup> ein tieferes Steuerniveau im Herkunfts-

staat des benachteiligten Marktteilnehmers,<sup>17</sup> eine nur geringfügige Beeinträchtigung<sup>18</sup> oder die Möglichkeit des Beschreitens eines Billigkeitsverfahrens zur Behebung der diskriminierenden oder beschränkenden Wirkung, ohne dass dazu zwingend ein Entscheid gefällt wird.<sup>19</sup> In der neueren Rechtsprechung hat jedoch der EuGH eine Kumulation mehrerer Rechtfertigungsgründe, welche einzeln eine Diskriminierung nicht zu rechtfertigen vermögen, als Rechtfertigung anerkannt.

### 3.3 Abgrenzung der Grundfreiheiten

Bis vor einigen Jahren ging der EuGH von der Gleichwertigkeit der 4 bzw. 5 Grundfreiheiten aus (Parallelität).<sup>20</sup> Wurde die Verletzung mindestens einer Grundfreiheit erkannt, so war eine Grundrechtsverletzung erstellt,<sup>21</sup> und es war nur noch zu prüfen, ob die Verletzung allenfalls zu rechtfertigen war. Mithin spielte es etwa beim Halten einer ausländischen Beteiligung keine Rolle, ob durch eine diskriminierende staatliche Massnahme die Niederlassungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt wurde.

In der neueren Rechtsprechung ist der EuGH, insbes. vor dem Hintergrund der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit, zur Exklusivität des Anwendungsbereichs einer Grundfreiheit übergegangen. Dabei wird geprüft, unter welche Grundfreiheit sowohl Norm als auch Sachverhalt primär fallen.<sup>22</sup> Die Kapitalverkehrsfreiheit wird dabei gegenüber der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit subsidiär angewandt. Der EuGH hat in verschiedenen Entscheiden erkannt, dass bei einer Kontrollmehrheit oder zumindest bei einem sicheren Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Beteiligung die Niederlassungsfreiheit und nicht die Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung kommt.<sup>23</sup> Die Niederlassungsfreiheit kommt ausserdem zur Anwendung, wenn zwar eine bestimmte Beteiligungshöhe nicht erforderlich ist, aber die Regelung die Beziehung innerhalb der Unternehmensgruppe betrifft.<sup>24</sup> Die Niederlassungsfreiheit kommt überdies immer bei Betriebsstätte-Sachverhalten (Stahlwerk) und beim Erwerb von Todes wegen (Van Hilton, Barbier, Jäger) zur Anwendung. Demgegenüber ist die Kapitalverkehrsfreiheit bei der Vereinnahmung von (Anlage-)Einkünften einer gemeinnützigen Einrichtung anwendbar (Stauffer).

8 Vgl. dazu diverse BMF-Schreiben zur Umsetzung von EuGH-Entscheiden.

9 EuGHE Wannsee, REWE Zentralfinanz, Keller Holding, Test Claimants in The Thin Cap Group Litigation.

10 EuGHE Cadbury Schweppes, Lidl Belgium.

11 EuGHE Lidl Belgium, Wannsee, Cadbury Schweppes, Keller Holding. Zur Territorialität früher v. a. EuGHE Futura Participations and Singer.

12 EuGHE Cadbury Schweppes.

13 EuGHE Verkooijen, Ziff. 59, und ICI, Ziff. 28.

14 EuGHE Avoir fiscal, Ziff. 24.

15 EuGHE Avoir fiscal, Ziff. 21; Verkooijen, Ziff. 61 mit weiteren Verweisen.

16 EuGHE Biehl, Ziff. 15.

17 EuGHE Eurowings, Ziff. 43.

18 EuGHE Avoir fiscal, Ziff. 21.

19 EuGHE Biehl, Ziff. 18.

20 Vgl. etwa EuGHE Baars.

21 Vgl. etwa EuGHE X AB und Y AB, Barbier.

22 Vgl. etwa EuGHE Lasertec sowie Fidium Finanz.

23 EuGHE Thin Cap Litigation, Lasertec.

24 EuGHE Burda.

### 3.4 Verhältnis zu Drittstaaten

Als Einzige der 4 bzw. 5 Grundfreiheiten wirkt die Kapitalverkehrsfreiheit gemäss EGV 56(1) auch gegenüber Drittstaaten bzw. deren Angehörigen (Wirkung erga omnes). Dabei können sich sowohl Kapitalgeber als auch -nehmer auf diese Freiheit berufen.

Diese Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit wird in der Lehre vor allem aus 3 Gründen kritisiert:<sup>25</sup> Zum einen wird geltend gemacht, dass sich die Grundfreiheiten auf den Binnenmarkt beziehen und daher nur innerhalb dieses Marktes zur Anwendung gelangen sollen. Zum anderen wird argumentiert, dass die Wirkung der Grundfreiheiten parallel zur Harmonisierung des Gemeinschaftsrechts in den Richtlinien steht und hier für einen gewissen Interessenausgleich sorgt. Schliesslich wird gegen die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit ins Feld geführt, dass diese Freiheit im umgekehrten Falle nicht gewährt werde (fehlende Reziprozität). Dieser Kritik ist jedoch entgegenzuhalten, dass im Vorfeld der Verhandlungen zum Vertrag von Nizza die Aufhebung bzw. Einschränkung der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit diskutiert, schliesslich aber auf eine solche Beschränkung verzichtet wurde. Mithin wurde diesbezüglich die Entscheidung zu Gunsten der Drittstaatenwirkung mit vollem Wissen und Willen gefällt.

In seiner Rechtsprechung bejaht denn der EuGH auch die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten.<sup>26</sup> Die Drittstaatenwirkung wird jedoch wie folgt eingeschränkt: Zunächst muss eine Vergleichbarkeit mit der innergemeinschaftlichen Situation vorliegen.<sup>27</sup> Sodann anerkennt der EuGH zusätzliche Rechtfertigungsgründe (s. dazu auch oben). Dabei geht es insbes. um den Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht.<sup>28</sup> Es wird argumentiert, dass die Nichtanwendbarkeit der Amtshilfe- und der Beitreibungsrichtlinie gegenüber Drittstaaten eine solche Aufsicht erschweren würde. Dieser Rechtfertigungsgrund kann jedoch, wie bereits erwähnt, nicht oder nur eingeschränkt geltend gemacht werden, wenn im Ausland keine Sachverhaltsaufklärung notwendig ist, ein DBA den entsprechenden Informationsaustausch erlaubt oder aber der Steuerpflichtige den entsprechenden Nachweis selbst erbringen kann oder muss. Ausserdem ist dem grandfathering gemäss EGV 57(1) Beachtung zu schenken, indem Direktinvestitionsregelungen, welche schon vor 1994 bestanden haben, nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

verstossen.<sup>29</sup> Als wohl wirksamste Einschränkung der Drittstaatenwirkung (neben dem erwähnten zusätzlichen Rechtfertigungsgrund) muss aber die vom EuGH entwickelte Exklusivität der Anwendbarkeit bestimmter Grundfreiheiten gelten. Die in der jüngeren Rechtsprechung nur subsidiäre Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit (gegenüber der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit) schliesst einen Teil der Sachverhalte vom Anwendungsbereich der grossen Kapitalverkehrsfreiheit aus.

### 3.5 Zeitliche Wirkung von EuGH-Entscheiden

Der EuGH beurteilt geltende nationale Normen hinsichtlich deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht. Indem bestehendes Recht auf seine Rechtmässigkeit hin untersucht wird, entfalten EuGH-Entscheide eine gewisse Rückwirkung. Gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine Beschränkung der Rückwirkung nur möglich, wenn ein Mitgliedstaat eine EG-rechtswidrige Norm in gutem Glauben erlassen oder aufrechterhalten hat, die Rückwirkung für den betreffenden Mitgliedstaat schwerwiegende Nachteile nach sich ziehen würde und ausserdem die Beschränkung der Rückwirkung im betreffenden Urteil explizit angeordnet wird.<sup>30</sup> Gegenwärtig wird etwa in Deutschland die Rückwirkung des 2007 gefällten EuGHE Meilicke diskutiert. Es ist dabei davon auszugehen, dass die EG-Rechtswidrigkeit der fehlenden Steueranrechnung bei der Vereinnahmung ausländischer Dividenden spätestens mit dem im Jahr 2000 gefällten EuGHE Verkooijen klar war. Weder im Entscheid Meilicke noch bereits im Entscheid Verkooijen wurde dabei die Beschränkung der Rückwirkung vom EuGH explizit angeordnet. Mithin ist theoretisch (bei rechtzeitigem Stellen von Korrekturanträgen) die Steueranrechnung für ausländische Dividenden ab dem 1.7.1990 (Ablauf der Umsetzungsfrist der Kapitalverkehrsrichtlinie) möglich.<sup>31</sup> Eine solche Rückwirkung kann für das betreffende Gemeinwesen mit erheblichen Kosten verbunden sein (s. oben).

### 3.6 Grundfreiheiten und DBA-Regelungen

In der neueren Rechtsprechung übt der EuGH im von DBA geregelten Bereich sehr grosse Zurückhaltung. Gemäss neuerer, ständiger Rechtsprechung befinden sich Abschluss, Inhalt und Bindungswirkung von DBA ausserhalb des Gemeinschaftsrechts. Mit dieser bedeuten-

25 WOLFGANG SCHÖN, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten, 71.

26 Vgl. etwa EuGHE A, van Hilten, Lasertec, Holböck.

27 EuGHE Test Claimants in FII Group Litigation, Ziff. 170.

28 Vgl. etwa EuGHE A im Verhältnis zur Schweiz.

29 Vgl. EuGHE Holböck.

30 EuGHE Bautiaa, Akos Nadasdi, Stardasfalti.

31 Vgl. OTMAR THÖMMES, Grenzüberschreitende Anrechnung von im EU-Ausland gezahlten Körperschaftsteuern und zeitliche Wirkung von Urteilen des EuGH – Urteil des EuGH vom 6.3.2007 in der Rechtssache C-292/04 (Meilicke), 31 ff.

den Selbstbeschränkung erlaubt der EuGH den treaty override (z. B. die im deutschen Aussensteuergesetz [AStG] in Art. 20 vorgesehenen switch-over- und subject-to-tax-Klauseln [Columbus Container Services]). Im bedeutenden EuGHE D erkannte er sodann, es bestehe keine Pflicht der Mitgliedstaaten, günstigere DBA-Bestimmungen mit anderen EU-Mitgliedstaaten anzuwenden (keine Meistbegünstigungspflicht). Weiter entschied er in den EuGHE Amurta und Lidl Belgium, dass eine DBA-Entlastung im anderen Staat eine Diskriminierung im ersten Staat u. U. heilen könne. In verschiedenen Entscheiden<sup>32</sup> wurde festgehalten, dass eine Aufteilung der Besteuerungsrechte gemäss OECD-Musterabkommen nicht sachfremd sei. Demgegenüber beurteilte der EuGH im EuGHE Denkavit International eine 5%ige Quellensteuer im grenzüberschreitenden Verhältnis gegenüber dem Verzicht auf eine solche Quellensteuer im nationalen Verhältnis als diskriminierend. Diese Zurückhaltung im Bereich der DBA limitiert den Einfluss der EuGH-Rechtsprechung erheblich.

## 4 Einzelfragen

Um noch etwas weiter ins Detail der Rechtsprechung des EuGH zu gehen, wird nachfolgend in einer bis zu einem gewissen Grad willkürlichen Zusammenstellung das verhältnismässig dichte Netz wichtiger Grundaussagen des EuGH dargestellt. (Die verschiedenen Ge- und Verbote sind dabei nach Gleichbehandlungserfordernissen im Quellen- und Ansässigkeitsstaat gegliedert.)

Es ist bemerkenswert, wie aufgrund der recht allgemein gehaltenen Normen des EGV vom EuGH doch sehr konkrete Ge- und Verbote entwickelt wurden. Er hat damit in gewissem Umfang eine gesetzgeberische Funktion übernommen.

### 4.1 Gleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Quellenstaat

In ständiger Rechtsprechung verlangt der EuGH die Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im Quellenstaat. Dabei geht es einerseits um die Gleichbehandlung von Betriebsstätten gegenüber ansässigen Unternehmen und andererseits um die Gleichbehandlung von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (insbes. Grenzgängern, Künstlern und Sportlern, selbstständig Erwerbenden etc.) gegenüber ansässigen natürlichen Personen.

Angefangen mit dem EuGHE Avoir fiscal, wo die Gewährung des avoir fiscal auch bei Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen verlangt wurde, verlangte der EuGH die Anwendung einer gleichen Berechnungsgrundlage (EuGHE Schumacker, Gerritse etc.) und dabei insbes. die Abzugsfähigkeit unmittelbarer Gewinnungskosten. Mittelbare Gewinnungskosten sind demgegenüber gemäss dem EuGHE Centro Equestre<sup>33</sup> nicht zwingend zum Abzug zuzulassen.<sup>34</sup> Sodann wurde in den EuGHE Royal Bank of Scotland und CLT-UFA die Anwendung eines höheren Steuersatzes<sup>35</sup> (bzw. im EuGHE Wallentin die Nichtgewährung des Steuerfreibetrags) und im EuGHE Raffaele Talotta eine Mindestbesteuerung (Mindestbemessungsgrundlage) bei beschränkt Steuerpflichtigen als unzulässig beurteilt. Selbst ein Liquiditätsnachteil für beschränkt Steuerpflichtige zufolge eines früheren Zeitpunkts der Steuerzahlung wurde als Verstoß gegen die Grundfreiheiten beurteilt.<sup>36</sup> Die Gleichbehandlung wurde nicht nur in materieller, sondern auch in formeller Hinsicht verlangt. Dabei können gemäss ständiger Rechtsprechung auch höhere Anforderungen in formeller Hinsicht (Nachweisanforderungen, Anforderung zur Rückerstattung zu viel bezahlter Steuer statt Reduktion bei der Erhebung etc.) durchaus eine unzulässige Diskriminierung darstellen. Die Erhebung einer Quellensteuer statt Entrichtung aufgrund eines ordentlichen Veranlagungsverfahrens wurde aber in gewissen Fällen auch als verhältnismässige Einschränkung beurteilt.<sup>37</sup> Sodann verlangt der EuGH die Gleichbehandlung von ausländisch und inländisch beherrschten Unternehmen, so etwa hinsichtlich der Inanspruchnahme der englischen advance corporation tax (ACT) im Fall Test Claimants ACT Group Litigation<sup>38</sup> oder die Gleichbehandlung der Mittelaufnahme von einer in- oder ausländischen Muttergesellschaft im EuGHE Lankhorst-Horhorst.

### 4.2 Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Beteiligungen und Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat

In verschiedenen Entscheiden wurde die Gleichbehandlung einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit mit einer rein nationalen Tätigkeit verlangt.

So ging es im Entscheid Baars unter der Niederlassungsfreiheit um die Unzulässigkeit der Beschränkung vermögenssteuerlicher Entlastungen auf (wesentliche) inländi-

33 EuGHE Centro Equestre de Leziria Grande Lda (CELG).

34 Vgl. auch EuGHE Scorpio.

35 Vgl. auch EuGHE Asscher.

36 EuGHE Commerzbank, Metallgesellschaft und Hoechst.

37 EuGHE Scorpio.

38 EuGHE Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

32 Z. B. EuGHE N.

sche Beteiligungen. In vergleichbarer Weise wurde – unter der Kapitalverkehrsfreiheit – im EuGHE Verkooijen die Rechtswidrigkeit der Beschränkung einer einkommenssteuerrechtlichen Entlastung auf Erträge aus inländischen Minderheitsbeteiligungen erkannt. Diese Entscheidpraxis wurde in den neueren Entscheiden Meilicke und Manninen bestätigt. Sodann wurde im Entscheid Ritter Coulais die (negative) progressionsmässige Berücksichtigung (gemäss DBA freigestellter) ausländischer Liegenschaftsverluste verlangt. Im EuGHE Bosal verlangte der EuGH eine gleiche Zinsabzugsfähigkeit, unabhängig davon, ob die Mittel dem Erwerb von in- oder ausländischen Beteiligungen dienen.<sup>39</sup> Im EuGHE Denkavit International verlangte das Gericht auch bei der Quellensteuer auf an die Muttergesellschaft bezahlten Dividenden eine Gleichbehandlung ins In- und Ausland bezahlter Dividenden. Im Entscheid Amid erachtete der EuGH die Verrechnung von abkommensrechtlich freigestellten ausländischen Gewinnen mit inländischen Verlusten als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. In Cadbury Schweppes liess der EuGH sodann eine Hinzurechnung von ausländischen Tochtergesellschaftsgewinnen bei der inländischen Muttergesellschaft unter der Niederlassungsfreiheit nur bei «wholly artificial arrangements that lack a valid business reason» zu. Im EuGHE Marks & Spencer verlangte der Gerichtshof, dass ausländische Betriebsstätteverluste im Ansässigkeitsstaat zu übernehmen seien, sofern diese im Betriebsstättenstaat nicht verrechenbar sind. Schliesslich entschied er, dass ausländische Betriebsstätteverluste nicht zu übernehmen seien, soweit ein DBA die Freistellung vorsieht.<sup>40</sup> Als vereinbar mit dem EG-Recht erachtete der EuGH jedoch das treaty overriding (d. h. das bewusste Unterlaufen von staatsvertraglichen Verpflichtungen durch den Gesetzgeber): Demnach ist der Wechsel vom vertraglich vorgesehenen Freistellungs- zu einem Anrechnungssystem für ausländische Betriebsstätteverluste (switch over) zulässig.<sup>41</sup>

## 5 Relevanz der EuGH-Entscheide für die Schweiz

Die Europäische Gemeinschaft und die Schweiz sind durch ein dichtes Netz von Verträgen verbunden. Im steuerlichen Bereich sind dies insbes. die DBA. Steuerliche Auswirkungen haben aber auch die beiden mit der EG abgeschlossenen Vertragspakete, die sog. Bilateralen I und Bilateralen II. Was die Relevanz von EuGH-Ent-

scheiden für die Schweiz anbetrifft, sind (neben der vorerwähnten Kapitalverkehrsfreiheit) v. a. die Bilateralen I von Bedeutung (s. dazu nachfolgend). Der Vollständigkeit halber sei zunächst in groben Zügen auch der steuerliche Gehalt der Bilateralen II dargestellt.

### 5.1 Bilaterale Verträge II

Am 26.10.2004 haben die EG und die Schweiz das Vertragspaket Bilaterale II<sup>42</sup> unterzeichnet. Die Verträge sind am 1.7.2005 in Kraft getreten. In steuerlicher Hinsicht sind insbes. das Abkommen über die Ruhegehälter (EU-Ruhegehälterabkommen, Verzicht der Schweiz auf Besteuerung bestimmter Pensionen), das Schengener Assoziierungsabkommen (SAA, erweiterte Rechtshilfepflichtungen), das Abkommen über die Betrugsbekämpfung (EU-Betrugsabkommen, Amts- und Rechtshilfe im Bereich der indirekten Steuern, Subventionen und Delikte im öffentlichen Beschaffungswesen) sowie das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA) relevant. Letzteres Abkommen enthält gleichwertige Regelungen, wie sie innerhalb der EU in der Zinsenrichtlinie festgelegt sind. Demnach erfolgt bei grenzüberschreitenden Zinszahlungen einer Schweizer Zahlstelle an eine natürliche, im EU-Raum ansässige Person entweder ein Steuerrückbehalt oder aber, auf Wunsch des Steuerpflichtigen, ein Informationsaustausch. ZBStA 15 sieht sodann vor, dass Quellensteuern auf konzerninternen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in Anlehnung an die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie eliminiert werden. ZBStA 10 sieht einen erweiterten Informationsaustausch vor.

### 5.2 Bilaterale Verträge I

Bei den Bilateralen I ist die Rechtsprechung des EuGH insbes. im Personen- und Luftverkehrsabkommen von Bedeutung, auch wenn die Abkommen keine Übernahme des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts vorsehen.

#### 5.2.1 Personenverkehrsabkommen

Das Personenverkehrsabkommen (Freizügigkeitsabkommen, FZA) bezweckt die Verwirklichung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweiz und der EU auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen, vorab auf der Basis des EG-Rechtsbestands per Vertragsschluss am 21.6.1999. Das FZA umfasst grundsätzlich die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit selbständig Erwerbender und die zeitlich begrenzte Dienstleistungsfreiheit (FZA 1). Diese Bewegungsrechte werden ergänzt durch das Recht auf Inländerbehandlung

39 EuG-Entscheide Bosal, Keller Holding.

40 EuGHE Lidl Belgium.

41 EuGHE Columbus Container Services.

42 S. Botschaft Bilaterale II.

(Recht auf gleiche Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, gleiche steuerliche und soziale Vergünstigungen, gleichen Unterricht an den Berufsschulen und Umschulungszentren, gleiche Gewerkschaftsrechte und gleiche Wohnung wie die Inländer) sowie gewisse Begleitrechte. Die Rechte stehen unter dem *ordre public*-Vorbehalt<sup>43</sup> und weiteren im FZA enthaltenen<sup>44</sup> und in der EuGH-Rechtsprechung entwickelten Vorbehalten.

Das Personenverkehrsabkommen verwirklicht die Freizügigkeit auf der Basis der in der EG geltenden Bestimmungen.<sup>45</sup> Zur Erreichung dieses Ziels sollen gemäss FZA 16(1) unter dem FZA gleichwertige Rechte wie in der EG Anwendung finden und gemäss FZA 16(2) die einschlägige EuGH-Rechtsprechung berücksichtigt werden.

FZA 16(2) Satz 1 lautet wie folgt: «Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt.»

Das FZA übernimmt in materieller Hinsicht mit den Einreise- und Aufenthaltsrechten sowie dem Grundsatz der Inländerbehandlung den primär- und sekundärrechtlichen Rechtsbestand des EG-rechtlichen freien Personenverkehrs. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass im FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden und damit die entsprechende Rechtsprechung zu berücksichtigen ist. Damit ist für die Anwendung des FZA die Kenntnis der vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung einschlägigen Rechtsprechung notwendig und (insbes. vor dem Hintergrund der in diesem Artikel diskutierten Tendenz zu grösserer Zurückhaltung des EuGH) die Bedeutung späterer Rechtsprechung zu klären.

Was die Berücksichtigung späterer Judikatur anbetrifft, ist angesichts der Zielsetzung des Vertrags, die Freizügigkeit «auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen»,<sup>46</sup> und um ein ungewolltes Auseinanderdriften der Rechtsanwendung zu vermeiden, m. E. folgendermassen zu unterscheiden: Neuere Rechtsprechung ist für die Auslegung zu berücksichtigen, soweit die bisherige Rechtsprechung lediglich präzisiert und sie den Rahmen des Rechtsbestands per 21.6.1999 bzw. zwischenzeitlich formell einbezogener Rechtsprechung nicht sprengt. Dabei

ist im Auge zu behalten, dass der EuGH Praxisänderungen idR nicht deklariert. Bei einer (präzisierenden) Einengung der Freizügigkeit durch den EuGH ist davon auszugehen, dass diese auch unter dem FZA gilt. Wo allerdings der EuGH (die Freizügigkeit erweiternd) qualitativ neue Wege beschreitet und diese Entwicklung am 21.6.1999 aufgrund des damaligen Entscheidbestands nicht absehbar war, ist diese Rechtsprechung – ohne formellen Beschluss des Gemischten Ausschusses – nicht Gegenstand des Abkommens und an sich nicht zu berücksichtigen. Eine rechtsvergleichende Berücksichtigung ist dadurch aber nicht ausgeschlossen.

In der EU wurde bisher bewusst oder unbewusst der Einbezug der Schweiz in den freien Personenverkehr nicht oder nur am Rande zur Kenntnis genommen. Insbes. vom EuGH geforderte Anpassungen des nationalen Rechts werden in aller Regel nur gegenüber anderen EU-Mitgliedstaaten und gegenüber EWR-Staaten, nicht aber gegenüber der Schweiz, vorgenommen.<sup>47</sup> Dabei wird regelmässig auch die Nichtanwendbarkeit der Amtshilferichtlinie als Rechtfertigung für die Unbeachtlichkeit der Rechtsprechung vorgebracht. Die oben erwähnten Einschränkungen dieses Rechtfertigungsgrunds bleiben dabei unbeachtet. Die Schweiz hat es bisher verpasst, sich diesbezüglich bei den EU-Mitgliedstaaten Gehör zu verschaffen (z.B. im Gemischten Ausschuss), so dass diesbezüglich die EuGH-Rechtsprechung bisher nur sehr geringe Auswirkungen auf das Verhältnis EU-Schweiz hatte.

## 5.2.2 EU-Luftverkehrsabkommen

Das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Luftverkehr (EU-Luftverkehrsabkommen) regelt, auf der Grundlage der Gegenseitigkeit, den Zugang von Unternehmen im Bereich der Luftfahrt zum liberalisierten europäischen Luftverkehrsmarkt.

In steuerlicher Hinsicht ist neben dem FZA v. a. auch dieses Abkommen von Bedeutung. Wie das FZA enthält das EU-Luftverkehrsabkommen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote. Diese beziehen sich jedoch vorab auf Unternehmen, einschliesslich Kapitalgesellschaften. Darüber hinaus enthält das Abkommen ein Beihilfeverbot, wie es auch in EGV 87 enthalten ist.

Im Gegensatz zu den anderen sektoriellen Abkommen handelt es sich nicht nur materiell, wie dies im FZA

43 FZA Anhang I 5(1).

44 In steuerlicher Hinsicht insbes. in FZA 21.

45 Präambel FZA; Botschaft Bilaterale I, 6310 f. Dieses Ziel wird auch vom Bundesgericht (insbes. von der für das Steuerrecht zuständigen II. öffentlich-rechtlichen Abteilung) anerkannt: S. BGE 130 II 1 E 3.3.

46 Präambel FZA.

47 Vgl. anstelle vieler: BMF-Schreiben Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen aus EU/EWR-Staaten, gemäss welchem die Auswirkungen des unter der Dienstleistungsfreiheit ergangenen EuGHE Scorpio nur für die EU- und EWR-Staaten gelten und angepasst wurden.

hinsichtlich des freien Personenverkehrs der Fall ist, sondern auch formell um ein sog. Integrationsabkommen. Das bestehende relevante Gemeinschaftsrecht – also sozusagen der Europäische Himmel – wird auf die Schweiz ausgedehnt.<sup>48</sup> Sie übernimmt in der Substanz weitgehend die gleichen Bestimmungen wie im Falle eines EU-Beitritts, spricht: den diesbezüglichen *acquis communautaire*. Das Schweizer Recht wird im Anwendungsbereich des Abkommens faktisch verdrängt; es ist nur noch auf Schweizer Tatbestände ohne Aussenwirkung auf die EG anwendbar. Die Schweiz übernimmt damit alle Urteile und Entscheide des EuGH und der EU-Kommission zur Anwendung und Auslegung des übernommenen Gemeinschaftsrechts per Vertragsunterzeichnung, d. h. per 21.6.1999.<sup>49</sup>

Die Folgen neuerer Entscheide werden auf Verlangen einer Vertragspartei vom Gemischten Ausschuss festgestellt.<sup>50</sup> Neuere EuGH- oder Kommissionsentscheide werden damit nicht automatisch Inhalt des Abkommens. Auch hier ist im Hinblick auf das in der Präambel definierte Ziel des Abkommens, die Vorschriften des Luftverkehrs innerhalb Europas einander anzugleichen, unterschiedliche Auslegungen zu vermeiden und eine möglichst einheitliche Auslegung der Bestimmungen dieses Abkommens und der entsprechenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, die inhaltlich in das Abkommen aufgenommen wurden, zu erzielen, mit einer Berücksichtigung auch neuerer EuGH-Urteile zu rechnen.

## 6 Zusammenfassung: Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung

Der EuGH hat in einer grossen und wachsenden Zahl von Entscheiden trotz Fehlens einer konkreten Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der direkten Steuern ein dichtes Netz an Regeln für die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit entwickelt; einzig die sehr grundsätzlich gehaltenen EG-vertraglichen Grundfreiheiten bilden die rechtliche Basis. Mithin hat der EuGH hier entsprechend dem System des *common law* eine Art *case law* entwickelt.

Die EuGH-Entscheide werden von den Mitgliedstaaten oft nur widerwillig aufgenommen und nur in minimalistischer Weise umgesetzt. Es entsteht der Eindruck, dass die vom EuGH im Bereich der direkten Steuern vorangetriebene Integration oft als unwillkommene Einmischung in die nationale (Steuer-)Souveränität empfunden wird.

Die Harmonisierung ist auch daher nach wie vor als punktueller und negativ, d. h. auf die Beseitigung von Markthindernissen ausgerichteter Prozess zu verstehen.

Die EuGH-Rechtsprechung statuiert innerhalb der EU ein umfassendes Diskriminierungsverbot, indem es (i) die Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im Quellenstaat, (ii) die Gleichbehandlung ausländisch und inländisch beherrschter Unternehmen im Sitzstaat, (iii) die Gleichbehandlung der Inanspruchnahme von ausländischen und inländischen Leistungen und (iv) die Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Beteiligungen und Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat verlangt.

Die Rechtfertigung von diskriminierenden Massnahmen ist nach wie vor schwierig. Es ist aber eine Tendenz erkennbar, Diskriminierungen häufiger zu rechtfertigen und mithin die Mitgliedstaaten in ihrer Steuersouveränität stärker zu schonen. Dies gilt insbes. für den in bilateralen DBA geregelten Bereich: Abschluss, Inhalt und Bindungswirkung von DBA beurteilt der EuGH als ausserhalb der EG-vertraglichen Grundfreiheiten liegend.

Gegenüber Drittstaaten ist ein gewisser Protektionismus dahingehend zu erkennen, dass die EG-vertraglich vorgesehene Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten einschränkend interpretiert und angewendet wird.

Was gegenüber der Schweiz die in den Bilateralen I und insbes. im Personenverkehrsabkommen vereinbarte Übernahme der EG-rechtlichen Personenfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit anbelangt, ist in den EG-Staaten eine nur zögerliche Umsetzung zu erkennen. Obwohl in diesen klar begrenzten Bereichen der Binnenmarkt faktisch auf die Schweiz ausgedehnt wurde, scheint dies in den EG-Mitgliedstaaten weitgehend unbekannt zu sein. Entsprechend werden die EG-vertraglichen Regelungen (und Ausführungsbestimmungen) sowie EuGH-Entscheide nach wie vor nur innerhalb der EG sowie gegenüber EWR-Staaten angewendet. Es wäre hier wohl an der Schweiz, verstärkt auf der Einhaltung dieser vertraglichen Verpflichtungen zu bestehen.

## Literatur

OPPERMANN THOMAS, *Europarecht*, 3. A., München 2005

SCHÖN WOLFGANG, *Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten*, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007/08*, 68 ff.

48 Botschaft Bilaterale I, 6254.

49 EU-Luftverkehrsabkommen 1(2).

50 EU-Luftverkehrsabkommen 1(2).

THÖMMES OTMAR, Grenzüberschreitende Anrechnung von im EU-Ausland gezahlten Körperschaftsteuern und zeitliche Wirkung von Urteilen des EuGH – Urteil des EuGH vom 6.3.2007 in der Rechtssache C-292/04 (Meilicke), in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2006/07, 30 ff.

## Rechtsquellen

Amtshilfe-RL, RL 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (vom 19.12.1977, mit diversen späteren Änderungen), ABi L 336 vom 27.12.1977, 15

AStG, G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), BGBl I 1972, 1713

Beitreibungs-RL, RL 2008/55/EG des Rates über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Massnahmen (kodifizierte Fassung) (vom 26.5.2008), ABi L 150 vom 10.6.2008, 28

Bilaterale I, s. Rechtssammlung zu den Bilateralen Abkommen Ziff. 1 - 7, [www.admin.ch/ch/d/eur/search.html](http://www.admin.ch/ch/d/eur/search.html)

Bilaterale II, s. Rechtssammlung zu den Bilateralen Abkommen Ziff. 8 - 16, [www.admin.ch/ch/d/eur/search.html](http://www.admin.ch/ch/d/eur/search.html)

EGV, Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung) (vom 25.3.1957), ABi C 325 vom 24.12.2002, 33

EU-Betrugsabkommen, Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (mit Schlussakte) (vom 26.10.2004), SR 0.351.926.81

EU-Luftverkehrsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Luftverkehr (mit Anhang und Schlussakte) (vom 21.6.1999), SR 0.748.127.192.68

EU-Ruhegehälterabkommen, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von in der Schweiz

ansässigen ehemaligen Beamten der Organe und Agenturen der Europäischen Gemeinschaften (vom 26.10.2004), SR 0.672.926.81

Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (mit Anhängen und Briefwechsellern) (vom 22.7.1972), SR 0.632.401

Fusions-RL, RL 90/434/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (vom 23.7.1990), ABi L 225 vom 20.8.1990, 1

FZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (mit Anhängen, Prot. und Schlussakte) (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

Kapitalverkehrs-RL, RL 88/361/EWG des Rates zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (vom 24.6.1988), ABi L 178 vom 8.7.1988, 5

Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABi L 225 vom 20.8.1990, 6

SAA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziierung dieses Staates bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands (mit Anhängen und Schlussakte) (vom 26.10.2004), SR 0.360.268.1

Schiedskonvention, Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (vom 23.7.1990), ABi L 225 vom 20.8.1990, 10

Verhaltenskodex, Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABi C 176 vom 28.7.2006, 8

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 sowie ABl L 385 vom 29.12.2004, 30

Zinsen-/Lizenzgebühren-RL, RL 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (vom 3.6.2003), ABl L 157 vom 26.6.2003, 49 (geändert durch Richtlinie 2004/66/EG [vom 26.4.2004], ABl L 168 vom 1.5.2004, 35)

Zinsen-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABl L 157 vom 26.6.2003, 38

## Materialien

Botschaft Bilaterale I, Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG (vom 23.6.1999), BBl 1999, 6128

Botschaft Bilaterale II, Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen (Bilaterale II) (vom 1.10.2004), BBl 2004, 5965

## Praxisanweisungen

BMF-Schreiben Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen aus EU/EWR-Staaten mit Einkünften i. S. des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG, BMF-Schreiben - IV C 8 - S 2411/07/0002 (vom 5.4.2007), BStBl I 2007, 449

## EuGH-Entscheide

A, vom 18.12.2007, C-101/05

Akos Nadasdi, vom 5.10.2006, C-290/05

AMID, vom 14.12.2000, C-250/95

Amurta SGPS, vom 18.11.2007, C-379/05

Asscher, vom 27.6.1996, C-107/94

Avoir fiscal, vom 28.1.1986, C-270/83

Baars, vom 13.4.2000, C-251/98

Bachmann, vom 28.1.1992, C-204/90

Barbier, vom 11.12.2003, C-364/04

Bautiaa, vom 13.2.1996, C-252/94

Baxter, vom 8.7.1999, C-254/97

Biehl, vom 8.5.1990, C-175/88

Bosal, vom 18.9.2003, C-168/01

Burda, vom 26.6.2008, C-284/06

C.I.L.F.I.T., vom 6.10.1982, C-283/81

Cadbury Schweppes, vom 12.9.2006, C-196/04

Centro Equestre de Leziria Grande Lda (CELG), vom 15.2.2007, C-354/04

CLT-UFA, vom 23.2.2006, C-253/03

Columbus Container Services, vom 6.12.2007, C-298/05

Commerzbank, vom 13.7.1993, C-330/91

D, vom 5.7.2005, C-376/03

Daily Mail and General Trust, vom 27.9.1988, C-81/87

De Groot, vom 12.12.2002, C-385/00

Denkavit International, vom 17.10.1996, C-283/94

Eurowings, vom 26.10.1999, C-294/97

Fidium Finanz, vom 3.10.2006, C-452/04

Futura Participations and Singer, vom 15.5.1997, C-250/95

Gerritse, vom 12.6.2003, C-234/01

Holböck, vom 24.5.2007, C-157/05

ICI, vom 16.7.1998, C-264/96

Jäger, vom 17.1.2008, C-256/06

Keller Holding, vom 23.2.2006, C-471/04

Lankhorst-Hohorst, vom 12.12.2000, C-324/00

Lasertec, vom 10.5.2007, C-492/04

Lidl Belgium, vom 15.5.2008, C-414/06

Manninen, vom 7.9.2004, C-319/02

Marks & Spencer, vom 13.12.2005, C-446/03

Meilicke, vom 6.3.2007, C-292/04

Metallgesellschaft und Hoechst, vom 8.3.2000, C-397/98 und C-410/98

N, vom 7.9.2006, C-470/04

Raffaele Talotta, vom 22.3.2007, C-383705

REWE Zentralfinanz, vom 29.3.2007, C-347/04

Ritter-Coulais, vom 21.2.2006, C-152/03

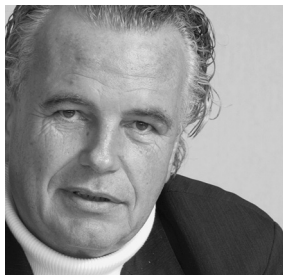
Royal Bank of Scotland, vom 29.4.1999, C-311/97

Schumacker, vom 14.2.1995, C-279/93  
Scorpio, vom 3.10.2006, C-290/04  
Stahlwerk, vom 6.11.2007, C-415/06  
Stardasfalti, vom 14.9.2006, C-228/05  
Stauffer, vom 14.9.2006, C-386/04  
Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, vom 12.12.2006, C-374/04  
Test Claimants in FII Group Litigation, vom 12.12.2006, C-446/04  
Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, vom 13.3.2007, C-414/06  
Thin Cap Litigation, vom 13.3.2007, C-524/04  
Van Hilten, vom 23.2.2006, C-513/03  
Verkooijen, vom 6.6.2000, C-35/98  
Wallentin, vom 1.7.2004, C-169/03  
Wannsee, vom 23.10.2008, C-157/07  
Wielockx, vom 11.8.1995, C-80/94  
X AB und Y AB, vom 18.11.1999, C-200/98

# Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA

Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger



*Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger, Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen*

## Inhalt

1	<b>Einleitung</b>	5	<b>Rechtswidrigkeit der Schlussverfügung gegenüber den betroffenen Personen?</b>
2	<b>Überblick über die wesentlichen Amtshilfebestimmungen des DBA-US und der VzDBA-US</b>	5.1	<b>QI-System und Back-up Withholding Tax im Geltungsbereich von Art. 26 DBA-US</b>
3	<b>Gegenstand der Analyse</b>	5.1.1	Back-up Withholding Tax: Keine konfiskatorische Steuer
4	<b>Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung gegenüber der Informationsinhaberin?</b>	5.1.2	Unterscheidung der Anwendungsbereiche von DBA-Zuteilungsnormen und Amtshilfebestimmung
4.1	<b>Zur Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens</b>	5.1.2.1	Persönlicher Geltungsbereich der DBA-Zuteilungsnormen
4.2	<b>Zur Gesetzmässigkeit der Editionsverfügung</b>	5.1.2.2	Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung
4.2.1	Allgemeines	5.1.3	Ergebnis: Grundsätzliche Amtshilfefähigkeit von Verstössen gegen das QI-Verfahren
4.2.2	Keine Auseinandersetzung mit dem BB über die Durchführung von DBA und der Rechtsprechung des Bundesgerichts	5.2	<b>Vorliegen von Betrugsdelikten und dergleichen iSv Art. 26 DBA-US</b>
4.2.3	Editionsverfügung auch durch IRSG gedeckt	5.2.1	Keine Berufung auf unterschiedliche Angaben für Beurteilung der Amtshilfefähigkeit
4.3	<b>Zur «unzulässigen Übertragung der Untersuchungsaufgaben»</b>	5.2.2	Tatsächlich in das Amtshilfeverfahren einbezogene Sachverhalte
4.4	<b>Zur Nichtigkeit der Editionsverfügung</b>	5.3	<b>Tatsächlicher Sachverhalt: Abgabebetrug und wohl auch Steuerbetrug</b>
4.5	<b>Zur «Verletzung der verfassungs- und völkerrechtlichen Unschuldsvermutung»</b>	5.3.1	Charakteristika des Qualified Intermediary Agreement und des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen IRS und Qualified Intermediary
4.6	<b>Zur «Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzes»</b>	5.3.2	Abgabebetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft
4.6.1	Allgemeines	5.3.3	Im Rahmen des QIA: Wohl auch Steuerbetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft
4.6.2	Definition und Rechtsgrundlagen des steuerlichen Bankgeheimnisses	5.3.3.1	Im Allgemeinen
4.6.3	Bedeutungslosigkeit des Bankgeheimnisses im Bereich der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen	5.3.3.2	Form W-8BEN als Urkunde iSv Art. 186 DBG?
4.7	<b>Fazit</b>	5.3.3.3	Inhaltlich unwahres Form W-8BEN?
		5.3.3.4	Ergebnis

6	<b>Schlussfolgerungen</b>
	<b>Literatur</b>
	<b>Berichte</b>
	<b>Rechtsquellen</b>
	<b>Materialien</b>
	<b>Praxisanweisungen</b>

## 1 Einleitung

Am 16.7.2008 hat die gemäss dem Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-US) zuständige US-Behörde, der Internal Revenue Service (IRS), bei der ESTV gestützt auf Art. 26 DBA-US ein Amtshilfeersuchen gestellt. Das Amtshilfeverfahren wurde zunächst gemäss den einschlägigen Bestimmungen der Verordnung zu diesem Abkommen (VzDBA-US) durchgeführt. Aufgrund von Entwicklungen in den USA wurden jedoch die vom IRS zunächst auf dem Amtshilfepfad verlangten Informationen am 18.2.2009 den US-Behörden auf anderem Weg, nämlich über die Amtshilfe durch die Finanzmarktaufsicht (FINMA), zugänglich gemacht. Mit Urteil vom 5.3.2009 hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass 2 Verwaltungsgerichtsbeschwerden, die vom Gericht auf Antrag der ESTV in ein einziges Verfahren vereinigt worden waren, als gegenstandslos abzuschreiben seien, weil angesichts der bereits erfolgten Aktenübermittlung durch die FINMA kein Rechtsschutzinteresse mehr bestehe und weil das Gericht auch nicht deshalb ein Urteil fällen müsse, weil ausnahmsweise auf das Erfordernis eines Rechtsschutzinteresses verzichtet werden könne.<sup>1</sup> Dennoch hat sich das Bundesverwaltungsgericht zur Rechtmässigkeit des von der ESTV geführten Amtshilfeverfahrens geäußert und diese bejaht. Als Folge des zwischen der UBS AG und den US-Behörden vereinbarten deferred prosecution agreement hat der IRS am 16.3.2009 das Amtshilfeersuchen zurückgezogen.<sup>2</sup>

Im Schrifttum haben Rainer J. Schweizer und Urs R. Behnisch, die beide als Gutachter für in den USA beschuldigte Personen tätig gewesen waren, im Vorfeld des Entscheids des Bundesverwaltungsgerichts unter verschiedenen Aspekten geltend gemacht, dass das Amts-

hilfeverfahren rechtswidrig gewesen sei.<sup>3</sup> Das Bundesverwaltungsgericht hat zwar die von diesen Autoren vertretenen Auffassungen verworfen, sich dabei jedoch mit gewissen Aussagen gar nicht und mit andern nicht vertieft auseinandergesetzt.

Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist es, eine vertiefte Analyse vorzunehmen.<sup>4</sup> Diese Analyse erfolgt auch deshalb, weil – soweit die genannten Autoren nicht Aussagen über die spezifische Frage des Vorliegens bzw. Nicht-Vorliegens des Tatbestands des «Steuerbetrugs und dergleichen» gemäss Art. 26 DBA-US im Zusammenhang mit dem U. S. qualified intermediary-System gemacht haben – diese Aussagen auch für die Amtshilfebestimmungen in anderen Doppelbesteuerungsabkommen bedeutsam sind, da jene Doppelbesteuerungsabkommen das Amtshilfeverfahren sowohl formell als auch materiell in gleicher Weise regeln.<sup>5</sup>

## 2 Überblick über die wesentlichen Amtshilfebestimmungen des DBA-US und der VzDBA-US

Damit in der Schweiz überhaupt ein Amtshilfeverfahren zur Durchsetzung des US-Rechts<sup>6</sup> eingeleitet werden kann, müssen die Bedingungen gemäss Art. 26 DBA-US erfüllt sein. Das Abkommen besagt, dass die Amtshilfe für die «Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen» zu gewähren ist. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum alten DBA-US bedeutet die Wendung «Verhütung» nicht, dass bei bereits begangenen Delikten die Amtshilfe ausgeschlossen sei.<sup>7</sup> Aus der Natur der Amtshilfe ergibt sich sodann, dass nicht in der Schweiz ein Betrugsdelikt oder dergleichen begangen worden sein muss; vielmehr muss geprüft werden, ob die Tat, deren Begehung die im Ausland steuerpflichtige Person verdächtigt wird, wäre sie in der Schweiz begangen worden, die objektiven Tatbestandsmerkmale des im Doppelbesteuerungsabkommen genannten Tatbestands erfüllt.

1 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5.3.2009.

2 Pressemitteilung des EFD vom 19.3.2009, [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25992](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25992).

3 SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin; BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen; DERS., Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken.

4 Der Autor dieses Beitrags hat sich auch im Rahmen eines Mandats der UBS AG mit den hier behandelten Fragen auseinandergesetzt.

5 Vgl. z. B. Art. 9 - 17 VzDBA-D, Art. 2 - 10 VzDBA-E, Art. 2 - 10 VzDBA-GB, Art. 2 - 10 VzDBA-SF, Art. 2 - 10 VzDBA-N, Art. 2 - 10 VzDBA-ZA und Botschaft Zusatzabkommen DBA-F, 1641.

6 Nicht Gegenstand dieses Beitrags ist die Amtshilfe zur richtigen Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens.

7 BGE 96 I 737 E 3b = ASA 40 (1971/72), 437.

Sofern die ESTV im Rahmen ihrer Vorprüfung zur Auffassung gelangt, dass der Tatbestand gemäss dem DBA-US erfüllt ist, eröffnet sie das Amtshilfeverfahren, indem sie die Person, die über die vom IRS verlangten Informationen verfügt (InformationsinhaberIn), auffordert, ihr die entsprechenden Informationen herauszugeben. Die InformationsinhaberIn kann von der ESTV eine entsprechende formelle Verfügung (Editionsverfügung) verlangen.<sup>8</sup> Diese Verfügung ist nicht anfechtbar und sofort vollstreckbar. Der InformationsinhaberIn wird in der Editionsverfügung für den Fall der Nichtbefolgung der Verfügung die Ergreifung von Zwangsmassnahmen (Hausdurchsuchung und Beschlagnahme) angedroht. Gleichzeitig mit der Zustellung der Editionsverfügung ersucht die ESTV die InformationsinhaberIn idR, den in den USA im Verdacht stehenden Kunden («betroffene Person») über den Eingang des Amtshilfeersuchens zu informieren und diesen aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen. Stimmt die betroffene Person der Amtshilfe nicht schriftlich zu, erlässt die ESTV eine Schlussverfügung, welche feststellt, dass und in welchem Umfang die Amtshilfe geleistet wird, wobei in jedem Fall das rechtliche Gehör gewährt wird. Gegen diese Schlussverfügung, die aufschiebende Wirkung hat, kann die Betroffene ein einziges Rechtsmittel ergreifen: die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Im Rahmen dieser Beschwerde kann sie auch die Editionsverfügung anfechten.

### 3 Gegenstand der Analyse

Aufgrund der im Schrifttum geäusserten Kritik werden nachstehend die folgenden Rechtsfragen untersucht:

1. War die Editionsverfügung der ESTV gegenüber der InformationsinhaberIn (UBS AG) rechtswidrig?
2. War die Schlussverfügung der ESTV gegenüber den betroffenen Personen rechtswidrig?

Nicht Gegenstand dieser Analyse sind die von Behnisch geäusserten Auffassungen, wonach einerseits Art. 26 DBA-US mangels demokratischer Legitimation gar keine Grundlage für ein Amtshilfeverfahren für den IRS zur Übermittlung von Bankinformationen von US-Steuerpflichtigen bilde, und andererseits diese Amtshilfe nur bei Steuerbetrug, nicht aber bei Abgabebetrug geleistet werden könne,<sup>9</sup> weil diese Auffassungen durch die ständige

Rechtsprechung des Bundesgerichts bereits genügend widerlegt worden sind. Der vorliegende Beitrag enthält auch keine eingehende Analyse des zum Amtshilfeverfahren i.S. US-Kunden der UBS AG ergangenen Urteils des Bundesverwaltungsgerichts,<sup>10</sup> weil eine solche Analyse dessen Rahmen sprengen würde. Auf dieses Urteil wird nur vereinzelt hingewiesen.

### 4 Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung gegenüber der InformationsinhaberIn?

Der Beitrag von Schweizer setzt sich ausdrücklich und ausschliesslich mit der Frage der Rechtmässigkeit der von der ESTV gegenüber der UBS AG gestützt auf Art. 20c, d und f<sup>11</sup> VzDBA-US erlassenen Zwischenverfügung auf Herausgabe von Informationen über Kunden, die verdächtigt werden, im Zusammenhang mit der Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften Betrugsdelikte oder dergleichen (tax fraud or the like) iSv Art. 26 Abs. 1 DBA-US begangen zu haben (Editionsverfügung), auseinander und kommt zum Ergebnis, dass diese Verfügung nichtig gewesen sei. Im Folgenden werden die verschiedenen Begründungsansätze, welche Schweizer zu diesem Schluss geführt haben, analysiert, und es wird gezeigt, dass dessen Auffassung unzutreffend ist, was auch vom Bundesverwaltungsgericht so gesehen wird.<sup>12</sup>

#### 4.1 Zur Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens

Schweizer<sup>13</sup> vertritt die Auffassung, die Amtshilfe zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen gemäss Art. 26 und Art. 20c - k VzDBA-US müsste richtigerweise dem IRSG bzw. dem Rechtshilfevertrag mit den USA unterstellt werden. Er weist auch darauf hin, dass die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 26 VzDBA-US immer wieder Parallelen zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen herstellt. Daraus leitet er ab, dass die Ausführungsvorschriften zu Art. 26 DBA-US durch Prozessgesetze entsprechend dem IRSG bzw. dem DBG und dem VStrR hätten erlassen werden müssen. Dies namentlich, um Zwangsmassnahmen gegenüber Informationsinhabern oder «vom Ersuchen betroffenen Personen»<sup>14</sup> zu

8 Dieses Vorgehen bildet in der Praxis den Regelfall, weil die Informationsinhaber, namentlich die Banken, sich durch diese Verfügung gegenüber ihren Kunden, deren Daten sie herausgeben, absichern wollen.

9 BEHNISCH, Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken, II.A Ziff. 3.

10 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5.3.2009.

11 SCHWEIZER (Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin) erwähnt nur Art. 20c.

12 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 1.1, 5.3.2009.

13 Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 3.

14 Der Autor verkennt, dass gegen die betroffenen Personen – im Fall UBS AG die US-Steuerpflichtigen – in der Schweiz gar

rechtfertigen. Sodann führt der Autor aus, dass das geltende Verfahren auch den (gewollten) «Nachteil» habe, dass die übermittelten Auskünfte nicht nur Eingang in Steuerstrafverfahren fänden, sondern auch zur Nachveranlagung von Steuern führen könnten.<sup>15</sup>

Zu diesen Ausführungen muss kritisch angemerkt werden, dass sie einerseits teilweise unzutreffend sowie inkonsistent sind und dass sie den Kern der Sache, auf dem Schweizer seine weitere Argumentation aufbaut, nämlich die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens, gar nicht behandeln. Schweizer geht in seinen Ausführungen, ohne dies zu begründen, fälschlicherweise davon aus, dass das Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US und den dazu erlassenen Verordnungsbestimmungen ein Strafverfahren sei, während es in Tat und Wahrheit ein administratives Hilfsverfahren zur Unterstützung des ausländischen Verfahrens darstellt.

Die Aussage von Schweizer, wonach der Informationsaustausch bei Fällen von Verhütung von Betrugsdelikten u. dgl. richtigerweise nach dem IRSG bzw. nach dem Rechtshilfevertrag USA abzuwickeln wäre, ist unzutreffend. Für diese Aussage besteht keine Rechtsgrundlage – im Gegenteil: Das DBA-US enthält keine Vorschrift darüber, wer und in welcher Weise die Ausführungsvorschriften zu dessen Art. 26 erlässt. Massgeblich ist somit das jeweilige interne Recht. Für die Schweiz ist diese Frage im Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22.6.1951 (BB über die Durchführung von DBA) geregelt.<sup>16</sup> Dessen Art. 1 erteilt dem Bundesrat eine generelle Kompetenz, zu den vom Bund abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Ausführungsvorschriften zu erlassen. Art. 2 dieses Bundesbeschlusses zählt beispielhaft («insbesondere») verschiedene Bereiche auf, in denen der Bundesrat solche Aufgaben hat. In lit. d wird der internationale Informationsaustausch angesprochen, wobei hier die Wen-

dung «Meldungen» verwendet wird, was dahingehend interpretiert werden könnte (aber nicht muss), dass damit nur der automatische Informationsaustausch, nicht aber der Informationsaustausch auf Ersuchen ausländischer Behörden erfasst werde. Unabhängig davon, ob in lit. d nur der automatische Informationsaustausch oder auch der im Fall UBS AG zu beurteilende Informationsaustausch auf Ersuchen des IRS angesprochen wird, bestimmt das schweizerische Recht in einem vom Parlament genehmigten Bundesbeschluss – der damit Gesetzeskraft hat –, dass die Kompetenz zum Erlass aller Ausführungsbestimmungen beim Bundesrat liegt.<sup>17</sup> Die von Schweizer kritisierten Verordnungsbestimmungen wurden genau im Rahmen dieser bundesrechtlich vorgegebenen Kompetenzordnung erlassen. Es zeigt sich somit, dass die Aussage von Schweizer, wonach sich das Verfahren zur Gewährung von Amtshilfe «richtigerweise» gemäss IRSG bzw. nach dem Rechtshilfevertrag mit den USA zu richten habe, unzutreffend ist.

Die hier gemachte Feststellung wird auch durch die ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-US bestätigt. Das Bundesgericht bezieht sich in diesen Entscheiden regelmässig auf Art. 20c - k VzDBA-US und anerkennt damit, dass diese Bestimmungen auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruhen. Andernfalls hätte das Bundesgericht diese Verordnungsbestimmungen für unanwendbar erklärt und in dem nicht direkt von Art. 26 DBA-US konkretisierten Bereich das IRSG als integral anwendbar erklären müssen. Art. 1 Abs. 1 Ingress IRSG bestimmt nämlich, dass das IRSG auf alle Fälle der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit in Strafsachen anwendbar ist, wenn nicht abweichende staatsvertragliche oder gesetzliche Regelungen bestehen. Indem das Bundesgericht die Verfahrensbestimmungen zu Art. 26 DBA-US (auch) für die Fälle von «Steuerbetrug und dergleichen» anwendet, anerkennt es, dass es sich dabei um gesetzliche Regelungen handelt. Das IRSG wird deshalb vom Bundesgericht nur dann angewendet, wenn die VzDBA-US eine sich stellende Frage nicht regelt.

Schweizer ist innerhalb seiner – an sich bereits unzutreffenden – Aussagen insofern inkonsistent, als er zunächst ausführt, das Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US für die Fälle der Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen würde sich richtigerweise nach dem IRSG bzw. dem Rechtshilfevertrag mit den USA richten, dann jedoch postuliert, die Verfahrensbestimmungen, namentlich im Zusammenhang mit Zwangsmassnahmen gegenüber In-

---

keine Zwangsmassnahmen ergriffen werden können und dass die einschlägigen Vorschriften deshalb auch keine solchen Zwangsmassnahmen vorsehen. Zwangsmassnahmen können nur, soweit notwendig, gegenüber den schweizerischen Informationsinhabern ergriffen werden.

15 Die Relevanz des Hinweises im letzten Satz dieses Abschnittes über die Anwendung des Datenschutzgesetzes bleibt unklar, und der Autor kommt dann auch auf diesen Aspekt seiner Ausführungen im weiteren Verlauf des Gutachtens nicht mehr zurück.

16 Dieser BB ist insbesondere im Hinblick auf das erste DBA-US erlassen worden. Dies ergibt sich auch aus dem zeitlichen Zusammenhang der beiden Rechtsquellen: Das erste DBA-US wurde am 24.5.1951 unterzeichnet; ca. 1 Monat später hat das Parlament den BB erlassen. Daraus ergibt sich, dass nach der Paraphierung des Abkommens die Arbeiten an diesem BB aufgenommen und ziemlich parallel ausgeführt worden sind.

---

17 Art. 2 Abs. 2 BB über die Durchführung von DBA enthält auch die Möglichkeit einer Kompetenzdelegation vom Bundesrat an das Eidg. Finanzdepartement. Davon hat der Bundesrat bezüglich Art. 26 DBA-US jedoch keinen Gebrauch gemacht.

formationsinhabern, hätten durch Prozessgesetze entsprechend dem IRSG bzw. dem DBG oder dem VStrR ausgeführt werden müssen. Es ist nicht konsistent, zunächst zu postulieren, richtigerweise müsse das IRSG angewendet werden, und gleich darauf zu fordern, es hätten für das Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US für Fälle von «Steuerbetrug und dergleichen» eigene Prozessgesetze<sup>18</sup> erlassen werden müssen.

Eine eigentliche Auseinandersetzung über die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens gemäss Art. 26 DBA-US und den einschlägigen Bestimmungen der VzDBA-US nimmt Schweizer, obwohl seine Ausführungen unter dieser Überschrift stehen, nicht vor. Diese Auseinandersetzung wäre jedoch notwendig gewesen und hätte dem Autor aufgezeigt, dass seine Ausführungen im Teil III: Verletzung der verfassungs- und völkerrechtlichen Unschuldsvermutung, im Teil IV: Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzes völlig an der Sache vorbeigehen.

Wichtig im Zusammenhang mit der Analyse der Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens ist die Tatsache, dass das Amtshilfeverfahren (in dieser Hinsicht gleich wie das Rechtshilfeverfahren gemäss IRSG und gemäss den völkerrechtlichen Rechtshilfevereinbarungen) kein Strafverfahren darstellt, sondern lediglich ein administratives Hilfsverfahren zur Unterstützung des im Ausland (bei der Amtshilfe: allenfalls<sup>19</sup>) durchzuführenden (Steuer-) Strafverfahrens ist. Eine der Konsequenzen aus dieser Rechtsnatur der Amts- und Rechtshilfeverfahren ist, dass die betroffene Person ihre verfassungs- und völkerrechtlich geschützten Rechte und Garantien nicht im Amtshilfeverfahren in der Schweiz, sondern in dem im Ausland gegen sie (allenfalls) geführten Hauptverfahren (dem Steuerstrafverfahren) nach Massgabe des ausländischen Rechts geltend machen kann. Diese Qualifikation des Amts- und des Rechtshilfeverfahrens als Verwaltungsverfahren, die sich auch aus der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ergibt und die in der Lehre praktisch einhellig gutgeheissen wird

(s. dazu unten, Abschn. 4.5), bleibt von Schweizer unbeachtet.

Wenn das Rechtshilfeverfahren gemäss IRSG ein blosses Verwaltungs- und kein Strafverfahren ist, so muss dies selbstverständlich erst recht für das Amtshilfeverfahren gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen gelten.

Ein weiterer Aspekt der – von Schweizer nicht vorgenommenen – Analyse der Rechtsnatur des Verfahrens gemäss Art. 26 DBA-US und der einschlägigen Bestimmungen der VzDBA-US führt zur Frage, ob es sich bei diesem Verfahren – soweit es um Fälle von Betrugsdelikten und dergleichen geht – unabhängig von dessen Bezeichnung als Amtshilfeverfahren in materieller Hinsicht um ein Amts- oder um ein Rechtshilfeverfahren handelt.

Die Abgrenzung zwischen Amtshilfe und Rechtshilfe ist umstritten; für die Zwecke dieses Beitrags kann diese Abgrenzung, etwas verkürzt, entweder nach formellen oder nach materiellen Kriterien geschehen. Üblicherweise geschieht diese Abgrenzung nach *formellen* Kriterien; d. h., es wird darauf abgestellt, welches die international kooperierenden Behörden sind. Demgemäss wird im grenzüberschreitenden Verhältnis die Kooperation zwischen Verwaltungsbehörden als internationale Amtshilfe, die Kooperation zwischen Strafverfolgungsbehörden als internationale Rechtshilfe bezeichnet. Die Abgrenzung nach *materiellen* Kriterien stellt darauf ab, ob sich die ausgetauschten Informationen bereits im Besitz einer Behörde befinden (Amtshilfe) oder ob sich die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörden die Informationen aufgrund des ausländischen Ersuchens spezifisch – allenfalls unter Androhung oder Anwendung von Zwangsmassnahmen – beschaffen müssen (Rechtshilfe). Ein weiteres materielles Abgrenzungskriterium stellt darauf ab, ob die internationale Kooperation im Rahmen oder im Hinblick auf ein Straf- oder auf ein Administrativverfahren stattfindet. Im ersten Fall handelt es sich um Rechtshilfe, im zweiten um Amtshilfe.

Da es beim Ersuchen des IRS um Bankinformationen von Kunden der UBS AG ging, die sich die ESTV unter Androhung von Zwangsmassnahmen beschaffen musste, und weil der IRS diese Informationen im Hinblick auf mögliche Steuerstrafverfahren verlangt hatte, ergibt sich bei Anwendung des materiellen Abgrenzungskriteriums die Qualifikation als Rechtshilfe. Gleiches gilt für alle bisher vom Bundesgericht entschiedenen Fälle zu Art. 26 DBA-US, weil sich die ESTV auch dort die vom IRS verlangten Informationen zunächst bei den Informationsinhabern (idR Banken) – unter Androhung von Zwangsmassnahmen – beschaffen musste und diese im Rahmen oder im Hinblick auf ein Steuerstrafverfahren in den USA verlangt worden waren.

18 Weshalb der Autor hier den Plural verwendet, bleibt unerfindlich.

19 Bei der Amtshilfe gemäss DBA-US kann der IRS von der ESTV Informationen verlangen, sobald er einen genügenden Anfangsverdacht hat; ein Strafverfahren muss noch nicht eingeleitet worden sein. Ob diese Informationen dann dazu führen, dass in den USA ein Steuerstrafverfahren im Sinn eines gemeinrechtlichen Strafverfahrens, ein Verwaltungsstrafverfahren oder überhaupt kein Strafverfahren durchgeführt wird (im letzteren Fall, weil die von der ESTV gelieferten Informationen gezeigt haben, dass der Anfangsverdacht unbegründet war), hängt von den Umständen des konkreten Einzelfalls ab.

Dies ist auch der innere Grund dafür, dass das Bundesgericht Fragen, welche die VzDBA-US offen lässt, gemäss dem IRSG beantwortet. Der formell-gesetzliche Grund für diese Gerichtspraxis liegt in Art. 1 Abs. 1 Ingress IRSG.<sup>20</sup>

Unabhängig von der – in der Lehre zum Teil umstrittenen – Qualifikation von Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US bei Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen als Amts- oder Rechtshilfeverfahren, ist bereits an dieser Stelle festzuhalten, dass dieses Verfahren ein Verwaltungs- und kein Strafverfahren ist<sup>21</sup> und dass sich deshalb weder die Informationsinhaberin noch die betroffene Person auf die für Strafverfahren geltenden nationalen und völkerrechtlichen Garantien berufen können.

#### 4.2 Zur Gesetzmässigkeit der Editionsverfügung<sup>22</sup>

Schweizer führt aus, dass er die Gesetzmässigkeit der Editionsverfügung der ESTV unter 2 Aspekten prüfe: der Frage der formellen gesetzlichen Grundlage einerseits und jener der Bestimmtheit und Voraussehbarkeit der Eingriffe andererseits.<sup>23</sup> In seinen Ausführungen beschränkt er sich jedoch darauf, das Bestehen einer gesetzlichen Grundlage zu verneinen. Diese Auffassung wird nachfolgend überprüft.

##### 4.2.1 Allgemeines

Auch in den Ausführungen zur Gesetzmässigkeit bezieht sich der Autor auf die für Strafverfahren bestehenden nationalen und völkerrechtlichen Verfahrensgarantien; dies auch hier unter Verkenning der Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens als blossen administrativen Hilfsverfahrens für das ausländische Verwaltungs- oder Strafverfahren.<sup>24</sup> Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass Art. 26 DBA-US bezüglich des Verfahrens zur Informationsbeschaffung nicht bestimmt und voraussehbar ist und dass namentlich Bestimmungen über Zwangsmassnahmen fehlen. Unzutreffend ist jedoch die Aussage (Rz 6), wonach Art. 20c - k VzDBA-US die ausschliessliche gesetzliche Grundlage der Verfügung der ESTV sei.

(In keinem Zusammenhang zur Frage der Gesetzmässigkeit der Verfügung der ESTV stehen die Ausführungen zur Frage der Unterstellung von Doppelbesteuerungsabkommen unter das fakultative Referendum. Wenn der Autor dort die Auffassung vertritt, das DBA-US würde

heute «ohne Zweifel» dem fakultativen Referendum unterstellt, so ist das zudem eine stark verkürzte und in der Absolutheit der Aussage nicht zutreffende Sichtweise.<sup>25</sup>)

Schweizer stellt fest, dass sich die Verordnung zum DBA-US (gleich wie alle Verordnungen des Bundesrats zu Doppelbesteuerungsabkommen) auf den BB über die Durchführung von DBA abstützt. Er macht die unbelegte Aussage, dessen Art. 2 bilde keine genügende Rechtsgrundlage für die «strafprozessrechtlichen Regelungen nach Art. 20c - k VzDBA-US» und kritisiert, dass der Bundesrat im Sommer 1998, als das Differenzbereinigungsverfahren zur neuen BV im Gang war, die Ausführungsbestimmungen zum Doppelbesteuerungsabkommen und namentlich jene zur Amtshilfe bei «Steuerbetrug und dergleichen» in einer Verordnung erlassen und nicht den formellen Gesetzgebungsweg eingeschlagen hat. Abgesehen davon, dass der Autor übersieht, dass die von ihm kritisierten Ordnungsbestimmungen in der ursprünglichen Fassung der VzDBA-US aus dem Jahr 1998 gar nicht enthalten waren, sondern mittels Novelle per 1.1.2003 in Kraft gesetzt wurden, sind zu diesen Aussagen hauptsächlich 2 Dinge richtigzustellen: Einerseits legt Schweizer den einschlägigen BB über die Durchführung von DBA nicht aus, sondern mitsamt der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung beiseite, und andererseits blendet er die Tatsache aus, dass selbst im Falle, dass die von ihm kritisierten Ordnungsbestimmungen tatsächlich nicht gesetzmässig wären, die Editionsverfügung der ESTV auf das IRSG abgestützt wäre.

##### 4.2.2 Keine Auseinandersetzung mit dem BB über die Durchführung von DBA und der Rechtsprechung des Bundesgerichts

Der BB über die Durchführung von DBA ist vom Parlament verabschiedet worden und hat deshalb in der schweizerischen Normenhierarchie die Stellung eines formellen Bundesgesetzes. Die Feststellung von Schweizer, dass diese Rechtsquelle aus den Nachkriegsjahren stamme, ist zwar zutreffend, vermag jedoch – anders als der Autor dies suggeriert – deren Bedeutung nicht herabzumindern.

Diese Rechtsgrundlage wurde und wird weiterhin vom Bundesrat regelmässig herangezogen, wenn Ausführungsbestimmungen, sei dies für ein einzelnes Doppelbesteuerungsabkommen, sei dies für generell zu regeln-

20 Vgl. dazu Abschn. 4.1 (bei Fn 18).

21 Zu Rechtsprechung, Lehre und Materialien s. Abschn. 4.5.

22 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 4 - 10.

23 S. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 6.

24 Vgl. dazu Abschn. 4.1 und 4.5.

25 Zur Problematik der Unterstellung von Doppelbesteuerungsabkommen unter das fakultative Referendum nach Inkrafttreten von Art. 141 Abs. 1 lit. d BV s. WALDBURGER, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, 295 ff.



de Fragen, zu erlassen sind. Zum letzteren Bereich gehören z. B. der Missbrauchsbeschluss und die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA).<sup>26</sup>

Wie oben ausgeführt,<sup>27</sup> enthält dieser BB in Art. 2 nicht nur beispielhafte Aufzählungen für die vom Bundesrat zu erlassenden Ausführungsbestimmungen und (in lit. d) eine ausdrückliche Referenz zum Informationsaustausch mit DBA-Partnerstaaten, sondern in Art. 1 eine allgemeine Kompetenzdelegation.

Das Bundesgericht hat nicht nur in allen 8 bisher publizierten Entscheiden zur Amtshilfe gemäss Art. 26 DBA-US die Bestimmungen von Art. 20c - k VzDBA-US regelmässig angewendet und damit nicht nur implizit anerkannt, dass diese Verordnungsbestimmungen gesetzmässig sind. Vielmehr hat es sich in seinem ersten Urteil nach Inkrafttreten von Art. 20c - k VzDBA-US<sup>28</sup> ausdrücklich mit der Bedeutung des BB über die Durchführung von DBA auseinandergesetzt und – zwar nicht bezüglich des gesamten Verfahrens der Informationsbeschaffung, sondern bezüglich Art. 20k VzDBA-US, der für die Verfahren bei Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen den Rechtsmittelweg entscheidend verkürzt hat<sup>29</sup> – entschieden, dass der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für Art. 20k bildet. Zu den übrigen Verordnungsbestimmungen hat sich das Bundesgericht nicht ausdrücklich, jedoch, wie ausgeführt, implizit geäussert.<sup>30</sup>

Es lässt sich mit guten Gründen die Auffassung vertreten, dass die Entscheidung des Bundesgerichts, wonach der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für den Entzug von 2 Rechtsmitteln bildet (nach der im Zeitpunkt dieses Urteils ergangenen Rechtslage: Einsprache und Rekurs bei der Eidg. Steuerrekurskommission), bedeutet, dass die gleiche Rechtsquelle auch eine genügende gesetzliche Grundlage für die Anwendung von Zwangsmassnahmen in Verfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» bildet. Die Verkürzung des Rechtsmittelwegs stellt ebenfalls einen schweren Eingriff in die Stellung der betroffenen Personen dar. Wenn das Bundesgericht den BB über die Durchführung von DBA als genügende gesetzliche

Grundlage für den Entzug von 2 Rechtsmitteln qualifiziert hat, spricht vieles dafür, dass dies auch für die Rechtmässigkeit der Androhung von Zwangsmassnahmen gelte. Nicht nur im Fall UBS AG, sondern auch in allen früheren vergleichbaren Verfahren wurden den Informationsinhabern für den Fall, dass sie der Editionsverfügung nicht nachkommen, Zwangsmassnahmen angedroht. Dies hat das Bundesgericht nie kritisiert – und schon gar nicht als unzulässig betrachtet.

Weil die Informationsinhaber in den bisherigen Fällen die Informationen herausgegeben haben (sei dies auf blosser Aufforderung der ESTV gemäss Art. 20c Abs. 3 iVm Art. 20d Abs. 1 VzDBA-US, sei dies aufgrund einer formellen Editionsverfügung gemäss Art. 20d VzDBA-US), ohne dass die Informationsinhaber die Rechtmässigkeit des Vorgehens der ESTV vor Gericht in Frage gestellt haben und ohne dass Zwangsmassnahmen angewendet werden mussten, hatte das Bundesgericht noch gar keine Veranlassung, sich auch zur Frage, ob der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für die Androhung von Zwangsmassnahmen bilde, zu äussern. Auch im Fall UBS AG blieb es bei der Androhung von Zwangsmassnahmen, weil, wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung von Schweizer ergibt, die UBS AG der Editionsverfügung nachgekommen ist und die Informationen der ESTV herausgegeben hat.

Angesichts dieser Rechtslage hätte Schweizer seine Auffassung, wonach eine gesetzliche Grundlage für die Editionsverfügung fehlt, durch Auslegung und nicht einfach durch ein pauschales Beiseitelegen des BB über die Durchführung von DBA begründen müssen. Es bleibt unklar, weshalb er – der an anderer Stelle immer wieder auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-US und zu Art. 20c - k Bezug nimmt – die hier dargelegten Elemente dieser Rechtsprechung völlig ausblendet.

Tatsache ist, dass das Bundesgericht in seiner seit der Einfügung der spezifischen Bestimmungen für Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US in die VzDBA-US am 1.1.2003 ergangenen Rechtsprechung ausnahmslos von der Geltung dieser Verordnungsbestimmungen ausgegangen ist und auch die Androhung von Zwangsmassnahmen durch die ESTV gestützt auf diese Verordnungsbestimmung stets gebilligt hat. Im einzigen Punkt – der von einer betroffenen Person gerügten fehlenden gesetzlichen Grundlage für eine Verordnungsbestimmung (Verkürzung des Rechtsmittelwegs) – ist das Bundesgericht zum Ergebnis gelangt, dass der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für Art. 20c - k VzDBA-US darstellt.

Schweizer erwähnt auch nicht, dass das eidg. Parlament ein praktisch identisches Verfahren der Informations-

26 Letztmals per 1.1.2009 geändert.

27 S. Abschn. 4.1.

28 BGer 2A.250/2001, 6.2.2002.

29 Art. 20k VzDBA-US bezeichnete gemäss damals geltendem Recht das Bundesgericht als einzige Rechtsmittelinstanz. Vorher standen den betroffenen Personen – gleich wie bei allen andern Verfügungen der ESTV zum DBA-US – der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht vorgelagert 2 weitere Rechtsmittel zur Verfügung: die Einsprache bei der ESTV und der Rekurs bei der Eidg. Steuerrekurskommission.

30 Zum Ganzen: BGer 2A.250/2001 E 4 letzter Abs., 6.2.2002.

beschaffung im Rahmen von Amtshilfeverfahren nach Erlass der von ihm untersuchten Bestimmungen der VzDBA-US formell-gesetzlich erlassen und damit die vom Bundesrat in der VzDBA-US vorgenommenen Wertungen bestätigt hat. Das Zinsbesteuerungsgesetz vom 17.12.2004 (ZBstG) enthält nämlich in den Art. 16 - 24 für die Amtshilfe gemäss Art. 10 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EG (ZBstA) eine praktisch identische Verfahrensordnung. Einziger materieller Unterschied zur VzDBA-US ist die Bestimmung in Art. 19 Abs. 2 ZBstG, wonach der Direktor der ESTV erst auf richterliche Anordnung hin Zwangsmassnahmen anordnen kann, während er gemäss der VzDBA-US nicht den Richter anrufen muss.

#### 4.2.3 Editionsverfügung auch durch IRSG gedeckt

Schweizer lässt im Weiteren ausser Acht, dass die Folge der von ihm geltend gemachten Rechtswidrigkeit von Art. 20c - k VzDBA-US nicht darin bestünde, dass diese Verfügung ohne Rechtsgrundlage zustande gekommen ist. Diesfalls wäre nämlich das IRSG anwendbar. Art. 1 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt, dass es auf die zwischenstaatliche Zusammenarbeit in Strafsachen Anwendung findet, soweit andere Gesetze oder staatsvertragliche Vereinbarungen nichts anderes bestimmen. Daraus ist abzuleiten, dass unter der von Schweizer aufgestellten (hier jedoch abgelehnten) Hypothese, wonach die einschlägigen Bestimmungen der VzDBA-US nicht verfassungsmässig zustande gekommen seien, das IRSG – im Fall UBS AG gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. d IRSG die Bestimmungen des 3. Teils dieses Gesetzes – Anwendung finden würde.

Zwar ist im Fall UBS AG die summarische Vorprüfung durch das Bundesamt für Justiz<sup>31</sup> unterblieben, und auch eine ausdrückliche Zuweisung durch dieses Bundesamt an die ESTV ist nicht erfolgt (Art. 79 Abs. 1 und 2 IRSG).<sup>32</sup> Dies liegt jedoch in der Natur der Sache, weil die ESTV ja direkte Empfängerin des Ersuchens des IRS war und weil sie an die Bestimmungen der VzDBA-US gebunden war.

Im Übrigen entspricht jedoch das Verfahren, das die ESTV gegenüber der UBS AG geführt hat, den Vorgaben des IRSG. Auch nach diesem Gesetz hätte sich die ESTV die im Ersuchen des IRS verlangten Informationen mit einer sofort vollstreckbaren<sup>33</sup> und nicht anfecht-

baren Zwischenverfügung<sup>34</sup> bei der UBS AG beschaffen können.

Auch unter diesem Aspekt erweisen sich die von der ESTV erlassenen Editionsverfügungen, entgegen der Auffassung von Schweizer, als rechtmässig.

#### 4.3 Zur «unzulässigen Übertragung der Untersuchungsaufgaben»<sup>35</sup>

Auch in diesen Ausführungen verkennt Schweizer die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens, macht unzutreffende Aussagen zur Bedeutung des Bankgeheimnisses nach Art. 47 BankG und versteigt sich vor diesem Hintergrund zur Aussage, die Verfügung der ESTV sei nicht nur anfechtbar, sondern sogar nichtig, und es sei unverständlich, dass die UBS AG diese Verfügung nicht angefochten habe, was wohl haftungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen werde.<sup>36</sup>

Entgegen der Auffassung des Autors<sup>37</sup> hat die ESTV keine Delegation wesentlicher Verfahrenskompetenzen und -pflichten an die UBS AG vorgenommen. Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-US ist die ESTV als zuständige Behörde<sup>38</sup> zum Informationsaustausch verpflichtet. Art. 26 Abs. 3 DBA-US bestimmt u. a., dass die ESTV im Rahmen von Ersuchen des IRS keine Massnahmen ergreifen muss, die von den Vorschriften oder der Praxis abweichen, die für sie auch im internen Recht, d. h. gegenüber schweizerischen Steuerpflichtigen, Anwendung finden. In einem internrechtlichen Verfahren, d. h. in einem Verfahren gegen in der Schweiz steuerpflichtige Kunden der UBS AG, könnte die ESTV im Rahmen der Steuergesetze, des VwVG und des VStrR<sup>39</sup> von der UBS AG die notwendigen Informationen herausverlangen. Dies allerdings nur für die von ihr erhobenen Steuern, nicht aber

34 Art. 80e IRSG. Da weder die Beschlagnahme von Vermögenswerten und Wertgegenständen noch die Anwesenheit von Personen, die am ausländischen Prozess beteiligt sind, Gegenstand der Zwischenverfügung der ESTV war, hätte diese Verfügung auch unter dem IRSG nicht angefochten werden können.

35 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 11 f.

36 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. f.

37 S. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. a.

38 Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. f (i) ist der Direktor der ESTV oder sein bevollmächtigter Vertreter die zuständige Behörde. Wenn in diesem Beitrag von der ESTV die Rede ist, sind damit diese Personen gemeint.

39 Art. 45 Abs. 2 VStrR bestimmt, dass bei Ordnungswidrigkeiten keine Zwangsmassnahmen angewendet werden können. Daraus ergibt sich umgekehrt, dass Bundessteuerbehörden sowohl beim Verdacht auf Steuerhinterziehung als auch beim Verdacht auf Abgabebetrug Zwangsmassnahmen androhen oder vornehmen können und damit Zugang zu Bankkundeninformationen haben.

31 Art. 78 Abs. 2 IRSG.

32 Art. 78 Abs. 2 IRSG.

33 Art. 80 Abs. 2 IRSG.

für die von den Kantonen erhobenen Einkommen- und Vermögensteuern, es sei denn, die ESTV würde aufgrund von Art. 190 ff. DBG tätig.<sup>40</sup> Auch in einem internrechtlichen Verfahren wäre die ESTV nicht gezwungen, direkt eigene Ermittlungshandlungen vorzunehmen. Es entspricht auch der Praxis in diesem Bereich, zunächst den Informationsinhaber zur Herausgabe der sich bei ihm befindenden Informationen aufzufordern und erst dann, wenn er dieser Aufforderung nicht nachkommt, eigene Ermittlungen, wenn nötig unter Anwendung von Zwangsmassnahmen, aufzunehmen. Wenn hingegen der Informationsinhaber die verlangten Informationen liefert, erübrigen sich weitere Ermittlungshandlungen der ESTV.

Auch im Fall UBS AG ist die ESTV in Übereinstimmung mit Art. 26 Abs. 3 DBA-US tätig geworden. Sie hat von der UBS AG die im Amtshilfeersuchen des IRS verlangten Informationen auf gleiche Art verlangt, wie sie dies in einem Verfahren gegen eine in der Schweiz steuerpflichtige Person getan hätte, und dabei präzise umschrieben, in welchen Fällen sie davon ausgehe, dass ein Betrugsdelikt oder dergleichen vorliegt. Gemäss publizierten Informationen des Bundesverwaltungsgerichts<sup>41</sup> hat die UBS AG auch mit den US-Behörden kooperiert und wohl in jenem Zusammenhang die von der ESTV verlangten Informationen bereits aufgearbeitet. Sie war aufgrund der Verfügung der ESTV verpflichtet, diese Informationen herauszugeben und ist dieser Verpflichtung auch nachgekommen.<sup>42</sup>

Entgegen der Auffassung von Schweizer<sup>43</sup> wurde die UBS AG somit durch die ESTV in rechtmässiger Weise zu ihrem Handeln verpflichtet.

Auch die Ausführungen des Autors zum Bankgeheimnis nach Art. 47 BankG sind unzutreffend.<sup>44</sup> Die Aussage, die UBS AG habe für die Aushändigung der Kunden-

informationen keine Rechtfertigungsgründe nach Abs. 5 dieses Artikels gehabt, geht an der Sache vorbei. Art. 47 Abs. 5 BankG besagt klar, dass kein strafbares Handeln vorliegt, wenn eine Bank Kundeninformationen aufgrund von kantonalen oder eidgenössischen Vorschriften offenlegt. Art. 20c ff. VzDBA-US sind eidgenössische Vorschriften, und sie enthalten auch die von der UBS AG befolgten Offenlegungspflichten. Art. 20d Abs. 3 VzDBA-US stellt zudem noch ausdrücklich klar, dass weder das Bankgeheimnis noch ein Berufsgeheimnis der Beschaffung der Informationen entgegenstehen.<sup>45</sup> Es liegt somit keine Verletzung des Bankgeheimnisses durch die UBS AG vor, und deshalb stellt sich die Frage nach Rechtfertigungsgründen gar nicht.

In Rz 12 lit. d. verkennt Schweizer erneut die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens. Da dieses Verfahren kein Strafverfahren, sondern lediglich ein verwaltungsrechtliches Hilfsverfahren zum ausländischen Verwaltungs- oder Strafverfahren ist, können die Garantien von Art. 32 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 2 BV gar nicht, wie vom Autor moniert, eingeschränkt und verkürzt werden, weil sie für Verwaltungsverfahren gar nicht gelten.

Die im Fall UBS AG betroffenen Personen (US-Steuerpflichtige bzw. von diesen Personen beherrschte Offshore-Gesellschaften) haben in der Phase der Informationsbeschaffung keine Parteirechte. Sie können hingegen im Rahmen der Anfechtung der Schlussverfügung auch geltend machen, dass die Zwischenverfügung rechtswidrig sei. Ihre Parteirechte sind somit durch die Editionsverfügung der ESTV, entgegen der Auffassung von Schweizer, weder eingeschränkt noch verkürzt worden. Im Verfahren, das sich im Vorfeld der Informationsübermittlung an die US-Behörden abspielt und das zwingendermassen erst nach Abschluss der Phase der Informationsbeschaffung durchgeführt werden kann, garantiert die VzDBA-US den betroffenen Personen die ihnen im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens zustehenden Parteirechte des Anspruchs auf rechtliches Gehör, inkl. Akteneinsicht.

Ohne Kenntnis des Dossiers, auf das sich Schweizer bezieht, ist es schwierig, seine Ausführungen in Rz 12 lit. e einzuordnen, wenn er dort von Auflagen des «Department of Justice» spricht<sup>46</sup> und der ESTV vorwirft, sie hätte allenfalls die Schranken des hoheitlichen Handelns fremder Staaten missachtet. Es ist kaum vorstellbar, dass

40 Bis jetzt wurde noch nie in einem Gerichtsverfahren von einer betroffenen Person geltend gemacht, die Tatsache, dass die ESTV in den Amtshilfeverfahren die Möglichkeit zur Beschaffung von Bankinformationen für Steuern, für die bei Verfahren gegen schweizerische Steuerpflichtige die kantonalen Steuerbehörden zuständig sind, aber selbst bei Steuerbetrug keinen Zugang zu Bankinformationen haben (die Steuerbetrugsverfahren werden durch die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden geführt, und nur diese haben Zugang zu den Bankinformationen), stelle einen Verstoß gegen Art. 26 Abs. 3 DBA-US dar.

41 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 3, 5.3.2009.

42 Von der Übernahme justizieller Instruktionsaufgaben durch die UBS AG (s. Schweizer, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. a letzter Satz) kann ohnehin nicht die Rede sein, weil solche Aufgaben im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens auch von der ESTV nicht wahrgenommen werden dürfen.

43 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. b.

44 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. c.

45 Dieser Norm kommt allerdings keine eigenständige Bedeutung zu, weil sich das gleiche Ergebnis bereits aus Art. 47 Abs. 5 BankG ergibt.

46 Das Department of Justice ist am Amtshilfeverfahren gar nicht beteiligt. Dazu ist gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. f (ii) iVm Art. 26 DBA-US einzig der IRS als Vertreter des Secretary of the Treasury (US-Finanzminister) berechtigt.

die ESTV von der UBS AG etwas Anderes verlangt hat als das, worum der IRS in seinem Amtshilfeersuchen nachgesucht hatte. Wenn die ESTV aufgrund ihrer staatsvertraglichen Verpflichtungen und der ihr vom Bundesrat auferlegten Pflichten in der VzDBA-US gehandelt hat – wovon hier ausgegangen wird –, kann sie in keinem Fall verbotene Handlungen für einen fremden Staat begangen haben.

#### 4.4 Zur Nichtigkeit der Editionsverfügung

Aus den vorangegangenen Ausführungen wird klar, dass die Auffassung von Schweizer, die Verfügung der ESTV sei nichtig gewesen, unter jedem Aspekt unzutreffend ist.

Entgegen der Auffassung des Autors hatte die UBS AG keinen Anlass, an der Rechtmässigkeit der Editionsverfügung der ESTV zu zweifeln oder diese Verfügung wegen Nichtigkeit anzufechten. Sie musste nach der Eröffnung der Editionsverfügung – gleich wie dies in der Vergangenheit die Informationsinhaber in den 8 vom Bundesgericht publizierten Fällen zur Amtshilfe beim Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen getan haben – vielmehr feststellen, dass die Editionsverfügung der ESTV aufgrund von Art. 20k Abs. 4 VzDBA-US sofort vollstreckbar und nicht anfechtbar war. Eine Anfechtung dieser Verfügung wäre somit völlig sinn- und nutzlos gewesen.<sup>47</sup> Es ist somit müssig, über haftungsrechtliche Folgen des Unterlassens der Anfechtung der Editionsverfügung durch die UBS AG zu spekulieren, wie dies der Autor getan hat.

#### 4.5 Zur «Verletzung der verfassungs- und völkerrechtlichen Unschuldsvermutung»<sup>48</sup>

Wie bereits ausgeführt<sup>49</sup> und nachfolgend belegt, ist das Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US kein Strafverfahren. Es handelt sich dabei lediglich um ein verwaltungsrechtliches Hilfsverfahren für den IRS bzw. für die US-Steuerstrafverfolgungsbehörden, das entweder der Unterstützung eines in den USA bereits eingeleiteten oder aufgrund der amtshilfeweise übermittelten Informationen allenfalls einzuleitenden Strafverfahrens dient. Die betroffene Person im Sinn der VzDBA-US ist in der Schweiz nicht angeklagt und kann deshalb hier auch

keine strafrechtlichen Verfahrensgarantien geltend machen. Für Personen, die in den USA angeklagt sind oder allenfalls noch angeklagt werden, ist weder die schweizerische Bundesverfassung noch die EMRK von Bedeutung. Diese Personen können sich vielmehr in einem allfälligen Strafverfahren in den USA nach Massgabe des US-Rechts (inkl. der von den USA übernommenen völkerrechtlichen Verpflichtungen) verteidigen. Dort können sie u. a. auch geltend machen, das Ersuchen des IRS bzw. die Informationsübermittlung durch die ESTV sei im Licht dieser strafrechtlichen Verfahrensgarantien rechtswidrig gewesen.

Die in diesem Beitrag gemachte Feststellung, dass die Amts- und Rechtshilfeverfahren – entgegen der Auffassung von Schweizer – keine Straf-, sondern Verwaltungsverfahren sind, wird durch die folgenden Elemente belegt:

1. Bereits die Botschaft zum IRSG hält fest: «Der ersuchte Staat führt bei der Durchführung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit nicht selbst ein Strafverfahren».<sup>50</sup> (Anschliessend wird auf die Ausnahme der stellvertretenden Strafverfolgung und auf die Vollstreckung ausländischer Strafentscheide hingewiesen.)
2. Stellvertretend für viele Passagen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien folgende beiden Zitate des Bundesgerichts angeführt:
  - BGE 118 Ib 436 E 4a: «En effet, l'art. 6 par. 3 let. d CEDH concerne uniquement la procédure pénale; cette règle n'est pas applicable à la procédure d'entraide, qui relève du droit administratif.»
  - BGE 116 Ib 190 E 5b: «Zu Recht beruft sie (Anm.: die Beschwerdeführerin) sich aber nicht auch auf Art. 6 Ziff. 3 lit. d EMRK, denn diese Bestimmung bezieht sich ausschliesslich auf das Strafverfahren und kann daher in einem Rechtshilfeverfahren, bei dem es sich – wie erwähnt – um ein Verwaltungsverfahren handelt, nicht zur Anwendung gelangen.»
3. Die Europäische Menschenrechtskommission hat entschieden, dass Art. 6 Abs. 1 EMRK auf schweizerische Rechtshilfeverfahren nicht anwendbar ist, weil es sich nicht um ein Strafverfahren handelt.<sup>51</sup>
4. In der Literatur zur Amts- und Rechtshilfe konnte nur eine Stelle gefunden werden, die sich zur Praxis der Gerichte, wonach Art. 6 Abs. 1 EMRK auf die Amts- und Rechtshilfeverfahren nicht Anwendung findet, kritisch äussert. Dies allerdings vor dem Hintergrund

47 Da die UBS AG keine eigenen Interessen iSv Art. 20k Abs. 2 VzDBA-US geltend machen konnte, bestand für sie auch keine Möglichkeit, die Schlussverfügung anzufechten und dort geltend zu machen, die Editionsverfügung sei rechtswidrig gewesen.

48 S. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 13 – 16.

49 S. dazu oben, Abschn. 4.1.

50 Botschaft IRSG, 448.

51 S. Entscheid der Europäischen Menschenrechtskommission Nr. 11514/85, 1.12.1986, teilweise abgedruckt in VPB 51.73.

einer Minderheitsmeinung des Europäischen Gerichtshofs in einem Ausweisungsfall (und nicht einem Amts- oder Rechtshilfeverfahren).<sup>52</sup> Die gesamte übrige Literatur heisst die Gerichtspraxis in diesem Punkt gut.

Es führt somit an der Sache vorbei, der ESTV hier (erneut) vorzuwerfen, sie hätte die für Strafverfahren geltenden Garantien der betroffenen Personen verletzt, weil solche Garantien in Verwaltungsverfahren schlicht nicht bestehen. Rechte, die gegenüber der ESTV nicht bestehen, können von dieser Behörde auch nicht verletzt werden.

#### 4.6 Zur «Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzes»

##### 4.6.1 Allgemeines

Einleitend macht Schweizer die Bemerkung, im Zusammenhang mit der Amts- und Rechtshilfe wegen des Verdachts auf Steuer- oder Abgabebetrug werde idR ausgiebig über die Grenzen der Einschränkung des Bankgeheimnisses nach Art. 47 BankG gestritten.<sup>53</sup> Diese Aussage ist unzutreffend, weil der Autor verkennt, dass das steuerliche Bankgeheimnis (auch Bankkundengeheimnis genannt) und dessen Schranken nicht in Art. 47 BankG verankert sind.

Um diese, bezüglich der Bedeutung von Art. 47 BankG im Bereich der Amts- und Rechtshilfe unzutreffenden, Aussagen in den richtigen Rahmen zu setzen und damit gleichzeitig zu widerlegen, wird nachfolgend aufgezeigt, wo die Rechtsgrundlagen für das steuerliche Bankgeheimnis tatsächlich liegen und worüber auf der internationalen Bühne die Diskussionen in diesem Zusammenhang geführt werden.

Damit wird auch die Grundlage dafür gelegt, um aufzuzeigen, dass im Bereich der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich dem Privatsphärenschutz, dessen Verletzung Schweizer im Zusammenhang mit der von der ESTV gegenüber der UBS AG erlassenen Editionsverfügung moniert,<sup>54</sup> gar keine Bedeutung zukommt.

##### 4.6.2 Definition und Rechtsgrundlagen des steuerlichen Bankgeheimnisses

Das steuerliche Bankgeheimnis hat sowohl eine nationale als auch eine internationale Dimension,<sup>55</sup> wobei im Bereich der Amtshilfe gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen diese beiden Bereiche zusammenhängen, d. h. voneinander abhängen.

Unter steuerlichem Bankgeheimnis wird im nationalen Bereich die Tatsache verstanden, dass Steuerbehörden<sup>56</sup> keinen Zugang zu den Bankinformationen der Bankkunden bei der Bank haben. Die Frage des Zugangs von Steuerbehörden zu den Kundeninformationen der Banken ist in der Schweiz in den einschlägigen Steuergesetzen (z. B. im DBG, StHG, VStG) bzw. dort, wo die Steuergesetze auf Spezialgesetze verweisen, in den entsprechenden Spezialgesetzen (z. B. im VStrR für die Verfolgung von Straftaten im Bereich der vom Bund erhobenen Steuern) geregelt.

Die internationale Dimension des steuerlichen Bankgeheimnisses ist in den Rechtsgrundlagen zur internationalen Amts- und Rechtshilfe umschrieben. Dort bestehen teilweise Möglichkeiten oder Verpflichtungen (Einschränkung des steuerlichen Bankgeheimnisses) – oder sie bestehen nicht (keine Einschränkung des steuerlichen Bankgeheimnisses) – der inländischen Behörden, die im ausländischen Ersuchen erwähnten Informationen über die Bankkunden bei der Bank beschaffen und diese dann der ersuchenden Behörde übermitteln zu können bzw. zu müssen. Im Verhältnis zu den USA sind die für die Rechtshilfe einschlägigen Rechtsquellen der bilaterale Rechtshilfevertrag USA und das IRSG. Die Amtshilfe basiert einzig auf dem Doppelbesteuerungsabkommen und den zu diesem Abkommen erlassenen, die Amtshilfe betreffenden Ordnungsbestimmungen.

Im Bereich der Amtshilfe gemäss dem DBA-US ist das steuerliche Bankgeheimnis im Bereich der von den Kantonen erhobenen Steuern (namentlich Einkommen- und Gewinnsteuern<sup>57</sup>) für alle Delikte, die den Tatbestand «Betrugsdelikte und dergleichen» nicht erfüllen, doppelt abgesichert: Einerseits bestimmt Art. 26 Abs. 1 DBA-US, dass die Amtshilfe ausserhalb des Tatbestands von Betrugsdelikten und dergleichen auf den Austausch für

52 BREITENMOSER, Neuere Entwicklungen in den Bereichen der internationalen Amts- und Rechtshilfepolitik.

53 SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 17. Der Autor nennt auch den Insiderhandel. Der Bereich der Amtshilfe im Börsenbereich ist jedoch für die Beurteilung der Rechtmässigkeit der von ihm kritisierten Editionsverfügung im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US gegen die UBS AG völlig irrelevant. Deshalb wird im Folgenden nicht weiter darauf eingegangen.

54 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 17.

55 Auf den Bereich der interkantonalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen wird hier mangels Relevanz für die Fragestellungen nicht eingegangen.

56 Unter den Begriff der Steuerbehörden fallen in diesem Zusammenhang alle Behörden, die mit der Veranlagung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder dem Entscheid über Rechtsmittel im Steuerbereich befasst sind.

57 Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit a. DBA-US liegen die Vermögen- und Kapitalsteuern nicht im sachlichen Geltungsbereich des Abkommens und damit auch nicht im Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung (vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-US).

die richtige Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens beschränkt ist, und andererseits sieht Art. 26 Abs. 3 DBA-US die In- und Ausländergleichbehandlung vor. Dies bedeutet, dass selbst dann, wenn Art. 26 Abs. 1 die Einschränkung auf Betrugsdelikte und dergleichen nicht beinhalten würde, die Schweiz Bankkundeninformationen insoweit nicht beschaffen und austauschen müsste, als die schweizerischen Steuerbehörden<sup>58</sup> gemäss Gesetz und Praxis keinen Zugang zu diesen Informationen gegenüber den schweizerischen Steuerpflichtigen haben. Unter Vorbehalt des Sonderfalls von Art. 190 ff. DBG (schwere Steuerwiderhandlungen iSv Art. 190 Abs. 2 DBG) haben Steuerbehörden im Bereich der Einkommen- und Vermögensteuern keinen Zugang zu Bankkundeninformationen bei der Bank (nationale Dimension des Bankgeheimnisses). Durch diesen im DBA-US festgelegten Zusammenhang zwischen der nationalen und der internationalen Dimension des steuerlichen Bankgeheimnisses ergibt sich das zweite Element der doppelten staatsvertraglichen Absicherung dieses Geheimnisses.

#### 4.6.3 Bedeutungslosigkeit des Bankgeheimnisses im Bereich der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen

Das Bankgeheimnis, wie es in Art. 47 Abs. 1 BankG geregelt ist, spielt angesichts der oben in Abschn. 4.6.2 aufgezeigten Definitions- und Rechtslage deshalb keine Rolle, weil sich dessen Regelungsinhalt darauf beschränkt, Organe, Angestellte, Beauftragte, Liquidatoren von Banken und Organe und Angestellte von Prüfungsgesellschaften, die ein Geheimnis offenbaren oder zu einer solchen Offenbarung anstiften, unter Strafe zu stellen. Gemäss Art. 47 Abs. 5 BankG macht sich hingegen nicht strafbar, wer ein solches Geheimnis aufgrund einer Zeugnispflicht oder einer Auskunftspflicht gemäss einer eidgenössischen oder kantonalen Vorschrift offenlegt. Da es sich bei den Rechtsgrundlagen zur Amts- und Rechtshilfe um eidgenössische Gesetzesbestimmungen (hierzu gehören auch die vom Bund abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen) handelt, kann eine Amts- oder Rechtshilfemassnahme, die aufgrund einer solchen Bestimmung durchgeführt wird, in keinem Fall eine Verletzung des Bankgeheimnisses darstellen.

Somit erhellt, dass – anders als von Schweizer ausgeführt<sup>59</sup> – das Bankgeheimnis und dessen Grenzen im

Steuerbereich nicht durch Art. 47 BankG umschrieben sind und dass deshalb darüber auch kein Streit geführt werden kann. Art. 47 Abs. 5 ist so klar gefasst, dass darüber keine Auseinandersetzung stattfindet.

Auch bei der internationalen Diskussion zum Thema «Bankgeheimnis» wird dieses Institut grundsätzlich als wertvoll anerkannt und geachtet. Umstritten ist einzig, ob und – wenn ja – inwieweit das Bankgeheimnis auch gegenüber Steuerbehörden gelten soll.<sup>60</sup> Bezogen auf die schweizerische Rechtslage geht es nicht darum, dass Art. 47 BankG als solcher in irgendeiner Weise in Frage gestellt wird. Die Diskussion geht einzig darum, in welchen Fällen eidgenössische und kantonale Vorschriften gemäss Art. 47 Abs. 5 den Steuerbehörden den Zugang zu Bankinformationen ermöglichen sollen. Und hier wird auf der internationalen (teilweise auch auf der nationalen) Bühne namentlich kritisiert, dass die Steuerbehörden bei den Einkommen- und Vermögensteuern der natürlichen Personen nur im Falle von Verdacht auf Steuerbetrug, nicht aber bei einem solchen auf Steuerhinterziehung, bei der Bank Zugang zu Bankinformationen haben und diese Informationen auch ausländischen Steuerbehörden amts- und/oder rechtshilfeweise offenlegen. Diese Kritik und der in diesem Zusammenhang von den G-20-Staaten aufgesetzte Druck haben denn auch dazu geführt, dass der Bundesrat am 13.3.2009 entschieden hat, dass die Schweiz ihre Amtshilfepolitik ändert und den Standard des OECD-Musterabkommens übernehmen wird. Allerdings hat der Bundesrat gleichzeitig angekündigt, dass er für die schweizerischen Steuerpflichtigen bzw. für die schweizerischen Steuerbehörden an der heutigen Rechtslage festhalten wolle. Dies bedeutet, dass künftig die ausländischen Steuerbehörden bezüglich ihrer Untersuchungsmittel bei Verdacht auf Steuerhinterziehung besser gestellt sein werden als die schweizerischen Steuerbehörden.

Mit Bezug auf das von Schweizer behandelte Amtshilfeverfahren mit den USA ist die einschlägige Bestimmung, die dazu führt, dass Art. 47 BankG keine Anwendung findet, Art. 26 DBA-US iVm den massgeblichen Bestimmungen der VzDBA-US und damit ohne Zweifel eine eidgenössische Vorschrift iSv Art. 47 Abs. 5 BankG. Es erweist sich somit als völlig abwegig, im Zusammenhang mit den von der Schweiz staatsvertraglich übernommenen Amtshilfeverpflichtungen von einer Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persön-

58 Hier ist der Begriff «Steuerbehörden» in einem engeren Sinn zu verstehen als in den übrigen Teilen dieses Beitrags, weil Art. 26 Abs. 3 DBA-US hier einzig von «Verwaltungsmassnahmen» und von «Verwaltungspraxis» spricht.

59 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 17.

60 Vgl. dazu z. B. den Bankgeheimnisbericht des OECD-Fiskal Ausschusses (Improving Access to banking information for tax purposes), wo einleitend die Legitimität des Bankgeheimnisses ausdrücklich anerkannt wird, dann aber aufgezeigt wird, dass es problematisch ist, wenn das Bankgeheimnis auch gegenüber Steuerbehörden gilt, und deshalb in Rz 20 das Idealziel des uneingeschränkten Zugangs von Steuerbehörden zu den Bankkundeninformationen formuliert wird.

lichkeitsschutzes im Lichte von Art. 47 BankG zu sprechen.

Dies ist in qualifizierter Weise der Fall bezüglich der Auffassung des Autors, wonach die UBS AG (und nicht deren Kunden) durch die Editionsverfügung der ESTV in ihren Persönlichkeitsrechten verletzt worden sei. Einerseits kann auch eine Bank in ihren eigenen Steuerangelegenheiten kein irgendwie geartetes Bankgeheimnis geltend machen. Sie unterliegt wie jedes andere steuerpflichtige Unternehmen den umfassenden Informations- und Auskunftsverpflichtungen und muss auch die gesetzlich vorgesehenen Einsichts- und Prüfungsrechte der Steuerbehörden hinnehmen. Andererseits ist das steuerliche Bankgeheimnis in diesem Bereich durch jene Gesetzesbestimmungen gesichert, die es den Steuerbehörden untersagen, Tatsachen, die sie im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Bank über deren Kunden erfahren haben, an andere Steuerbehörden weiterzugeben (vgl. z. B. Art. 63 Abs. 3 MWSTG).

Im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US war jedoch die UBS AG bloss Informationsinhaberin. Ihre einzige Pflicht war es, gewisse Informationen über ihre Kunden an die ESTV herauszugeben. Zudem wurde sie ersucht, ihre Kunden über das Amtshilfeverfahren zu informieren und diese zu bitten, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten für die ESTV zu bezeichnen. Darüber hinaus hatte sie keine Verpflichtungen, und sie ist im weiteren Amtshilfeverfahren auch nicht Partei, weil sie nicht iSv Art. 20k VzDBA-US eigene Interessen geltend machen kann. Schon aus diesem Grund kann die UBS AG nicht in ihren verfassungs- und völkerrechtlichen Persönlichkeitsrechten beeinträchtigt sein.

#### 4.7 Fazit

Schweizer erkennt, dass es sich beim Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US (auch in den Fällen von Betrugsdelikten und dergleichen), unabhängig davon, ob dieses Verfahren als Amts- oder als Rechtshilfeverfahren qualifiziert wird, um ein Verwaltungs- und nicht um ein Strafverfahren handelt. Er lässt die Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche dies in ständiger Rechtsprechung festgestellt hat, die Entscheidung der Europäischen Menschenrechtskommission (nunmehr: EMRK-Gerichtshof), die zum gleichen Ergebnis gekommen ist, und auch die einschlägige Literatur ausser Betracht.

Aufgrund der tatsächlichen Rechtsnatur des Verfahrens gemäss Art. 26 DBA-US und der VzDBA-US als Verwaltungsverfahren entbehren sämtliche Vorwürfe des Autors an die ESTV im Zusammenhang mit der Verletzung von strafrechtlichen Verfahrensgarantien gemäss schweizerischem Landes- und Völkerrecht jeglicher Grundlage. Gleiches gilt für den Vorwurf der Verletzung von verfas-

sungsrechtlich und völkerrechtlich geschützten Persönlichkeitsrechten.

Der Autor macht geltend, den Verfahrensbestimmungen in der VzDBA-US, auf welche die ESTV ihre Editionsverfügung gegenüber der UBS AG gestützt hat, seien mangels gesetzlicher Grundlage rechtswidrig. Weil dies ohne Beachtung der gegenteiligen Rechtsprechung des Bundesgerichts – im Bereich der Rechtsmittel ist sie explizit, in den übrigen Bereichen implizit – und ohne Auseinandersetzung mit der gesetzlichen Grundlage, auf die diese Ordnungsbestimmungen abgestützt sind (BB über die Durchführung von DBA), geschieht, muss diese These mangels wissenschaftlicher Unterlegung abgelehnt werden.

Die These, die Editionsverfügung der ESTV sei nichtig gewesen, ist unhaltbar.

Es ist vielmehr festzuhalten, dass die Editionsverfügung der ESTV gegenüber der UBS AG als Informationsinhaberin keine Rechtsmängel aufwies.<sup>61</sup>

## 5 Rechtswidrigkeit der Schlussverfügung gegenüber den betroffenen Personen?

Während bei der Analyse der Rechtmässigkeit bzw. Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung die verfahrensrechtlichen Fragen der Kompetenz der ESTV gegenüber der Informationsinhaberin im Vordergrund stehen, geht es bei der Prüfung der Schlussverfügung der ESTV gegenüber den betroffenen Personen primär um die materiell-rechtliche Frage, ob der Tatbestand von Betrugsdelikten und dergleichen gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-US erfüllt war.<sup>62</sup> Diese Frage ist von Behnisch<sup>63</sup> hauptsäch-

61 Dies wurde im Ergebnis auch vom Bundesverwaltungsgericht so gesehen. Das Gericht hat sich allerdings mit der Frage der Rechtmässigkeit der Editionsverfügung nicht im Detail auseinandergesetzt, sondern diese weitgehend implizit unterstellt, indem es sich schwergewichtig mit der Schlussverfügung befasst hat.

62 Diese Trennung in verfahrensrechtliche Aspekte der Editionsverfügung und materiell-rechtliche Aspekte der Schlussverfügung wird im vorliegenden Beitrag nur deshalb vorgenommen, weil damit eine übersichtliche Auseinandersetzung mit der im Schrifttum geäusserten Kritik ermöglicht wird. In der Sache selbst lassen sich diese beiden Aspekte nicht klar trennen, weil einerseits auch die Editionsverfügung voraussetzt, dass der Tatbestand «Betrugsdelikte und dergleichen» erfüllt ist und weil andererseits auch die Schlussverfügung nur dann rechtmässig ist, wenn die vorangehende Editionsverfügung rechtmässig war. Im Rahmen einer Anfechtung der Schlussverfügung beim Bundesverwaltungsgericht kann denn auch die Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung gerügt werden (Art. 20k Abs. 4 VzDBA-US).

63 BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen.

lich aus 2 Gründen klar verneint worden: Er macht einerseits geltend, die Amtshilfe sei für Verstösse gegen das System des qualified intermediary (QI) im Allgemeinen und für Delikte im Bereich der U.S. back-up withholding tax im Besonderen gar nicht möglich, und andererseits verneint er das Vorliegen des Tatbestands von Betrugsdelikten und dergleichen gemäss Art. 26 DBA-US. Gegenstand der folgenden Ausführungen ist deshalb v. a. eine kritische Analyse der von diesem Autor aufgestellten Thesen. Dies geschieht unter dieser Überschrift, obwohl Behnisch hier<sup>64</sup> seine Ausführungen nicht ausdrücklich auf die von der ESTV gestützt auf Art. 20j VzDBA-US gegenüber den betroffenen Personen erlassenen Schlussverfügungen, welche die Gewährung der Amtshilfe gegenüber dem IRS bewilligen, bezieht.

## 5.1 QI-System und Back-up Withholding Tax im Geltungsbereich von Art. 26 DBA-US

### 5.1.1 Back-up Withholding Tax: Keine konfiskatorische Steuer

Behnisch würdigt zunächst die back-up withholding tax kritisch, weil diese Steuer zum Satz von derzeit 28 % auf dem Verkaufserlös und nicht auf dem Gewinn erhoben wird und tönt an, dass eine diesbezügliche Amtshilfe wohl gegen den schweizerischen ordre public verstossen würde, weil eine solch hohe Steuer konfiskatorischen Charakter habe. Er zieht jedoch daraus keine abschliessenden Schlussfolgerungen über die Zulässigkeit der Amtshilfe im Fall UBS AG.<sup>65</sup>

Wird jedoch die back-up withholding tax im System der US-Einkommensbesteuerung beurteilt, zeigt sich, dass es sich dabei um eine reine Sicherungssteuer für die Kapitalgewinnbesteuerung – vergleichbar mit der schweizerischen Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer für die Kapitalerträge – handelt, die in keiner Weise konfiskatorischen Charakter hat.

Die USA unterwerfen auch die privaten Kapitalgewinne auf beweglichem Kapitalvermögen der Einkommensteuer. In diesem Rahmen muss der Steuerpflichtige den Erwerbspreis nachweisen, damit auf der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem Erwerbspreis die Einkommensteuer erhoben werden kann. Der US-Gesetzgeber geht bei Steuerpflichtigen, die keinen Erwerbspreis nachweisen, z. B. weil sie anonym bleiben wollen, von einem Erwerbspreis von null aus. Deshalb wird die back-up withholding tax auf dem Veräusserungserlös, der bei

einem Erwerbspreis von null dem Kapitalgewinn entspricht, erhoben. Der Steuersatz von 28 % geht von einer mittleren US-Bundeseinkommensteuerbelastung aus. Die Steuerpflichtigen haben es in der Hand, durch Offenlegung gegenüber dem IRS einen höheren Erwerbspreis nachzuweisen und dann die Einkommensteuer auf dem tatsächlichen Kapitalgewinn zu entrichten. Sie können jedoch im Rahmen des QI-Systems die Erhebung dieser Sicherungssteuer auch dadurch vermeiden, dass sie den QI mittels Abgabe eines Form W-9 von vornherein zur Offenlegung gegenüber dem IRS ermächtigen. Dieses System wirkt für Steuerhinterzieher prohibitiv, was jedoch dem Zweck einer Sicherungssteuer entspricht. Von einer konfiskatorischen Besteuerung kann jedoch bei diesem effizienten US-System der Sicherungssteuer zur Kapitalgewinnbesteuerung keine Rede sein.

### 5.1.2 Unterscheidung der Anwendungsbereiche von DBA-Zuteilungsnormen und Amtshilfebestimmung

Behnisch vertritt auch die Auffassung, die back-up withholding tax liege nicht im Geltungsbereich des DBA-US. Das Gleiche gelte auch für das gesamte QI-System, weil dieses erst nach der Ratifizierung des Abkommens eingeführt worden sei. Diese Aussagen sind z. T. unzutreffend und z. T. pauschal und missverständlich.

Richtigerweise kann keine generelle Aussage über den Anwendungsbereich des DBA-US gemacht werden, sondern es ist zu unterscheiden zwischen den Abkommensbestimmungen zum Amtshilfeverfahren einerseits und den Zuteilungsnormen andererseits.

#### 5.1.2.1 Persönlicher Geltungsbereich der DBA-Zuteilungsnormen

Bezüglich der ausserhalb des Amtshilfeverfahrens stehenden Bestimmungen hat das QI-System für die weder in der Schweiz noch in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen mit schweizerischer Zwischenstelle das frühere System des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA abgelöst, während der zusätzliche Steuerrückbehalt USA für die in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen auch nach Inkrafttreten des QI-Systems am 1.1.2001 weitergeführt wurde und auch heute noch angewendet wird. Für die in Drittstaaten ansässigen Personen ohne US-Steuerpflicht gilt das DBA-US ohnehin nicht, weil diese Personen nicht im persönlichen Geltungsbereich dieses Abkommens sind. Für die in der Schweiz ansässigen Personen findet das QI-Verfahren Anwendung; es wird aber ergänzt durch den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA. Für die in den USA ansässigen und für die in Drittstaaten ansässigen in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen gilt das DBA-US für die fraglichen

64 Anders als in BEHNISCH, Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken

65 S. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Rz 23.



Einkünfte deshalb nicht, weil es sich um Einkünfte aus US-Quellen handelt, die entweder an in Drittstaaten oder in den USA ansässige Personen fließen. Solche Einkünfte werden – mit und ohne QI-System – vom DBA-US in keinem Fall erfasst. In diesem Sinne ist die Aussage von Behnisch, das gesamte QI-System befinde sich nicht im Geltungsbereich des DBA-US, missverständlich.

### 5.1.2.2 Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung

Bezüglich der Amtshilfebestimmung stellt sich die Rechtslage anders als für die übrigen DBA-Bestimmungen dar: Art. 26 Abs. 1 DBA-US besagt ausdrücklich, dass die Amtshilfebestimmung nicht durch den persönlichen Geltungsbereich des Abkommens (Art. 1) beschränkt ist. Massgeblich für die Frage, ob die back-up withholding tax vom Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung abgedeckt wird, ist somit einzig der sachliche Geltungsbereich des DBA-US. Dessen Art. 26 Abs. 1 bestimmt, dass nur Auskünfte über unter das Abkommen fallende Steuern ausgetauscht werden. Art. 2 Abs. 2 lit. b DBA-US bestimmt, das u. a. alle Bundeseinkommensteuern, die aufgrund des U. S. Internal Revenue Code erhoben werden, in den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens fallen.

Sämtliche im Rahmen des QI-Verfahrens bedeutsamen Steuern (inkl. die back-up withholding tax) sind im Internal Revenue Code geregelte Bundeseinkommensteuern und damit im sachlichen Geltungsbereich des DBA-US.<sup>66</sup> Die Tatsache, dass der IRS mit der UBS AG (gleich wie mit der grossen Mehrzahl der übrigen schweizerischen Banken) erst nach der Ratifikation des DBA-US ein qualified intermediary agreement (QIA) abgeschlossen hat, ist unerheblich, und es kann deshalb nicht gesagt werden, bei Delikten im Bereich der back-up withholding tax sei von vornherein keine Amtshilfemöglichkeit gegeben. Die von Behnisch erwähnte Frage eines treaty override stellt sich somit gar nicht.

### 5.1.3 Ergebnis: Grundsätzliche Amtshilfefähigkeit von Verstössen gegen das QI-Verfahren

Die Aussage von Behnisch, Verstösse gegen das QI-Verfahren (auch solche durch US-Steuerpflichtige) seien per se nicht amtshilfefähig, erweist sich im Licht der vorangegangenen Ausführungen als unzutreffend. Richtig ist in diesem Zusammenhang einzig, dass ein Betrugsdelikt oder dergleichen iSv Art. 26 DBA-US gegeben sein muss. Genau dies macht jedoch der IRS in seinem

Amtshilfeersuchen geltend, und es kann deshalb nicht gesagt werden (wie dies Behnisch tut), dieses Ersuchen sei teilweise rechtsfehlerhaft begründet.

## 5.2 Vorliegen von Betrugsdelikten und dergleichen iSv Art. 26 DBA-US

### 5.2.1 Keine Berufung auf unterschiedliche Angaben für Beurteilung der Amtshilfefähigkeit

Behnisch verneint das Vorliegen eines amtshilfefähigen Tatbestands gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-US, weil er unterstellt, die ESTV habe die Amtshilfe allein aufgrund der Tatsache geleistet, dass natürliche Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in den USA Offshore-Gesellschaften zwischengeschaltet haben, die an den Vermögenswerten und den daraus fließenden Erträgen nach schweizerischen und US-steuerlichen Kriterien nutzungsberechtigt gewesen sind und deshalb der UBS AG als QI ein Form W-8BEN eingereicht haben, während für die Zwecke der Anwendung der VSB (Form. A gemäss Art. 4 Abs. 3 lit. b VSB) nicht die Offshore-Gesellschaften selbst, sondern die hinter diesen Gesellschaften stehenden natürlichen Personen als Nutzungsberechtigte angesehen worden sind. M. a. W. geht der Autor davon aus, dass bereits das Auseinanderfallen der Angabe der nutzungsberechtigten Person auf dem Form W-8BEN einerseits und dem Form. A andererseits dazu geführt habe, dass die Amtshilfefähigkeit des Ersuchens des IRS bejaht worden sei. Vor dem Hintergrund dieser unterstellten Qualifikation der ESTV kommt Behnisch zum Ergebnis, dass die betroffenen Personen lediglich eine allen Beteiligten – und damit auch dem IRS bekannte – Regelungslücke ausgenützt hätten und dass somit kein arglistiges Vorgehen seitens der Beteiligten gegeben sei. Aus diesem Grund hätten diese Personen bloss Steuerhinterziehungen begangen – aber keinen Abgabebetrug –, und somit könne dem Ersuchen des IRS bereits aus diesem Grund nicht entsprochen werden.<sup>67</sup>

Wäre der Sachverhalt so verwirklicht worden, wie Behnisch ihn beschreibt, könnte seiner Schlussfolgerung zugestimmt werden. Wie jedoch nachfolgend aufgezeigt wird, liegen die Sachverhalte in den Fällen, in denen die ESTV die Amtshilfefähigkeit bejaht hat, völlig anders; sie sind deshalb im Hinblick auf die Beurteilung der Amtshilfefähigkeit auch anders zu würdigen.

66 So auch das Bundesverwaltungsgericht in BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 5.5.2.2, 5.3.2009.

67 Vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Rz 50.

### 5.2.2 Tatsächlich in das Amtshilfeverfahren einbezogene Sachverhalte

Anders als von Behnisch dargestellt, betrifft das Amtshilfeverfahren nur Sachverhalte, bei denen die in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (US-Personen) im Hinblick auf das Inkrafttreten des QIA zwischen dem IRS und der UBS AG per 1.1.2001 oder zu einem späteren Zeitpunkt Vermögensverwaltungs-Gesellschaften (mit Sitz ausserhalb der USA, sog. Offshore-Gesellschaften) errichtet haben, um in US-Wertschriften zu investieren (sei es mittels Neuerwerb oder dadurch, dass die US-Personen bis dahin direkt oder indirekt gehaltene US-Wertschriften in solche Offshore-Gesellschaften eingebracht haben).<sup>68</sup>

In den vom Amtshilfeverfahren betroffenen Fällen bestehen zudem Hinweise und Indizien dafür, dass in Tat und Wahrheit das Einschalten dieser Offshore-Gesellschaften im Wesentlichen dazu diente, die effektiv nach US-Steuerrecht Nutzungsberechtigten US-Personen von der Offenlegung gegenüber dem IRS, die bei einer direkten Investition in US-Wertschriften gesetzlich erforderlich wäre, abzuschirmen. Die betroffenen US-Personen haben in der Folge teilweise direkt, teilweise über weisungsgebundene externe Vermögensverwalter und Organe der Offshore-Gesellschaften über die z. T. weiterhin, z. T. erstmals bei der UBS AG liegenden Vermögenswerte in einer Art und Weise Verfügungen getroffen, wie wenn es ihre eigenen Wertschriften wären; sei dies:

1. dass sie als direkte oder indirekte Anteilsinhaber oder über nahestehende Personen (mit oder ohne entsprechende Vollmachten oder Befugnisse der formellen Organe der Offshore-Gesellschaft) im Wesentlichen die Investitionsentscheide der Gesellschaft in unmittelbarer Weise selbst, d. h. ohne die erforderlichen formellen Beschlüsse der zuständigen Gesellschaftsorgane, getroffen haben;
2. dass sie als wirtschaftliche Berechtigte ohne entsprechenden Beschluss der Gesellschaftsorgane über das Vermögen der Gesellschaft verfügt haben

(z. B. durch den Bezug von «Darlehen», die Transferrierung von Vermögenswerten auf andere von ihnen oder verbundenen Personen beherrschte Kontobeziehungen, Investitionsentscheide über die Vermögenswerte der Offshore-Gesellschaft, Verwendung von Kredit- und Debitkarten, welche formell auf den Namen der Offshore-Gesellschaft ausgestellt wurden usw.);

3. dass sie zwar Organ der Gesellschaft waren, dies jedoch aufgrund der Handelsregisterrechtsordnung der betroffenen Jurisdiktion nach aussen nicht erkennbar war und darüber hinaus die konkreten Umstände darauf schliessen lassen,<sup>69</sup> dass sie die Offshore-Gesellschaft de facto wie ein alter ego führten, indem sie bei ihren Vermögensdispositionen gegenüber der UBS AG in erster Linie als Privatpersonen und nicht als Vertreter der Gesellschaft auftraten und damit die Offshore-Gesellschaft für private Zwecke und nicht als echte Vermögensverwaltungs-Gesellschaft benutzten; oder
4. dass sie die Vermögensdispositionen über die ihnen gegenüber im Einzelfall weisungsgebundenen Organe der Offshore-Gesellschaften oder externen Vermögensverwalter vorgenommen haben (z. B. mittels eines formalen oder faktischen Mandatsvertrags).

Mit anderen Worten: Aus der Gesamtheit der vorliegenden Erkenntnisse liess sich in den von der Amtshilfe betroffenen Fällen in glaubhafter Weise ableiten, dass der Offshore-Gesellschaft nach steuerrechtlichen Kriterien keine eigenständige Rechtspersönlichkeit zugemessen werden kann, weil sie derart funktions- und substanzlos war, dass sie gerade ihrer eigentlichen Funktion, der einer eigenständigen Vermögensverwaltungs-Gesellschaft, nicht nachkommen konnte oder ihre Funktion lediglich der einer Treuhänderin glich, welcher das steuerliche Nutzungsrecht an den verwalteten Vermögenswerten und deren Erträgen nach schweizerischer wie auch US-Rechtsauffassung abzusprechen ist.<sup>70</sup>

Trotz dieses fehlenden Nutzungsrechts wurden diese Offshore-Gesellschaften<sup>71</sup> dazu veranlasst, gegenüber

68 Über die in den Amtshilfeverfahren beurteilten Fälle hinaus sind auch Fälle denkbar, in denen im Zusammenhang mit der vor dem IRS verheimlichten Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften auch dann Abgabebetrug oder dergleichen gemäss Art. 26 DBA-US vorliegt, wenn diese Gesellschaften nicht in US-Wertschriften investiert haben. Sei dies, dass die Offshore-Gesellschaften dazu missbraucht worden sind, z. B. direkt fiktive Darlehen gegenüber den wirtschaftlich Berechtigten zu gewähren, sei dies, dass deren Vermögenswerte für back-to-back-Darlehen eingesetzt worden sind oder dass auf diesem Weg erreicht worden ist, dass die schweizerische Bank gezielt und systematisch davon abgehalten wurde, unter Anwendung der deemed sales- (sec. 6045 IRC) und paid-in- (sec. 6049 IRC) Regeln, die gemäss den Verlautbarungen des IRS auch nach dem Inkrafttreten des QIA gelten, die back-up withholding tax einzubehalten.

69 Dies gilt insbesondere für Offshore-Gesellschaften, welche auf den Kaimaninseln oder den Britischen Jungferninseln domiziliert sind.

70 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil weniger das fehlende steuerliche Nutzungsrecht der Offshore-Gesellschaften betont, sondern das Unrecht v. a. darin gesehen, dass die Beteiligten «das Spiel der juristischen Person nicht gespielt» haben (s. BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 5.5.2.5, 5.3.2009).

71 Aus US-steuerrechtlicher Optik sind hierzu auch complex trusts mit U.S. beneficiaries zu zählen (z. B. Trust-Strukturen, die nach dem Ableben eines foreign [non-resident alien] grantor den steuerlichen Status einer flow-through-Einheit verlieren und – ähnlich einer Offshore-Gesellschaft – grundsätzlich als Nutzungsberechtigte Person gelten können).

der UBS AG in ihrer Funktion als QI in einem Dokument (Form W-8BEN<sup>72</sup>) Erklärungen abzugeben, wonach diese ausländischen Vermögensverwaltungs-Gesellschaften an den Wertschriften und deren Erträgen im Sinne des US-Steuerrechts nutzungsberechtigt seien.

Gegenüber der UBS AG als QI (und damit letztlich auch gegenüber der externen QI-Prüfungsgesellschaft) haben sie – wider besseren Wissens – fälschlicherweise auf dem Form W-8BEN angegeben, die Offshore-Gesellschaft sei steuerlich die nutzungsberechtigte Person. Daraus folgt, dass diese von den Offshore-Gesellschaften eingereichten Dokumente inhaltlich unwahr sind.

Entgegen den Ausführungen von Behnisch handelt es sich bei den hier beschriebenen Sachverhalten nicht um solche, bei denen das QI-System lückenhaft ist. Im Gegenteil: Wie der Autor zunächst selbst anführt, aber dann bei seinen weiteren Ausführungen wieder ausblendet,<sup>73</sup> untersagen die QI-Vorschriften die Abgabe eines Form W-8BEN, wenn eine Gesellschaft nur nominee oder fiduciary ist. In diesem Fall muss sich die Gesellschaft als intermediary zu erkennen geben, mit der Rechtsfolge, dass sie selbst nicht von den Erleichterungen des QI-Systems profitieren kann, sondern offenlegen muss, für wen sie die treuhänderische Funktion ausübt. Diese Tatsache ist für die Würdigung der Amtshilfefähigkeit von grosser Tragweite.

### 5.3 Tatsächlicher Sachverhalt: Abgabebericht und wohl auch Steuerbetrug

#### 5.3.1 Charakteristika des Qualified Intermediary Agreement und des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen IRS und Qualified Intermediary

Das QI-System zeichnet sich im hier bedeutsamen Bereich dadurch aus, dass die US-Steuerbehörde faktisch einen wesentlichen Teil ihrer Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus US-Wertschriften von in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (US-Personen) auf die QI im Rahmen eines verwaltungsrechtlichen Vertrags (QIA) ausgelagert hat.<sup>74</sup>

Die Kontrolle über die richtige Anwendung des QIA wird einer unabhängigen Revisionsstelle übertragen, welche periodisch und stichprobenartig im Auftrag des IRS entsprechende Prüfungen durchführt und dem IRS über das Prüfungsergebnis Bericht erstattet. In diesem formalisierten Quellensteuer-System kann der QI grundsätzlich auf die Angaben seiner Kunden abstellen, ob die von ihm verwalteten Wertschriften und deren Erträge steuerlich US-Personen oder Personen, die in Drittstaaten steuerpflichtig sind, zuzurechnen sind. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen dort, wo der QI tatsächlich weiss, dass die steuerliche Nutzungsberechtigung einer anderen als der im Form W-8BEN bezeichneten Person zusteht.

Veräusserungsgeschäfte, die durch Personen, welche in den USA nicht steuerpflichtig sind (inkl. echter, nutzungsberechtigter Vermögensverwaltungs-Gesellschaften), getätigt werden, können unter Vorbehalt bestimmter Ausnahmen<sup>75</sup> steuerfrei abgewickelt werden, und die Erträge aus US-Wertschriften solcher Drittpersonen werden dem IRS in anonymisierter Form und auf aggregierter Basis zur Verfügung gestellt. Das heisst, der IRS hat keine Kenntnis über die Identität der nicht in den USA steuerpflichtigen Personen, welche US-Wertpapiere halten, selbst wenn diese Personen die Doppelbesteuerungsabkommen der USA in Anspruch nehmen.

In den USA unbeschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen, welche über eine direkte Kontobeziehung mit dem QI verfügen, sind demgegenüber grundsätzlich gehalten, sich dem IRS gegenüber zu offenbaren. Mit dem rechtsgültig ausgefüllten und unterzeichneten Form W-9 ermächtigt und beauftragt eine US-Person den QI, unter Offenlegung ihrer Identität spezifische Steuermeldungen gegenüber dem IRS oder der massgeblichen US-Depotstelle abzugeben (Form 1099 tax reporting). Im Gegenzug ist die betreffende US-Person berechtigt, Dividenden und Zinszahlungen auf US-Wertschriften ohne Abzug einer Quellensteuer zu beziehen, und auf den Veräusserungserlösen wird keine back-up withholding tax erhoben.

Das QIA nimmt jedoch insofern auf die Besonderheiten des Schweizer Bankgeheimnisses Rücksicht, als es unter bestimmten Voraussetzungen von der Offenlegung der Identität von US-Personen absieht.<sup>76</sup> Dabei kommen unterschiedliche Regeln zur Anwendung, je nach dem, ob

72 Eine Offshore-Gesellschaft, die in ihrem Depot US-Wertschriften hält, muss ein Form W-8BEN unterzeichnen und bezeugt damit – unter Androhung von Straffolgen – ihren Status als nicht in den USA steuerpflichtige Person (non-resident alien) und – im Sinne des US-Steuerrechts – steuerlich nutzungsberechtigte Person.

73 Vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Rz 38.

74 Der IRS hat noch eine weitere Funktion auf die QI ausgelagert: Die QI wenden für die aus den USA stammenden Kapitalerträge für Personen, die in Drittstaaten, mit denen die USA ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, steuerpflichtig sind, die Doppelbesteuerungsabkommen zwi-

schen ihrem Wohnsitzstaat und den USA direkt an. Da diese zweite Funktion für das vorliegende Arbeitspapier nicht bedeutsam ist, wird darauf im Folgenden nicht eingegangen.

75 US-Steuerpflicht in Bezug auf Erträge aus Liegenschaften oder geschäftlicher Aktivität (income effectively connected with a trade or business).

76 Sec. 6.04 QIA.

eine Kontobeziehung vor dem 1.1.2001 oder nach diesem Datum eröffnet wurde.

Bei vor Inkrafttreten des QIA eröffneten Kundenbeziehungen durften und dürfen bis heute allfällige US-Wertschriften auch für die Zeit nach dem Inkrafttreten des QIA beibehalten werden, sofern es dem QI aus rechtlichen Gründen nicht möglich ist, die Wertschriften gegen den Willen des Investors zu veräussern. Der QI hat in diesen Fällen allerdings ab dem 1.1.2001 bezüglich sämtlicher US-Wertschriften auf sämtlichen Ertragsgutschriften und auf den anfallenden Veräusserungserlösen (inkl. Rückzahlungen) die back-up withholding tax abzuführen. Das QIA sieht grundsätzlich aber keine Offenlegung der Identität der US-Personen gegen den Willen des Kunden vor. Entsprechend ist bei einer allenfalls von einem QI auf einem Form 1099 zu deklarierenden back-up withholding tax im Zusammenhang mit US-Kunden, deren Namen der QI aus Bankgeheimnisgründen nicht offenlegen kann, als Empfänger der gekürzten Leistung «unknown» anzugeben.<sup>77</sup>

Bei der Eröffnung von neuen Kundenbeziehungen mit US-Personen nach dem 1.1.2001 ist der QI verpflichtet, von diesen eine Erklärung zu verlangen, wonach sie entweder bereit sind, ein Form W-9 abzugeben, oder damit einverstanden sind, dass für sie keine US-Wertschriften gehalten werden.

Diese Sachlage führte bei den vom Amtshilfeverfahren im Fall UBS AG betroffenen Personen zur Versuchung, mittels Errichtung von Offshore-Gesellschaften, welche dem QI das Form W-8BEN zustellten, weiterhin in US-Wertschriften ohne Quellensteuerfolgen (insbesondere auf Zinserträgen und Verkaufserlösen) zu investieren, sich aber gleichzeitig der nach der ratio legis zwingenden Offenlegung gegenüber dem IRS zu entziehen. Der IRS hat aufgrund des steuerlichen Bankgeheimnisses in der Schweiz grundsätzlich keine Möglichkeiten, auf die für die Anwendung seines internen Rechts massgeblichen Informationen zuzugreifen. Er muss sich auf die gewissenhafte Arbeit einerseits der QI und andererseits der QI auditors verlassen. Das QIA und damit auch die in diesem Verfahren abgegebenen schriftlichen Erklärungen auf den einschlägigen Formularen beruhen deshalb auf einem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS, den QI, den QI auditors und den Steuerpflichtigen.

### 5.3.2 Abgabebetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft

Durch die oben<sup>78</sup> beschriebenen Vorgehensweisen haben die betroffenen US-Personen einerseits vermieden, dass die UBS AG dem IRS (über die US-Depotstelle) die Tatsache des Haltens der US-Wertschriften durch diese Personen und die daraus fliessenden Erträge gemeldet hat. Andererseits konnten sie die Steuerfolgen einer korrekten Klassifikation unter dem QIA (withholding tax auf Zinsen und back-up withholding tax auf Verkaufserlösen) vermeiden. Es ist somit zu beurteilen, ob – und wenn ja, in welchen Fällen – die Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft im spezifischen Kontext des QIA zwischen der UBS AG und dem IRS den Tatbestand des Abgabebetrugs und dergleichen iSv Art. 26 DBA-US und den dazugehörigen Vereinbarungen und der Bundesgerichtspraxis zu diesen Bestimmungen erfüllt.

Zunächst ist zu wiederholen,<sup>79</sup> dass auch im spezifischen QI-Kontext die blosser Tatsache, dass die Angaben auf dem der Identifikation der wirtschaftlich berechtigten Personen unter dem Aspekt der Bekämpfung der Geldwäscherei dienenden Form. A einerseits und die Angaben im spezifisch auf die Feststellung der steuerrechtlichen Nutzungsberechtigung ausgerichteten Form W-8BEN andererseits voneinander abweichen, das Vorliegen eines Abgabebetrugs (oder dergleichen) noch nicht zu bewirken vermag. Es ist durchaus möglich (und vom IRS auch grundsätzlich anerkannt), dass eine echte Offshore-Gesellschaft für steuerliche Zwecke als an ihren Vermögenswerten nutzungsberechtigte Person gilt, obwohl für Geldwäschereibekämpfungszwecke eine andere Person (idR der oder die Anteilinhaber/in) als wirtschaftlich endberechtigt angesehen wird. Aus steuerrechtlicher Sicht ist nicht massgeblich, dass es sich bei der Eigentümerin der Wertpapiere lediglich um eine Sitzgesellschaft iSd Terminologie der Geldwäschereigesetzgebung und -praxis handelt, sondern es ist massgeblich, ob die Offshore-Gesellschaft durch ihre Organe eigenständig und eigenverantwortlich gehandelt und die US-Person einzig von den ihr als Anteilinhaberin zustehenden Informations- und Entscheidungsrechten Gebrauch gemacht hat oder ob die Offshore-Gesellschaft bzw. deren Organe lediglich im Auftrag und auf Rechnung der hinter ihr stehenden Person als Scheingesellschaft gehandelt haben.

Bei den Gegenstand der Amtshilfeverfahren bildenden Sachverhalten fehlt der Offshore-Gesellschaft nicht nur das Nutzungsrecht für Geldwäschereizwecke, sondern auch das steuerliche Nutzungsrecht, weil die oben darge-

77 Vgl. Zirk. Qualified Intermediaries.

78 Vgl. Abschn. 5.2.2.

79 Vgl. Abschn. 5.2.1.

legten Sachverhaltselemente<sup>80</sup> alternativ oder kumulativ erfüllt sind.

Die Vorgehensweisen der betroffenen US-Personen sind deshalb, seien sie einzeln oder in Kombination verwirklicht worden, aus folgenden Gründen als arglistig iSv Art. 14 Abs. 2 VStrR<sup>81</sup> und damit als betrügerisch iSv Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-US zu qualifizieren:

1. Die betroffenen US-Personen bzw. deren Berater haben die oben beschriebenen Besonderheiten des QI-Verfahrens gezielt ausgenützt. Sie wussten, dass sowohl die UBS AG als QI als auch letztlich die mit dem QI audit betraute Wirtschaftsprüfungsfirma auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen durften, wenn sie nicht tatsächliche Kenntnis (die US-Vorschriften gebrauchen die Wendung «actual knowledge») darüber hatten, dass die Angaben in diesen Formularen inhaltlich unwahr und damit falsch waren. Die gesamte Konstruktion war somit darauf ausgerichtet, das durch das QI-System und seine Umsetzung in die Praxis begründete Vertrauensverhältnis zu missbrauchen und sich durch diese Machenschaften erhebliche US-Steuvorteile zu verschaffen. Im Licht der gesamten Umstände liegen hier besondere Machenschaften vor, die nicht nur darauf ausgerichtet waren, die normale US-Einkommensteuer der handelnden Personen zu hinterziehen, sondern den vom IRS zur Absicherung dieser Einkommensteuerpflicht eingerichteten Kontrollmechanismus bzw. das alternativ eingerichtete withholding- und back-up withholding-System gezielt auszuhebeln. Unter diesem Aspekt ist der objektive Tatbestand des Abgabebetrugs erfüllt. Diese Würdigung gilt selbst in jenen Fällen, wo Kundenberater der UBS AG mitgewirkt oder zumindest von den Machenschaften gewusst haben. Im Falle von Teilnahmehandlungen eines oder mehrerer Kundenberater der UBS AG wurden zwar nicht diese Kundenberater getäuscht; für das Institut UBS AG in seiner Funktion als QI (und damit gewissermassen als verlängerter Arm des IRS) trifft dies jedoch zu, und es wurde damit einer Verletzung des QIA ausgesetzt.
2. Wie sich aus dem Amtshilfeersuchen ergibt, sind die US-Behörden (Justice Department und Criminal Investigation Division des IRS) von einem Informanten auf den Sachverhalt aufmerksam gemacht worden. Dieser Situation haben IRS und Treasury bei den Verhandlungen über die Vereinbarung zum Informationsaustausch/DBA-US (vom 23.1.2003)

grosse Beachtung geschenkt, wie aus den Fallbeispielen 3, 4 und 5 im Anhang zur Vereinbarung hervorgeht. Zudem weist der vorliegende Fall gewisse Parallelen zum Fallbeispiel 12 auf: Auch dort verschleiern US-Steuerpflichtige durch Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften ihre Einkommensverhältnisse und finanzieren über diese Gesellschaften – unter Verwendung von auf diese Gesellschaften lautenden Kreditkarten – ihren Lebensaufwand. Wohl nicht gegeben ist jedoch, dass aktive Tathandlungen iSv Ziff. 4 lit. c der Vereinbarung begangen wurden, um die Höhe des tatsächlichen Einkommens so zu verschleiern, dass keine Steuererklärungen eingereicht werden mussten. Hingegen kommen in den vorliegenden Fällen die weiteren, oben erwähnten, erschwerenden Sachverhaltselemente im Zusammenhang mit dem systematischen Ausnützen des QI-Systems hinzu. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die zuständigen Behörden, hätten sie den hier zu beurteilenden Sachverhalt in jenem Zeitpunkt bereits gekannt, ihn ebenfalls in die Vereinbarung selbst oder in den Anhang aufgenommen hätten.

3. Der vorliegende Sachverhalt ist auch im Lichte der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-US als amtshilfefähig zu beurteilen. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Entscheid vom 10.8.2006<sup>82</sup>. Auch in diesem Fall wurde eine Offshore-Gesellschaft zwischengeschaltet, um die US-Steuerbehörden zu täuschen. Zwar ging es um Aufwendungen (Hypothekarzinsen), die nur formell an die zwischengeschaltete Gesellschaft bezahlt wurden, wirtschaftlich jedoch den dahinterstehenden Personen zugerechnet werden mussten, und es kamen qualifizierende Täuschungselemente hinzu (namentlich die Weigerung, schriftlich zu bestätigen, dass keine andere Beziehung als das Darlehensverhältnis zur Gesellschaft bestand). Es macht jedoch keinen Unterschied, ob durch die Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft, verbunden mit zusätzlichen Täuschungselementen, zu hohe Aufwendungen geltend gemacht oder Einkommensanteile verheimlicht worden sind. Aus diesem Urteil kann der allgemeine, präjudizielle Grundsatz abgeleitet werden, dass im Verhältnis zu den USA Amtshilfe gewährt werden muss, wenn US-Steuerpflichtige zum Zweck der Steuerhinterziehung eine Offshore-Gesellschaft zwischenschalten und noch zusätzliche Täuschungselemente hinzutreten. Dieser präjudizielle Grundsatz ergibt sich auch aus einem vom 12.4.2002 stammenden Urteil des Bundesge-

80 S. Abschn. 5.2.1.

81 Damit ist der Tatbestand des Abgabebetrugs gegeben, wenn die arglistig vermiedenen Steuern einen erheblichen Betrag erreicht haben. Letzteres wird in diesem Beitrag als gegeben vorausgesetzt.

82 BGer 2A.608/2005, 10.8.2006.

richts zu Art. 26 DBA-US.<sup>83</sup> Auch dort hat das Bundesgericht entschieden,<sup>84</sup> dass die Einschaltung von Offshore-Gesellschaften (im konkreten Fall: Gesellschaften mit Sitz in Hong Kong), die lediglich der Täuschung des US-Fiskus dienen und keinen wirtschaftlichen Sinn machen, im Zusammenhang mit weiteren Täuschungshandlungen (im konkreten Fall: falsche Frachtrechnungen) einen amtshilfefähigen Abgabebetrag darstellt. Dass im Fall der Kunden der UBS AG solche zusätzliche, mit den in diesem Urteil bezüglich des Unrechtsgehalts vergleichbare – jedoch im Vergleich zum Sachverhalt des Bundesgerichtsurteils vom 10.8.2006 noch qualifizierte – Täuschungselemente hinzugetreten sind, wurde vorstehend bereits dargelegt (gezielte Ausnutzung des QI-Systems unter Verwendung inhaltlich unwahrer Formulare zum Zwecke der Täuschung des QI und der QI-Revisionsstelle).

### 5.3.3 Im Rahmen des QIA: Wohl auch Steuerbetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft

#### 5.3.3.1 Im Allgemeinen

Im Form W-8BEN erklärt der Unterzeichnende, er bzw. die von ihm repräsentierte Rechtsperson sei an den in seinem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Vermögenswerten und an den daraus fliessenden Erträgen nach US-Steuerrecht nutzungsberechtigt. Im Fall von Offshore-Gesellschaften wird dieses Formular somit nicht vom US-Anteilsinhaber, sondern von den Organen dieser Gesellschaft ausgefüllt. Es wird dem withholding agent, im vorliegenden Fall der UBS AG, eingereicht. Die UBS AG konnte sich, wenn sie nicht tatsächliches Wissen darüber hatte, dass die Angaben auf dem Form W-8BEN falsch waren, auf die Richtigkeit dieser Angaben verlassen und somit davon ausgehen, dass die US-Vermögenswerte und deren Erträge der Gesellschaft, die das Form W-8BEN eingereicht hat, und nicht dem dahinterstehenden US-Anteilsinhaber steuerlich zuzurechnen waren.

Im Hinblick auf die steuerstrafrechtliche Würdigung der oben beschriebenen Fallkonstellationen<sup>85</sup> stellt sich damit zunächst die Frage, ob es sich beim Form W-8BEN um eine Urkunde iSv von Art. 186 DBG und Art. 59 StHG handelt.<sup>86</sup> Wird die Urkundenqualität des Form W-8BEN bejaht, ist die weitere Frage zu beurteilen, ob das von der Offshore-Gesellschaft abgegebene Form W-8BEN im

Sinne dieser Gesetzesbestimmung inhaltlich unwahr war.<sup>87</sup> Schliesslich ist noch zu prüfen, ob die Bescheinigung «bei einer Steuerhinterziehung zur Täuschung gebraucht» worden ist. Sind diese 3 Elemente erfüllt, liegt der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs vor.

Es wird ferner davon ausgegangen, dass die UBS AG als Institut (d. h. unabhängig von allfälligen Teilnehmehandlungen gewisser Kundenberater) bzw. der IRS in der sachgerechten Durchsetzung und Kontrolle der US-Steuer Vorschriften getäuscht worden sind, wenn ein inhaltlich unwahres Form W-8BEN vorlag.

#### 5.3.3.2 Form W-8BEN als Urkunde iSv Art. 186 DBG?

Gemäss Art. 186 DBG sind Urkunden im steuerstrafrechtlichen Sinne u. a. Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter. Damit ist zu beurteilen, ob es sich beim Form W-8BEN um eine solche «andere Bescheinigung Dritter» handelt.

Die Frage, wann eine Bescheinigung iSv Art. 186 DBG vorliegt, muss im Licht von deren Stellung im Steuerveranlagungsverfahren, in welchem Steuerdelikte typischerweise begangen werden, beurteilt werden. Dabei geht es darum zu beurteilen, ob ein Schriftstück geeignet ist, eine im Veranlagungsverfahren erhebliche Tatsache zu beweisen. Bezogen auf die hier beurteilten Sachverhalte bedeutet dies unter Berücksichtigung der Besonderheiten des QI-Verfahrens, dass das Form W-8BEN dann eine Bescheinigung iSv Art. 186 DBG ist, wenn es dazu führt, dass die UBS AG deshalb aus Transaktionen keine Steuerfolgen und Reporting-Pflichten abgeleitet hat, weil sie die Offshore-Gesellschaft und nicht den dahinterstehenden Anteilsinhaber als nutzungsberechtigt betrachtet hat. Im gegebenen Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass dies der Fall war. Mit anderen Worten: Durch die affirmative Erklärung der steuerlichen Nutzungsberechtigung mittels Form W-8BEN wurde die Bank in ihrer Annahme bestärkt, dass es sich um eine echte Vermögensverwaltungsgesellschaft mit steuerlicher Nutzungsberechtigung handelte. Entsprechend konnte die Bank als Institut davon ausgehen, dass die – gemäss internen Weisungen der UBS AG – bestehenden steuerlichen und regulatorischen Beschränkungen für «unmittelbare» Vermögensdispositionen der Anteilsinhaber mittels «U.S. jurisdictional means» nicht Anwendung fanden. Daraus ist abzuleiten, dass es sich beim Form W-8BEN um eine Bescheinigung iSv Art. 186 DBG handelt.

83 BGer 2A.551/2001, 12.4.2002.

84 Insbes. in E 5b.

85 S. Abschn. 5.2.2.

86 Da die Bestimmungen von Art. 186 DBG und Art. 59 StHG identisch sind, wird nachfolgend nur Art. 186 DBG erwähnt.

87 Es wird hier davon ausgegangen, dass die andern beiden gesetzlichen Tatbestandsmerkmale – «gefälscht» bzw. «verfälscht» – nicht gegeben waren.

Somit bleibt zu beurteilen, ob das Form W-8BEN von Dritten ausgestellt wurde oder ob es sich dabei – wenn es inhaltlich unwahr ist – um eine «blosse» schriftliche Lüge des Anteilsinhabers handelt. Das Form W-8BEN ist nicht vom Anteilsinhaber, sondern von den Organen der Offshore-Gesellschaft und damit bei formeller Betrachtungsweise von Drittpersonen ausgestellt und der UBS AG eingereicht worden. Es könnte jedoch argumentiert werden, dass diese Organe nur formell Dritte waren, während aufgrund des Auftrags- bzw. Treuhandverhältnisses, das zwischen diesen Organen und dem Anteilsinhaber bestand, die Handlungen dieser Organe steuerrechtlich dem Anteilsinhaber zuzurechnen seien und deshalb das Form W-8BEN materiell keine Bescheinigung Dritter, sondern eine eigene Erklärung des Anteilsinhabers und damit keine Urkunde sei.

Gegen diese Betrachtungsweise kann jedoch angeführt werden, dass die Frage, welches Vertragsverhältnis zwischen dem Aussteller der falschen Urkunde und dem Steuerpflichtigen besteht, für die Anwendung von Art. 186 DBG insbesondere dann, wenn dieses Vertragsverhältnis für den Fiskus nicht erkennbar ist, unerheblich sei. Massgeblich sei einzig die Tatsache, dass der Aussteller der Bescheinigung ein Dritter sei, was zur Folge hat, dass dem einschlägigen Schriftstück eine ein besonderes Vertrauensverhältnis begründende Funktion zukomme. Massgeblich für den Übergang von der verwaltungsrechtlich zu ahndenden Übertretung (Steuerhinterziehung) zum gemeinrechtlichen Vergehen (Steuerbetrug) sei der Missbrauch dieses durch eine Drittperson ausgestellten Schriftstücks. Diese Sichtweise wird z. B. im Falle des Ausstellens von Rechnungen für fiktive Leistungen, sei dies im Konzern, sei dies unter Dritten, bestätigt. Auch dort handelt der Aussteller der Rechnung im Auftrag des Steuerpflichtigen – allerdings nur bezogen auf diesen Akt –, und dennoch wird davon ausgegangen, dass es sich um eine Bescheinigung eines Dritten handelt, weil den Steuerbehörden das Auftragsverhältnis nicht bekannt ist und deshalb die Bescheinigung das besondere Vertrauensverhältnis, dessen Missbrauch die gemeinrechtliche Bestrafung rechtfertigt, begründet.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen neigt der Verfasser dieses Beitrags dazu, davon auszugehen, dass es sich beim Form W-8BEN um eine Bescheinigung Dritter iSv Art. 186 DBG handelt, auch wenn zwischen den Organen der Offshore-Gesellschaft und dem Anteilsinhaber ein Auftrags- bzw. Treuhandverhältnis besteht.

### 5.3.3.3 Inhaltlich unwahres Form W-8BEN?

Das Form W-8BEN ist dann inhaltlich unwahr iSv Art. 186 DBG, wenn im konkreten Fall, entgegen der

Angabe im Formular, nicht die Offshore-Gesellschaft, sondern der Anteilsinhaber an deren Vermögenswerten und an den daraus fliessenden Erträgen steuerlich nutzungsrechtlich ist. Wann eine Gesellschaft das Nutzungsrecht an den in ihrem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Vermögenswerten hat bzw. wann es ihr abzuschreiben ist, kann nicht in allgemein-gültiger Weise umschrieben werden. Weder in der Schweiz noch international besteht eine für alle Steuergebiete abstrakt gefasste Definition des Begriffs des Nutzungsrechts. Anerkannt ist hingegen sowohl für das schweizerische Steuerrecht als auch international, dass bei Treuhand- oder treuhandähnlichen Verhältnissen nie der Treuhänder, sondern stets der Treugeber im steuerrechtlichen Sinne nutzungsrechtlich ist. Das steuerliche Nutzungsrecht wird in ebenso klarer Weise einer Gesellschaft abgesprochen, die steuerlich gar nicht anerkannt werden kann, weil sie missbräuchlich, nur zum Zwecke der Steuervermeidung, eingeschaltet worden ist (sham company). Im Übrigen ist jedoch die Frage der Nutzungsberechtigung stets im Lichte der spezifischen anzuwendenden Rechtsnorm und häufig im konkreten Einzelfall zu beurteilen.<sup>88</sup>

Wie oben<sup>89</sup> angeführt, ist den hier zu beurteilenden Sachverhalten gemeinsam, dass die Anteilsinhaber zwar ihre Vermögenswerte auf Offshore-Gesellschaften übertragen haben, dass diese Gesellschaften jedoch aus steuerlicher Sicht nicht nutzungsrechtlich, sondern lediglich treuhänderisch für die US-Anteilsinhaber tätig oder als steuerlich überhaupt nicht zu anerkennende Gesellschaften (sham structures) zu qualifizieren waren.

### 5.3.3.4 Ergebnis

Damit kann festgehalten werden, dass grundsätzlich bei allen oben beschriebenen typisierten Sachverhaltskonstellationen<sup>90</sup> der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt ist. Eine andere Beurteilung ergäbe sich nur dann, wenn davon ausgegangen würde, das Form W-8BEN stelle keine

88 Teilweise wird die Frage des Nutzungsrechts sogar innerhalb der gleichen Steuerart und bei der gleichen Fragestellung unterschiedlich beurteilt. So spricht z. B. die ESTV bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen einer ausländischen Gesellschaft bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer das Nutzungsrecht u. U. allein deshalb ab, weil diese über eine ungewöhnlich hohe Fremdfinanzierung verfügt und weil sich daraus ergeben kann, dass ein wesentlicher Teil der DBA-begünstigten Einkünfte in Form von Zinszahlungen aus der – im Übrigen zivilrechtlich und wirtschaftlich daran zweifelsfrei berechtigten Person – abfliessen. Auf der andern Seite hat das Bundesgericht im Fall Goldmann einer Person, die im Zeitpunkt des Ertragszuflusses gar nicht mehr zivilrechtliche Eigentümerin der Aktien war, die Abkommensberechtigung und damit auch das Nutzungsrecht für einen Teil der daraus fliessenden Dividende zuerkannt (s. ASA 54 (1985/86), 386).

89 S. Abschn. 5.2.2.

90 S. Abschn. 5.2.2.

Urkunde dar, weil es aufgrund des zwischen den Organen der Offshore-Gesellschaften und deren Anteilsinhabern bestehenden Auftrags- bzw. Treuhandverhältnisses ausgefüllt worden sei und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bescheinigung Dritter, sondern eine schriftliche Lüge der Anteilsinhaber darstelle. Nach Auffassung des Verfassers dieses Beitrags gibt es jedoch gute Gründe gegen diese Beurteilung.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt das Begehen eines Steuerbetrugs auch stets ein arglistiges Vorgehen dar. Eines Rückgriffs auf das Tatbestandselement «und dergleichen» («or the like») bedarf es nicht. Die Amtshilfefähigkeit iSv Art. 26 DBA-US ist deshalb in jenen Fällen, in denen sich aus den gesamten Umständen ergibt, dass den Offshore-Gesellschaften aus steuerlicher Sicht das Nutzungsrecht abzusprechen ist, diese sich aber dennoch auf den einschlägigen Formularen als nutzungsberechtigt bezeichnet haben und zu Unrecht von den Steuervorteilen dieser Erklärungen Gebrauch gemacht haben, gegeben.

## 6 Schlussfolgerungen

1. Die von der ESTV gegenüber der UBS AG als Informationsinhaberin erlassene Editionsverfügung war rechtmässig.
2. Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA-US findet auf alle im Zusammenhang mit dem QI-System relevanten US-Steuern (Einkommensteuer, withholding tax, back-up withholding tax) Anwendung, weil die Amtshilfebestimmung für alle gemäss dem U.S. Internal Revenue Code erhobenen Bundeseinkommensteuern gilt und weil alle diese Steuern solche Steuern sind.
3. Der Beitrag von Behnisch<sup>91</sup> weist einen erheblichen Mangel auf, indem er das Problem des fehlenden Nutzungsrechts der Offshore-Gesellschaften einzig bei der Beschreibung des QI-Systems kurz erwähnt und dann nicht mehr darauf eingeht. Der Autor geht deshalb im Kern seiner Ausführungen von einem unzutreffenden Sachverhalt aus, indem er unterstellt (und dann kritisiert), dass die ESTV die Amtshilfefähigkeit der Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften, verbunden mit der Nichtdeklaration von Ausschüttungen durch die US-Personen, die an diesen Gesellschaften wirtschaftlich berechtigt sind, alleine deshalb bejaht habe, weil die Angaben auf dem schweizerischen Form. A (gemäss VSB) von den Angaben abwichen, welche die Offshore-Gesellschaften in den Form W-8BEN gemacht haben. Dies war jedoch nicht der Fall.
4. Grundsätzlich stellt die schlichte Zwischenschaltung einer Vermögensverwaltungs-Gesellschaft in einem «Steuerparadies» (Offshore-Gesellschaft) und eine nicht vollständige Deklaration der daraus erzielten Einkünfte nach schweizerischem Verständnis eine Steuerhinterziehung dar, sofern keine weiteren, aus steuerstrafrechtlicher Sicht erschwerenden Elemente hinzukommen, welche auf das Vorliegen eines Steuer- oder Abgabebetrugs schliessen lassen. Im spezifischen Kontext des QIA hingegen muss eine andere Beurteilung vorgenommen werden: Der IRS lagerte im Rahmen des QIA mit der UBS AG wesentliche Quellensteuer- und steuerliche Reporting-Funktionen auf die UBS AG aus. Die Einhaltung dieser vertraglichen Verpflichtungen wird durch die externe Prüfungsgesellschaft (QI auditor) überprüft.<sup>92</sup> Aufgrund des steuerlichen Bankgeheimnisses konnte der IRS bei der UBS AG nicht direkt Informationen einholen, sondern war auf die zuverlässige und vertragsgemässe Arbeit der UBS AG bzw. den QI-Revisionsbericht der Prüfungsgesellschaft angewiesen. Diesen Mechanismus kannten auch die betroffenen US-Steuerpflichtigen bzw. deren Berater in- und ausserhalb der UBS AG. Diese haben durch die Kombination von (i) Errichtung einer oder mehrerer Offshore-Gesellschaften, (ii) Abgabe von inhaltlich unwahren Form W-8BEN und (iii) Dispositionen über die US-Wertschriften und deren Erträge gezielt das Vertrauensverhältnis, das dem gesamten QI-System zugrunde liegt, missbraucht und die vorgesehenen Kontrollmechanismen ausgehebelt. Dies stellt ein arglistiges Handeln dar, welches den Tatbestand des Abgabebetrugs erfüllt.
5. Es bestehen auch gute Gründe dafür, den von den Beteiligten verwirklichten Sachverhalt als Steuerbetrug iSv Art. 186 DBG zu qualifizieren.
6. Der objektive Tatbestand des Steuer- oder Abgabebetrugs war in den von der Amtshilfe betroffenen Fällen erfüllt. Eines Rückgriffs auf das Tatbestandselement «und dergleichen» in Art. 26 Abs. 1 DBA-US bedarf es nicht.

<sup>92</sup> Im Rahmen des QI audit werden in erster Linie formelle Aspekte geprüft, wobei gemäss Vorgaben des IRS (agreed upon procedures) nach einem Stichprobensystem mit Zufallsgenerator vorzugehen ist. Prüfungsinhalt sind u. a. der aus der Kundendokumentation hervorgehende Steuerstatus als U.S. person oder non-resident alien, die Konformität der Dokumentation, die korrekte Anwendung der verschiedenen Quellensteuersätze und das an den IRS zu erfolgende Reporting. Die Prüfungsgesellschaft hat den massgeblichen Sachverhalt festzustellen und ihn dem IRS im Rahmen eines Sachverhaltsberichts zuzustellen.

<sup>91</sup> BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen.



7. Die Amtshilfefähigkeit war deshalb in jenen Fällen, in denen sich aus den gesamten Umständen ergibt, dass den Offshore-Gesellschaften aus steuerlicher Sicht das Nutzungsrecht abzusprechen ist, diese sich aber dennoch auf den einschlägigen Formularen als nutzungsberechtigt bezeichnet haben und zu Unrecht von den Steuervorteilen dieser Erklärungen Gebrauch gemacht haben, gegeben.

## Literatur

- BEHNISCH URS R., Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Jusletter vom 26.1.2009
- Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken, ASA online, 27.1.2009
- BREITENMOSER STEPHAN, Neuere Entwicklungen in den Bereichen der internationalen Amts- und Rechtshilfepolitik, in: Bernhard Ehrenzeller (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, Referate der Tagung vom 24.11.2004 in Olten, St.Gallen 2005, 9 ff.
- SCHWEIZER RAINER J., Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Jusletter vom 9.2.2009
- WALDBURGER ROBERT, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, FStR 2003, 295 ff.

## Berichte

- Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD, Paris März 2000

## Rechtsquellen

- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz) (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BB über die Durchführung von DBA, BB über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vom 22.6.1951), SR. 672.2
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- CEDH, Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (du 4.11.1950), RS 0.101

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Protokoll und Verständigungsvereinbarung) (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

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

EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101

IRC, U. S. Internal Revenue Code, 26 U. S. C.

IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1

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

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 2.9.1999), SR 641.20

Rechtshilfevertrag USA, Staatsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (mit Briefwechseln) (vom 25.5.1973), SR 0.351.933.6

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

Vereinbarung zum Informationsaustausch/DBA-US, Vereinbarung betreffend die Anwendung von Artikel 26 (Informationsaustausch) des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 2.10.1996 (vom 23.1.2003), [www.estv.admin.ch/d/dba/themen/dok/us-vereinb\\_d.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/dba/themen/dok/us-vereinb_d.pdf)

VpStA, Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), SR 672.201

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

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VzDBA-D, V zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vom 11.8.1971 (vom 30.4.2003), SR 672.913.610

VzDBA-E, V zum schweizerisch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 26.4.1966 (vom 6.9.2006), SR 672.933.21

VzDBA-GB, V zum schweizerisch-britischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 8.12.1977 (vom 15.10.2008), SR 672.936.71

VzDBA-N, V zum schweizerisch-norwegischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 7.9.1987 (vom 19.10.2005), 672.959.81

VzDBA-SF, V zum schweizerisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 16.12.1991 (vom 23.8.2006), SR 672.934.51

VzDBA-US, V zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61

VzDBA-ZA, V zum schweizerisch-südafrikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 8.5.2007 (vom 14.11.2007), SR 672.911.81

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, 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

ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

VSB, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 03) zwischen der Schweizerischen Bankiervereinigung («Bankiervereinigung») einerseits und den unterzeichneten Banken («Banken») andererseits (vom 2.12.2002), [www.swissbanking.org/vsb-03-140103-mit-formularen.pdf](http://www.swissbanking.org/vsb-03-140103-mit-formularen.pdf), bzw. Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 08) zwischen der Schweizerischen Bankiervereinigung («SBVg») einerseits und den unterzeichnenden Banken («Banken») andererseits (vom 7.4.2008), [www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf](http://www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf)

Zirk. Qualified Intermediaries, Zirk. Nr. 6991 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Direktionen der Mitgliedbanken – Amerikanische Quellensteuern/Qualified Intermediaries (vom 3.7.2000), Rechtsbuch I B h 53 USA

## Materialien

Botschaft IRSG, Botschaft zu einem BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen und einem BB über Vorbehalte zum Europäischen Auslieferungsbereinkommen (vom 8.3.1976), BBl 1976 II, 444 ff.

Botschaft Zusatzabkommen DBA-F, Botschaft über die Genehmigung eines Zusatzabkommens zum DBA mit Frankreich (vom 6.3.2009), BBl 2009, 1631 ff.

## Praxisanweisungen

QIA, Qualified Intermediary (Withholding) Agreement (Vorlage; s. sec. 4 Rev. Proc. 2000-12, 2000-1 C. B. 387 (QI Agreement), [www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf))

Rev. Proc. 2000-12 – Application Procedures for Qualified Intermediary Status Under Section 1441; Final Qualified Intermediary Withholding Agreement, 2000-1 C. B. 387 (QI Agreement), [www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf)

# Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (3. Teil)

Stefan Oesterhelt/Maurus Winzap

## Inhalt

*FStR 2008/4:*

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>
<b>2</b>	<b>Besteuerung von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK</b>
<b>2.1</b>	<b>Einkommens- und Gewinnsteuer</b>
<b>2.2</b>	<b>Kapitalsteuer</b>
<b>2.3</b>	<b>Emissionsabgabe</b>
<b>2.4</b>	<b>Umsatzabgabe</b>
2.4.1	Kollektive Kapitalanlagen sind keine Effekthändler
2.4.2	Kollektive Kapitalanlagen als befreite Anleger
<b>2.5</b>	<b>Verrechnungssteuer (Erhebung)</b>
2.5.1	Steuertatbestand
2.5.2	Steuersubjekt
2.5.3	Meldeverfahren für institutionelle Anleger
2.5.4	Affidavitverfahren für ausländische Anleger
<b>3</b>	<b>Besteuerung der Anleger von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK</b>
<b>3.1</b>	<b>Einkommens- und Gewinnsteuer</b>
3.1.1	Anteile im Privatvermögen
3.1.2	Anteile im Geschäftsvermögen
<b>3.2</b>	<b>Vermögenssteuer</b>
<b>3.3</b>	<b>Umsatzabgabe</b>
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
<b>3.4</b>	<b>Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen</b>
3.4.1	Inländische Anleger
3.4.2	Ausländische Anleger

*FStR 2009/1:*

<b>4</b>	<b>Immobilienfonds</b>
<b>4.1</b>	<b>Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz</b>
4.1.1	Besteuerung auf Stufe Fonds
4.1.2	Besteuerung der Anleger von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz
<b>4.2</b>	<b>Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz</b>
4.2.1	Grundstückgewinnsteuer
4.2.2	Handänderungssteuern und Grundbuchgebühren
<b>4.3</b>	<b>Umwandlung eines Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz in einen Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz</b>
<b>5</b>	<b>SICAF</b>
<b>5.1</b>	<b>Besteuerung auf Stufe SICAF</b>
5.1.1	Gewinn- und Kapitalsteuer
5.1.2	Stempelabgaben
5.1.3	Verrechnungssteuer
<b>5.2</b>	<b>Besteuerung der Anleger in SICAF</b>
5.2.1	Einkommens- und Gewinnsteuer
5.2.2	Vermögens- und Kapitalsteuer
5.2.3	Umsatzabgabe
5.2.4	Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden
<b>6</b>	<b>Nicht dem KAG unterstellte kollektive Kapitalanlagen</b>
<b>6.1</b>	<b>Anlagestiftungen</b>
6.1.1	Gewinn- und Kapitalsteuer
6.1.2	Stempelabgaben
6.1.3	Verrechnungssteuer
<b>6.2</b>	<b>Interne Sondervermögen</b>
6.2.1	Gewinn- und Kapitalsteuer
6.2.2	Stempelabgaben
6.2.3	Verrechnungssteuer
<b>6.3</b>	<b>Investmentclubs</b>
6.3.1	Gewinn- und Kapitalsteuer
6.3.2	Stempelabgaben
6.3.3	Verrechnungssteuer
<b>6.4</b>	<b>Derivate und strukturierte Produkte</b>
6.4.1	Verrechnungssteuer
6.4.2	Stempelabgaben
6.4.3	Einkommens- und Gewinnsteuer des Anlegers

In dieser Ausgabe:

<b>7</b>	<b>Ausländische kollektive Kapitalanlagen</b>	<b>8.3</b>	<b>Natürliche Person in EU-Staat als Nutzungsberechtigte</b>
<b>7.1</b>	<b>Qualifikation ausländischer kollektiver Kapitalanlagen</b>	<b>8.4</b>	<b>Bemessungsgrundlage der EU-Zinsbesteuerung</b>
7.1.1	Begriff der kollektiven Kapitalanlage	<b>8.5</b>	<b>Steuerrückbehalt</b>
7.1.2	Spezialfall: Ausländische Einanlegerfonds	<b>8.6</b>	<b>Freiwillige Offenlegung</b>
7.1.2.1	Begriff des Einanlegerfonds	<b>8.7</b>	<b>Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen</b>
7.1.2.2	Gleichstellung ausländischer Einanlegerfonds	<b>9</b>	<b>Rückforderung der Verrechnungssteuer</b>
7.1.3	Folgen der Qualifikation als kollektive Kapitalanlage	<b>9.1</b>	<b>Inländische kollektive Kapitalanlagen</b>
<b>7.2</b>	<b>Besteuerung ausländischer kollektiver Kapitalanlagen in der Schweiz</b>	9.1.1	Rückforderungsanspruch nach Art. 26 VStG
7.2.1	Gewinnsteuer	9.1.1.1	Berechtigte Anlageformen
7.2.2	Kapitalsteuer	9.1.1.2	Anspruchsvoraussetzungen
7.2.3	Verrechnungssteuer	9.1.2	Rückforderungsanspruch nach Art. 24 Abs. 2 VStG
<b>7.3</b>	<b>Besteuerung schweizerischer Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen</b>	9.1.3	Rückforderungsanspruch nach Art. 60 Abs. 1 VStV
7.3.1	Einkommens- bzw. Gewinnsteuer	9.1.4	Spezialfall: Meldeverfahren für Beteiligungen
7.3.1.1	Qualifikation ausländischer kollektiver Kapitalanlagen	<b>9.2</b>	<b>Ausländische kollektive Kapitalanlagen</b>
7.3.1.1.1	Anteile im Privatvermögen	9.2.1	Vertraglich strukturierte Fonds und Trusts
7.3.1.1.2	Anteile im Geschäftsvermögen	9.2.1.1	OECD-Musterabkommen
7.3.1.1.3	Qualifikation wichtiger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen	9.2.1.2	Spezielle staatsvertragliche Regelungen
7.3.1.1.3.1	Deutschland	9.2.2	Körperschaftlich organisierte Fonds
7.3.1.1.3.2	Frankreich	9.2.3	Personengesellschaften
7.3.1.1.3.3	Grossbritannien	9.2.3.1	OECD-Musterabkommen
7.3.1.1.3.4	Irland	9.2.3.2	Spezielle DBA-Bestimmungen
7.3.1.1.3.5	Italien	9.2.4	Rückforderungsanspruch der Investoren
7.3.1.1.3.6	Jersey, Guernsey, Britische Jungferninseln, Bermuda und Bahamas	9.2.4.1	Investoren sind im Sitzstaat der kollektiven Kapitalanlage ansässig
7.3.1.1.3.7	Kanada	9.2.4.2	Investoren sind in Drittstaat ansässig
7.3.1.1.3.8	Liechtenstein	9.2.4.3	Investoren sind in der Schweiz ansässig
7.3.1.1.3.9	Luxemburg	<b>10</b>	<b>Rückforderung ausländischer Quellensteuern</b>
7.3.1.1.3.10	Österreich	<b>10.1</b>	<b>Vertragliche Anlagefonds</b>
7.3.1.1.3.11	USA	10.1.1	OECD-Musterabkommen
7.3.1.2	Bemessungsgrundlage	10.1.2	Spezielle staatsvertragliche Regelungen
7.3.1.3	Anforderungen an das Reporting	10.1.2.1	Vereinbarungen betreffend Rückforderung der Quellensteuer
7.3.1.4	Spezialfall: Ausländische Fonds mit direktem Grundbesitz	10.1.2.2	Vereinbarungen betreffend Reduktion an der Quelle
7.3.1.4.1	Erträge aus schweizerischen Liegenschaften	<b>10.2</b>	<b>SICAV</b>
7.3.1.4.2	Erträge aus ausländischen Liegenschaften	10.2.1	OECD-Musterabkommen
7.3.2	Umsatzabgabe	10.2.2	Spezielle staatsvertragliche Regelungen
7.3.2.1	Qualifikation als steuerbare Urkunde	<b>10.3</b>	<b>KGK</b>
7.3.2.2	Übergangsbestimmung für nicht regulierte geschlossene Fonds	10.3.1	OECD-Musterabkommen
7.3.2.3	Ausgabe von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen	10.3.2	Spezielle staatsvertragliche Regelungen
7.3.2.4	Exkurs: Ausländische kollektive Kapitalanlagen als befreite Anleger	10.3.2.1	Personengesellschaften als ansässige Personen
7.3.3	Rückerstattung der Quellensteuern auf Erträgen ausländischer kollektiver Kapitalanlagen	10.3.2.2	Zwischenstaatliche Vereinbarungen
<b>7.4</b>	<b>Ausländische Derivate und strukturierte Produkte</b>	<b>10.4</b>	<b>SICAF</b>
7.4.1	Einkommens- bzw. Gewinnsteuer	<b>10.5</b>	<b>Nicht dem KAG unterstellte kollektive Kapitalanlagen</b>
7.4.2	Umsatzabgabe	10.5.1	Anlagestiftungen
<b>8</b>	<b>EU-Zinsbesteuerung</b>	10.5.2	Interne Sondervermögen, Investmentclubs und Derivate
<b>8.1</b>	<b>Erträge von kollektiven Kapitalanlagen als Zinszahlungen</b>	<b>10.6</b>	<b>Rückerstattungsanspruch der Investoren</b>
8.1.1	Allgemeine Voraussetzungen	<b>11</b>	<b>Carried Interest und Performance Fees</b>
8.1.2	Schädliche Forderungen	<b>11.1</b>	<b>Carried Interest</b>
8.1.3	Schweizerische kollektive Kapitalanlagen	<b>11.2</b>	<b>Performance Fees</b>
8.1.4	Ausländische kollektive Kapitalanlagen	<b>11.3</b>	<b>Besteuerung</b>
8.1.4.1	EU-Fonds	11.3.1	Management Fees
8.1.4.2	Fonds aus Drittstaaten		
<b>8.2</b>	<b>Schweizerische Zahlstelle</b>		

11.3.2	Salär
11.3.3	Carried Interest bzw. Performance Fees
11.3.3.1	Proportionale Gewinnbeteiligung
11.3.3.2	Überproportionale Gewinnbeteiligung
11.3.4	Sozialversicherungsabgaben
11.3.5	Gestaltungsvarianten
11.3.5.1	Darlehensmodell
11.3.5.2	2-Schienen-Modell

**Literatur****Berichte****Rechtsquellen****Materialien****Praxisanweisungen**

## 7 Ausländische kollektive Kapitalanlagen

Ausländische kollektive Kapitalanlagen sind aus Sicht des schweizerischen Steuerrechts in folgender Hinsicht von Bedeutung:

- Einkommens- bzw. Gewinnsteuern schweizerischer Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen;
- Umsatzabgabe auf Anteilen an ausländischen kollektiven Kapitalanlagen (Ausgabe der Anteile sowie Sekundärmarkttransaktionen);
- Verrechnungssteuer auf Erträgen von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen, deren tatsächlicher Sitz in der Schweiz ist;
- Gewinn- und Kapitalsteuer von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz in der Schweiz;
- Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welche auf schweizerischen Anlagen ausländischer kollektiver Kapitalanlagen erhoben wird.

### 7.1 Qualifikation ausländischer kollektiver Kapitalanlagen

Da kollektive Kapitalanlagen in der Schweiz speziellen Besteuerungsregeln unterliegen, sich diese aber je nach kollektiver Kapitalanlage unterscheiden, ist die Qualifikation ausländischer kollektiver Kapitalanlagen bedeutsam. Eine allgemein gültige Qualifikation für alle Steuerarten ist jedoch nicht möglich. Vielmehr muss für jede Steuerart aufgrund einer Auslegung der einschlägigen Rechtsnormen eine separate Qualifikation vorgenommen werden.

### 7.1.1 Begriff der kollektiven Kapitalanlage

Immerhin ist die Frage, ob überhaupt eine kollektive Kapitalanlage vorliegt, für alle Steuerarten gleichermaßen zu beantworten. Der Begriff der kollektiven Kapitalanlage hat sich dabei an der Definition der ausländischen kollektiven Kapitalanlagen von Art. 119 KAG zu orientieren.<sup>388</sup> Die dort verwendete Definition stellt auf den Zweck ab. Erfüllt eine ausländische kollektive Kapitalanlage die Definition von Art. 119 KAG, wird sie steuerlich als kollektive Kapitalanlage behandelt. Dies ist selbst dann der Fall, wenn sie schliesslich nicht dem KAG untersteht, beispielsweise weil sie gemäss Art. 120 KAG nicht öffentlich bzw. ausschliesslich an qualifizierte Anleger iSv Art. 10 Abs. 3 KAG vertrieben wird.

Nach der Praxis der ESTV liegt immer dann eine kollektive Kapitalanlage vor, wenn einer der 3 folgenden Tests (alternativ) erfüllt ist:<sup>389</sup>

1. Die ausländische Anlageform ist in der Schweiz gemäss Art. 120 KAG von der FINMA zum Vertrieb zugelassen. Da gemäss Art. 120 KAG nur kollektive Kapitalanlagen, welche die Legaldefinition von Art. 119 KAG erfüllen, genehmigungsfähig sind,<sup>390</sup> kommt diesem Kriterium gegenüber Test 3 (Zweck der kollektiven Kapitalanlage) keine eigenständige Bedeutung zu.
2. Die ausländische Anlageform untersteht im Ausland einer anerkannten Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen.<sup>391</sup> Dieses Kriterium knüpft immer noch an Art. 44 Abs. 2 AFG an. Da Art. 119 KAG keine entsprechende Bestimmung mehr enthält, ist fraglich, ob dieses Kriterium nach neuem Recht noch sachgerecht ist. Bei Einanlegerfonds ist dieser Test zumindest für die Zwecke der direkten Bundessteuer – im Gegensatz zur Umsatzabgabe – nicht relevant.<sup>392</sup>

388 Bis zum 31.12.2006 lehnte sich die ESTV bei ihrer Qualifikation an die Legaldefinition von Art. 44 AFG an.

389 S. KS KAG/VStG und StG Ziff. 3.1.1; KS KAG/DBS Ziff. 4.6.1.

390 Vgl. COMTESSE/FISCHER/STUPP, Art. 120 KAG N 8.

391 Derzeit wird die Aufsicht folgender Jurisdiktionen akzeptiert: Australien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Aruba, Bahamas, Belgien, Bermuda, Britische Jungferninseln, Bulgarien, Kaimaninseln, Cookinseln, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Gibraltar, Griechenland, Grossbritannien, Guernsey, Hongkong, Irland, Island, Isle of Man, Italien, Japan, Jersey, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Mauritius, Monaco, Montserrat, Niederlande, Niederländische Antillen, Norwegen, Österreich, Panama, Polen, Portugal, Rumänien, San Marino, Schweden, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, St. Vincent und die Grenadinen, Tschechische Republik, Turks- und Caicosinseln, Ungarn, Zypern und USA (s. KS KAG/VStG und StG Ziff. 5.6 Anhang V; KS KAG/DBS Anhang II). Diese Liste ist jedoch nicht abschliessend und wird von der ESTV laufend ergänzt (s. KS KAG/VStG und StG Ziff. 3.1.1.1; KS KAG/DBS Ziff. 4.6.2).

392 S. dazu unten, Abschn. 7.1.2.

3. Die ausländische Anlageform hat die kollektive Kapitalanlage zum Zweck. Ob dies der Fall ist, kann bloss aufgrund von Indizien im Einzelfall ermittelt werden. Für einen solchen Zweck sprechen nach der Praxis der ESTV etwa die beschränkte Laufzeit der Anlageform, das Vorhandensein eines Offering Memorandum, keine oder sehr eingeschränkte Mitbestimmungsrechte des Anlegers, die Berichterstattung (Reporting) erfolgt auf gleiche Weise wie bei beaufsichtigten kollektiven Kapitalanlagen sowie die Tatsache, dass die Anlageform über die typischen Funktionsträger wie Investment-Manager, Depotbank etc. verfügt.<sup>393</sup>

Mit anderen Worten gilt eine ausländische Anlageform immer dann als kollektive Kapitalanlage im Sinne der Normen des schweizerischen Steuerrechts, wenn entweder die *lex causae* (Recht am Sitz der kollektiven Kapitalanlage) oder die *lex fori* (schweizerisches Recht) die ausländische Anlageform als kollektive Kapitalanlage behandelt.

## 7.1.2 Spezialfall: Ausländische Einanlegerfonds

### 7.1.2.1 Begriff des Einanlegerfonds

Besondere Fragen im Hinblick auf die Qualifikation als kollektive Kapitalanlage weisen die Einanlegerfonds auf. Rein begrifflich scheinen Einanlegerfonds dem Konzept der kollektiven Kapitalanlage zu widersprechen. Dennoch sind nach KAG inländische offene kollektive Kapitalanlagen für einen einzigen Anleger (Einanlegerfonds) gemäss Art. 7 Abs. 3 KAG iVm Art. 5 Abs. 1 KKV für folgende Anleger zulässig:

- Einrichtungen oder Hilfseinrichtungen der beruflichen Vorsorge iSv Art. 2 Abs. 2 lit. a KAG;
- beaufsichtigte Lebensversicherungen;
- steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen.

Dabei kann die FINMA den Anwendungsbereich für Einanlegerfonds erweitern.<sup>394</sup> Die ESTV ist mit der FINMA diesbezüglich übereingekommen, dass die ESTV in einem solchen Fall einbezogen wird. Hintergrund der Akzeptanz von Einanlegerfonds in diesen Fällen ist, dass der Fonds zwar formal einen einzigen Anleger aufweist, dieser jedoch ökonomisch eine Vielzahl von Endbegünstigten umfasst (Destinatärtheorie).<sup>395</sup>

Ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 5 KKV muss eine inländische kollektive Kapitalanlage mindes-

tens 5 Anleger aufweisen.<sup>396</sup> Dadurch soll nach Auffassung der Botschaft verhindert werden, dass das Institut der kollektiven Kapitalanlage für steuerlich motivierte Strukturen missbraucht wird.<sup>397</sup> Alle kollektiven Kapitalanlagen mit weniger als 5 Anlegern gelten somit als Einanlegerfonds.

### 7.1.2.2 Gleichstellung ausländischer Einanlegerfonds

Aufgrund der oben dargestellten und von der ESTV publizierten Gleichstellungsregeln muss ein ausländischer Einanlegerfonds immer dann einer kollektiven Kapitalanlage gleichgestellt werden, wenn dieser im Ausland einer Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen untersteht. Dabei kann es keine Rolle spielen, ob der ausländische Einanlegerfonds den Anforderungen von Art. 5 KKV entspricht und somit nach schweizerischem Recht zulässig wäre. Mithin müssen beispielsweise Einanlegerfonds von Sachversicherungen, welche gemäss Art. 5 KKV unzulässig sind, als kollektive Kapitalanlagen behandelt werden, wenn sie im Ausland der Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen unterstehen.

Die ESTV fühlt sich jedoch nur für die Zwecke der Umsatzabgabe an die Genehmigung des ausländischen Sitzstaates gebunden.<sup>398</sup> Für die Zwecke der Einkommens- und Gewinnsteuer der Anleger sollen dagegen nur solche ausländische Einanlegerfonds als kollektive Kapitalanlagen akzeptiert werden, die den Anforderungen von Art. 5 KKV entsprechen.<sup>399</sup> Da diese Praxis der Akzeptanz der Qualifikation der *lex causae* widerspricht, sollte sie jedoch nach der hier vertretenen Auffassung zurückhaltend angewendet werden und auf Fälle beschränkt sein, in denen die Akzeptanz des ausländischen Einanlegerfonds zu einer Steuerumgehung führen würde.

### 7.1.3 Folgen der Qualifikation als kollektive Kapitalanlage

Die Qualifikation einer ausländischen Anlageform als kollektive Kapitalanlage hat folgende Konsequenzen:

Für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer der Anleger:

- Handelt es sich um eine juristische Person, führt die Qualifikation als kollektive Kapitalanlage dazu, dass diese als steuerlich transparent angesehen wird, wenn die Anlageform den Anlegern mindestens jähr-

393 S. KS KAG/VStG und StG Ziff. 3.1.1; KS KAG/DBS Ziff. 4.6.1.

394 Art. 5 Abs. 2 KKV.

395 RAYROUX, Art. 7 KAG N 18.

396 Dies gilt nicht nur für die KGK (für die Art. 5 Abs. 3 KKV vorschreibt, dass spätestens 1 Jahr nach der Lancierung mindestens 5 Kommanditäre beteiligt sein müssen), sondern nach ständiger Praxis der FINMA für alle Formen der kollektiven Kapitalanlage (vgl. RAYROUX, Art. 7 KAG N 10).

397 Botschaft KAG, 6418.

398 S. KS KAG/VStG und StG Ziff. 3.1.1.1.

399 S. KS KAG/DBS Ziff. 4.6.2.

lich ein Rückgaberecht der Anteile zum Nettoinventarwert gewährt. (Gilt eine solche Anlageform dagegen nicht als kollektive Kapitalanlage, wird sie steuerlich als intransparent behandelt, und nur die Ausschüttungen – nicht aber die thesaurierten Gewinne – werden beim in der Schweiz ansässigen Anleger besteuert.)

- Handelt es sich nicht um eine juristische Person, führt die Qualifikation als kollektive Kapitalanlage dazu, dass die Anlageform für die Zwecke der Einkommenssteuer akzeptiert wird. (Gilt eine nicht inkorporierte ausländische Anlageform dagegen nicht als kollektive Kapitalanlage, werden die von ihr gehaltenen Vermögenswerte für die Zwecke der Einkommenssteuer den Anteilsinhabern direkt zugerechnet.)

Für die Zwecke der Umsatzabgabe:

- Die Qualifikation als kollektive Kapitalanlage führt dazu, dass diese als befreiter Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. c StG gilt.
- Im Gegenzug führt die Qualifikation als kollektive Kapitalanlage dazu, dass die Ausgabe von Anteilen gemäss der Praxis der ESTV der Umsatzabgabe unterliegt. (Gilt eine inkorporierte ausländische Anlageform dagegen nicht als kollektive Kapitalanlage, ist die Ausgabe von Anteilen gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. f StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Die Ausgabe von Anteilen an nicht inkorporierten Anlageformen, welche nicht als kollektive Kapitalanlagen gelten, unterliegt mangels Steuertatbestands nicht der Umsatzabgabe.)

## 7.2 Besteuerung ausländischer kollektiver Kapitalanlagen in der Schweiz

### 7.2.1 Gewinnsteuer

Ausländische kollektive Kapitalanlagen sind Subjekt der Gewinnsteuer in der Schweiz, wenn sie in der Schweiz belegene Grundstücke direkt im Fondsvermögen halten. Sie sind gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG für die Erträge aus direktem Grundbesitz beschränkt steuerpflichtig.

Ausländische kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz in der Schweiz werden analog zu schweizerischen kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz wie übrige juristische Personen besteuert, wenn sie gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK vergleichbar sind. Sind sie dagegen mit einer SICAF vergleichbar, unterliegen sie wie Kapitalgesellschaften der Gewinnsteuer. Ausländische kollektive Kapitalanlagen sind dann einer SICAF vergleichbar, wenn es sich dabei um inkorporierte Fonds handelt, deren Anleger keinen Rechts-

anspruch auf Rückgabe der Anteile zum Nettoinventarwert haben und somit als geschlossene Fonds gelten.<sup>400</sup> Ein Anspruch auf Rückgabe besteht nach der Praxis der ESTV immer dann, wenn mindestens ein einmaliges Rückgaberecht pro Jahr vorgesehen ist, wobei eine Lock-up-Periode von maximal 5 Jahren akzeptiert wird.<sup>401</sup>

Werden ausländische kollektive Kapitalanlagen für ihren schweizerischen Grundbesitz als übrige juristische Personen besteuert, unterliegen sie im Bund einer ermässigten Gewinnsteuer von 4,25 %.<sup>402</sup> Die Regelungen in den Kantonen sind unterschiedlich.<sup>403</sup>

Ausländische kollektive Kapitalanlagen, welche keinen schweizerischen Grundbesitz (direkt) im Fondsvermögen halten, sind in der Schweiz nicht gewinnsteuerpflichtig.

### 7.2.2 Kapitalsteuer

Ausländische kollektive Kapitalanlagen unterliegen für den schweizerischen Grundbesitz, der direkt im Fondsvermögen ist, im Kanton gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG iVm Art. 29 StHG der Kapitalsteuer.<sup>404</sup>

### 7.2.3 Verrechnungssteuer

Die Erträge einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage unterliegen der Verrechnungssteuer, wenn diese von einem Verrechnungssteuerinländer gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG ausgegeben wird. Als Inländer gelten dabei auch Personen, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben.<sup>405</sup>

Der in Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG vorgesehenen Tatbestandsvariante, wonach die Erträge von «Anteilen, welche von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegeben werden», ebenfalls der Verrechnungssteuer unterliegen, kommt nach der hier vertretenen Auffassung seit dem 1.1.2007 keine Bedeutung mehr zu.<sup>406</sup>

Ist eine ausländische kollektive Kapitalanlage gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG Verrechnungssteuerinländerin, muss diese qualifiziert werden. Ist sie einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK vergleichbar, unterliegt sie der Besteuerungsregel von Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG. Handelt es sich dagegen um eine inkorporier-

400 S. Art. 9 Abs. 2 KAG.

401 KS KAG/DBS Ziff. 4.6.2.

402 Art. 72 DBG.

403 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.1.2.

404 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.2.

405 S. dazu vorne, Abschn. 2.5.1.1.3.

406 S. dazu vorne, Abschn. 2.5.1.1.2.

te, geschlossene kollektive Kapitalanlage,<sup>407</sup> ist sie einer SICAF vergleichbar und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG.<sup>408</sup>

### 7.3 Besteuerung schweizerischer Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen

#### 7.3.1 Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

##### 7.3.1.1 Qualifikation ausländischer kollektiver Kapitalanlagen

###### 7.3.1.1.1 Anteile im Privatvermögen

Einkünfte ausländischer kollektiver Kapitalanlagen werden beim in der Schweiz ansässigen Anleger als Einkommen bzw. Gewinn besteuert. Hält der Anleger die Anteile im Privatvermögen, muss festgestellt werden, ob die Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG zur Anwendung gelangt oder ob Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG einschlägig ist.

Die Qualifikation der ausländischen kollektiven Kapitalanlage erfolgt nach der hier vertretenen Auffassung durch die Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG, und nicht aufgrund der Gleichstellungsregel von Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 154 IPRG.<sup>409</sup> Die Einkünfte ausländischer kollektiver Kapitalanlagen sind demnach nach Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparent) zu besteuern, wenn sie wirtschaftlich den Einkünften von vertraglichen Anlagefonds, SICAV bzw. KGK gleichzustellen sind.<sup>410</sup> Dabei ist neben der rechtlichen Ausgestaltung der ausländischen kollektiven Kapitalanlage insbesondere auch die Besteuerung in deren Sitzstaat zu berücksichtigen.<sup>411</sup>

Nach der Praxis der ESTV steht die zivilrechtliche Ausgestaltung der ausländischen kollektiven Kapitalanlage

im Vordergrund. Ist eine ausländische kollektive Kapitalanlage inkorporiert und haben die Anleger keinen jährlichen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihre Anteile zum Nettoinventarwert, ist sie einer SICAF vergleichbar und untersteht somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Kapitalanlagen) und nicht derjenigen von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Kapitalanlagen). In allen anderen Fällen werden die Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG besteuert.

Ist eine ausländische kollektive Kapitalanlage mit einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK vergleichbar und unterliegt sie somit der Besteuerungsregel nach Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG, werden beim in der Schweiz ansässigen Anleger die ausgeschütteten Erträge und – liegt ein Thesaurierungsfonds vor – die zurückgehaltenen (thesaurierten) Gewinne jährlich besteuert. Die entsprechenden Beträge können der von der ESTV jährlich publizierte Kursliste HB entnommen werden. Qualifiziert sich eine ausländische kollektive Kapitalanlage als Ausschüttungsfonds, sind nach der hier vertretenen Auffassung beim in der Schweiz ansässigen Anteilinhaber bloss die Ausschüttungen, nicht aber die gutgeschriebenen Erträge zu besteuern. Als Ausschüttungsfonds qualifiziert sich eine ausländische kollektive Kapitalanlage immer dann, wenn sie gemäss den Basisdokumenten verpflichtet ist, mindestens 70 % des Nettoertrags (inkl. vorgetragene Erträge aus früheren Rechnungsjahren) auszuschütten.<sup>412</sup>

###### 7.3.1.1.2 Anteile im Geschäftsvermögen

Werden die Anteile an der ausländischen kollektiven Kapitalanlage vom in der Schweiz ansässigen Anleger im Geschäftsvermögen gehalten, unterliegen sie der Besteuerungsregel nach Art. 18 DBG (natürliche Personen) bzw. Art. 58 DBG (juristische Personen). Die Unterscheidung in transparente kollektive Kapitalanlagen (iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG) und intransparente kollektive Kapitalanlagen (iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) erfolgt jedoch analog mit denselben Konsequenzen wie bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen.<sup>413</sup> Ist ein ausländischer Thesaurierungsfonds mit einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK vergleichbar, sind auch die zurückgehaltenen Erträge erfolgswirksam zu verbuchen und zu versteuern. Ist eine ausländische kollektive Kapitalanlage einer SICAF vergleichbar, sind nur die Ausschüttungen erfolgswirksam zu verbuchen und zu versteuern. Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die Anteile im Wert von mindestens

407 Als geschlossen gilt eine kollektive Kapitalanlage, wenn die Anleger nicht mindestens jährlich einen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihrer Anteile zum Nettoinventarwert haben, wobei eine 5-jährige Lockup-Periode unschädlich ist (s. KS KAG/DBS Ziff. 4.6.2).

408 Zu den damit verbundenen Konsequenzen s. vorne, Abschn. 5.1.3.

409 Art. 49 Abs. 3 DBG bezieht sich bloss auf die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlage selbst, nicht auf jene ihrer Anleger (a. A. Hess, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondähnlichen Instrumente sowie deren Anteilinhaber in der Schweiz, 399 ff.). Das KS KAG/DBS scheint jedoch ebenfalls von einer Gleichstellung aufgrund von Art. 49 Abs. 3 DBG auszugehen (KS KAG/DBS Ziff. 4.6.2).

410 Der Begriff «Einkünfte aus kollektiven Kapitalanlagen» von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG ist eine Norm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten. Insofern kann es für die Zwecke der Einkommenssteuer nicht allein auf die zivilrechtliche Ausgestaltung der ausländischen kollektiven Kapitalanlage ankommen.

411 Unterliegt die ausländische kollektive Kapitalanlage im Sitzstaat der Gewinnsteuer, sollte sie beim schweizerischen Anleger idR nicht unter die Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG fallen.

412 S. dazu vorne, Abschn. 2.5.1.2.1.

413 S. dazu vorne, Abschn. 3.1.2.



CHF 2 Mio.<sup>414</sup> an einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage hält, welche einer SICAF vergleichbar ist, kann zudem den Beteiligungsabzug gemäss Art. 69 f. DBG geltend machen.

### 7.3.1.1.3 Qualifikation wichtiger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen

Ob eine ausländische kollektive Kapitalanlage der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) oder der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung) unterliegt, ist nach der Praxis der ESTV aufgrund der zivilrechtlichen Ausgestaltung der entsprechenden kollektiven Kapitalanlagen zu entscheiden. Entsprechend werden die nachfolgenden ausländischen kollektiven Kapitalanlagen<sup>415</sup> für die in der Schweiz ansässigen Anleger wie folgt besteuert:

#### 7.3.1.1.3.1 Deutschland

- Der *Investmentfonds* ist ein vertraglicher Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit und wird somit wie ein vertraglicher Anlagefonds iSv Art. 25 KAG nach der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) besteuert.
- Die *Investmentaktiengesellschaft mit variablem Kapital* ist eine offene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform, welche wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.
- Die *Investmentaktiengesellschaft mit fixem Kapital* ist eine geschlossene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform und unterliegt somit der gleichen Besteuerung wie eine SICAF iSv Art. 110 KAG (intransparente Besteuerung nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

#### 7.3.1.1.3.2 Frankreich

- Der *fonds commun de placement (FCP)* ist ein vertraglicher Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit und wird somit wie ein vertraglicher Anlagefonds iSv Art. 25 KAG nach der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) besteuert.
- Die *société d'investissement à capital variable (SICAV)* ist eine offene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform, welche wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

#### 7.3.1.1.3.3 Grossbritannien

- Die *open ended investment company (OEIC)* ist eine offene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform, welche wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.
- Der *authorised unit trust (AUT)* ist eine offene, als Trust ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).
- Der *investment trust (IT)* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform, welcher einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.
- Der *venture capital trust (VCT)* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform für Risikokapital, welche einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.
- Die *limited partnership (LP)* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform, welche – wenn es sich dabei um eine kollektive Kapitalanlage handelt<sup>416</sup> – einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

#### 7.3.1.1.3.4 Irland

- Der *common contractual fund (CCF)* ist ein vertraglicher Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit und wird somit wie ein vertraglicher Anlagefonds iSv Art. 25 KAG nach der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) besteuert.
- Die *variable capital company (VCC)* ist eine offene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform, welche wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.
- Der *unit trust* ist eine offene, als Trust ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).
- Die *investment limited partnership* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform, welche einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20

414 Ab 1.1.2011: CHF 1 Mio.

415 S. dazu die Übersicht bei KAPALLE, vor Art. 1 KAG N 1218.

416 Dies ist dann der Fall, wenn einer der in Abschn. 7.1.1 beschriebenen Tests erfüllt ist.

Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

#### 7.3.1.1.3.5 Italien

- *Fondi comuni di investimento* sind vertragliche Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit und werden somit wie vertragliche Anlagefonds iSv Art. 25 KAG nach der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) besteuert.
- Die *SICAV* ist eine offene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform, welche wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

#### 7.3.1.1.3.6 Jersey, Guernsey, Britische Jungferninseln, Bermuda und Bahamas

- Der *unit trust* ist eine offene, als Trust ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).
- Die *investment company*<sup>417</sup> ist eine offene oder geschlossene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform. Ist die *investment company* offen, unterliegt sie wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung). Ist sie geschlossen (d. h., haben die Anleger kein mindestens jährliches Rückgaberecht ihrer Anteile zum NAV), ist sie einer SICAF iSv Art. 110 KAG vergleichbar und unterliegt der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung).
- Die *limited partnership* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform, welche – wenn es sich dabei um eine kollektive Kapitalanlage handelt<sup>418</sup> – einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

#### 7.3.1.1.3.7 Kanada

- Der *mutual fund trust* ist eine offene, als Trust ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).
- Der *unit trust* ist eine offene, als Trust ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unter-

liegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).

- Die *mutual fund corporation* ist eine offene oder geschlossene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform. Ist die *mutual fund corporation* offen, unterliegt sie wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung). Ist sie geschlossen (d. h., haben die Anleger kein mindestens jährliches Rückgaberecht ihrer Anteile zum NAV), ist sie einer SICAF iSv Art. 110 KAG vergleichbar und unterliegt der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung).
- Die *partnership* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform, welche – wenn es sich dabei um eine kollektive Kapitalanlage handelt<sup>419</sup> – einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

#### 7.3.1.1.3.8 Liechtenstein

Die *Treuhänderschaft* ist eine offene, vertraglich ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).

#### 7.3.1.1.3.9 Luxemburg

- Der *fonds commun de placement (FCP)* ist ein vertraglicher Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit und wird somit wie ein vertraglicher Anlagefonds iSv Art. 25 KAG nach der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) besteuert.
- Die *société d'investissement à capital variable (SICAV)* ist eine offene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform, welche wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.
- Die *société d'investissement à capital fixe (SICAF)* ist eine geschlossene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform<sup>420</sup> und unterliegt somit der gleichen Besteuerung wie eine SICAF iSv Art. 110 KAG (intransparente Besteuerung nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).<sup>421</sup>

417 Auf den Britischen Jungferninseln (British Virgin Islands, BVI) und den Bahamas: Company.

418 Dies ist dann der Fall, wenn einer der in Abschn. 7.1.1 beschriebenen Tests erfüllt ist.

419 Dies ist dann der Fall, wenn einer der in Abschn. 7.1.1 beschriebenen Tests erfüllt ist.

420 Eine SICAF luxemburgischen Rechts kann entweder als *société anonyme (SA)*, als *société en commandite par actions (SCA)* oder als *société à responsabilité limitée (SARL)* ausgestaltet werden.

421 Würde man für die Qualifikation nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung, sondern auf die Besteuerung der Anlageform

- Die *société d'investissement à capital risque (SICAR)* ist eine geschlossene Anlageform, welche für die Anlage von Risikokapital geschaffen wurde. Zivilrechtlich kann sie als Personengesellschaft<sup>422</sup> oder körperschaftlich<sup>423</sup> ausgestaltet sein. Ist die SICAR als Personengesellschaft ausgestaltet, ist sie einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar und unterliegt der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG. Ist sie dagegen körperschaftlich ausgestaltet, ist sie mit einer SICAF iSv Art. 110 KAG vergleichbar und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung).

#### 7.3.1.1.3.10 Österreich

Der *Investmentfonds (Kapitalanlagefonds)* ist ein vertraglicher Anlagefonds ohne Rechtspersönlichkeit und wird somit wie ein vertraglicher Anlagefonds iSv Art. 25 KAG nach der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) besteuert.

#### 7.3.1.1.3.11 USA

- Die *regulated investment company (RIC)* ist eine offene oder geschlossene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform. Ist die RIC offen, unterliegt sie wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung). Ist sie geschlossen (d. h., haben die Anleger kein mindestens jährliches Rückgaberecht ihrer Anteile zum NAV), ist sie einer SICAF iSv Art. 110 KAG vergleichbar und unterliegt der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung).
- Der *unit investment trust* ist eine offene, als Trust ausgestaltete Anlageform ohne Rechtspersönlichkeit und unterliegt somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung).
- Die *partnership* ist eine geschlossene, als Personengesellschaft ausgestaltete Anlageform, welche – wenn es sich dabei um eine kollektive Kapitalanlage handelt<sup>424</sup> – einer KGK iSv Art. 98 KAG vergleichbar ist und somit der Besteuerungsregel von Art. 20

Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung) unterliegt.

- Die *limited liability company (LLC)* ist eine offene oder geschlossene, körperschaftlich ausgestaltete Anlageform. Handelt es sich bei der LLC um eine kollektive Kapitalanlage<sup>425</sup> und ist sie offen ausgestaltet, unterliegt sie wie eine SICAV iSv Art. 36 KAG der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (transparente Besteuerung). Ist sie geschlossen (d. h., haben die Anleger kein mindestens jährliches Rückgaberecht ihrer Anteile zum NAV), ist sie einer SICAF iSv Art. 110 KAG vergleichbar und unterliegt der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (intransparente Besteuerung).

#### 7.3.1.2 Bemessungsgrundlage

Wird eine ausländische kollektive Kapitalanlage für die Zwecke der schweizerischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer transparent behandelt und unterliegt sie somit der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG, muss festgestellt werden, ob es sich dabei um eine ausschüttende oder thesaurierende kollektive Kapitalanlage handelt. Die Unterscheidung hat analog zum schweizerischen Recht zu erfolgen: Ist in den Basisdokumenten eine Verpflichtung zur Ausschüttung von mindestens 70 % des Nettoertrags enthalten, gilt die Anlage als Ausschüttungsfonds, andernfalls als Thesaurierungsfonds.<sup>426</sup> Die Bemessungsgrundlage ist dabei analog zu den entsprechenden schweizerischen kollektiven Kapitalanlagen zu ermitteln.

Ausgeschüttete oder gutgeschriebene Erträge, welche auf Kapitalgewinne zurückzuführen sind, werden ebenfalls von der Bemessungsgrundlage ausgenommen, wenn die entsprechenden Anteile im Privatvermögen gehalten werden.<sup>427</sup> Zum Spezialfall der Erträge aus direktem Grundbesitz von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen s. unten, Abschn. 7.3.1.4.

#### 7.3.1.3 Anforderungen an das Reporting

Eine grosse Bedeutung kommt mit Bezug auf ausländische kollektive Kapitalanlagen dem Reporting zu. Das KS Nr. 25 der ESTV (KS KAG/DBS) schreibt die diesbezüglich erforderlichen Massnahmen vor. Zu begrüssen ist dabei insbesondere, dass ausländische Abschlüsse,

im Sitzstaat abstellen, müsste die luxemburgische SICAF dagegen transparent besteuert werden. Analog zum luxemburgischen FCP bzw. zur luxemburgischen SICAV unterliegt die SICAF in Luxemburg nämlich keiner Gewinnsteuer.

422 In der Rechtsform einer *société en commandite simple (SCS)*.

423 In der Rechtsform einer *société anonyme (SA)*, als *société en commandite par actions (SCA)* oder als *société à responsabilité limitée (SARL)*.

424 Dies ist dann der Fall, wenn einer der in Abschn. 7.1.1 beschriebenen Tests erfüllt ist.

425 Dies ist dann der Fall, wenn einer der in Abschn. 7.1.1 beschriebenen Tests erfüllt ist.

426 S. dazu vorne, Abschn. 2.5.1.2.1. Diesbezüglich unpräzise das KS KAG/DBS Ziff. 4.6.3: «Nimmt die ausländische kollektive Kapitalanlage Ausschüttungen vor, so qualifiziert sich diese für Schweizer Steuerzwecke als ausschüttende kollektive Kapitalanlage; andernfalls als thesaurierende oder gemischte kollektive Kapitalanlage.»

427 S. dazu vorne, Abschn. 3.1.1.1.2 und 3.1.2.

welche nach anerkannten Rechnungslegungs-Grundsätzen erstellt und von einer externen Revisionsgesellschaft überprüft wurden, für schweizerische Einkommens- und Gewinnsteuerzwecke ausreichend sind.<sup>428</sup>

Mit Bezug auf die praktisch bedeutsamen fund-of-funds-Strukturen muss Transparenz nur bis auf Stufe Zielfonds hergestellt werden, selbst wenn dieser wiederum ein fund of funds ist.<sup>429</sup> Mit anderen Worten werden nur die obersten 3 Stufen der fund-of-funds-Struktur transparent behandelt.<sup>430</sup>

### 7.3.1.4 Spezialfall: Ausländische Fonds mit direktem Grundbesitz

#### 7.3.1.4.1 Erträge aus schweizerischen Liegenschaften

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG sind die Erträge aus direktem Grundbesitz von kollektiven Kapitalanlagen beim Anleger von der Bemessungsgrundlage ausgenommen.<sup>431</sup> In dem Umfang, in dem ausländische kollektive Kapitalanlagen direkt schweizerische Liegenschaften halten und diesbezüglich in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig werden, müssen die in der Schweiz ansässigen Investoren ebenfalls von der Freistellung der Erträge aus direktem Grundbesitz nach Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG profitieren können. Hierzu muss aber die Ertragskomponente, welche auf direkten Liegenschaftsbesitz zurückzuführen ist, von der ausländischen kollektiven Kapitalanlage separat ausgewiesen werden.<sup>432</sup>

Diese Regelung gilt freilich nur für den Fall, dass der ausländische Immobilienfonds (i) eine kollektive Kapitalanlage und (ii) einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen vergleichbar ist. Ausländische inkorporierte Immobilienfonds, die ihren Investoren nicht mindestens jährlich ein Rückgaberecht ihrer Anteile zum

Nettoinventarwert gewähren und somit einer SICAF vergleichbar sind, werden wie eine SICAF behandelt.

#### 7.3.1.4.2 Erträge aus ausländischen Liegenschaften

Weniger klar ist die Situation mit Bezug auf die Erträge einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche auf direkten ausländischen Immobilienbesitz zurückzuführen sind. Die Verwaltungspraxis ist diesbezüglich der Auffassung, dass solche Einkünfte beim schweizerischen Anleger zu versteuern seien.<sup>433</sup> Da bei inländischen kollektiven Kapitalanlagen auch die Erträge, welche auf ausländischen direkten Grundbesitz zurückzuführen sind, freigestellt werden,<sup>434</sup> geht es u. E. nicht an, hier generell die Freistellung zu verweigern.

Da als real estate investment trust (REIT) ausgestaltete Fonds mit direktem Grundbesitz im Gegensatz zur schweizerischen kollektiven Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz steuerlich transparent behandelt werden,<sup>435</sup> würde eine generelle Freistellung der Erträge von REIT beim in der Schweiz ansässigen Investor zu einer systemfremden doppelten Nichtbesteuerung führen. Daher muss nach der hier vertretenen Auffassung bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz wie folgt unterschieden werden:

- Erträge aus im Sitzstaat des ausländischen Fonds gelegenen Liegenschaften sind beim schweizerischen Anleger dann von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, wenn der ausländische Fonds im Sitzstaat diesbezüglich gewinnsteuerpflichtig ist. Dies ist bei einem REIT jeweils nicht der Fall.
- Erträge aus in Drittstaaten belegenen Liegenschaften eines ausländischen Fonds sind beim schweizerischen Anleger stets von der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Dies ergibt sich daraus, dass bei einer schweizerischen kollektiven Kapitalanlage Erträge aus in Drittstaaten belegenen Liegenschaften ebenfalls von der Bemessungsgrundlage ausgenommen sind, obwohl sie bei der schweizerischen kollektiven Kapitalanlage keiner Besteuerung unterliegen.<sup>436</sup> In-

428 S. KS KAG/DBS Ziff. 4.6.3 («nach einem anerkannten GAAP»).

429 Damit nach der Praxis der ESTV eine fund-of-funds-Struktur vorliegt, welche von dieser Regelung profitieren kann, muss der master fund (idR, aber nicht zwingend über feeder funds) in mindestens 5 verschiedene Zielfonds oder Zielanlagen investieren (s. KS KAG/DBS Ziff. 4.6.4). Ist dies nicht der Fall, muss volle Transparenz auf allen Stufen hergestellt werden.

430 Volle Transparenz auf allen Stufen muss demgegenüber hergestellt werden, wenn es sich beim Zielfonds um eine fund-of-bonds-fund-Struktur resp. um eine fund-of-money-market-fund-Struktur handelt (s. KS KAG/DBS Ziff. 4.6.4).

431 Dies gilt auch für Anteile, welche im Geschäftsvermögen gehalten werden (s. dazu vorne, Abschn. 4.1.2.1).

432 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.2.1; vgl. auch AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 21 DBG N 16c; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 344; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG N 394.

433 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.2.1; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 21 DBG N 16c.

434 S. dazu vorne, Abschn. 4.1.2.1.

435 Vgl. KAPALLE, vor Art. 1 KAG N 1218; JACOB/GEESE/EBNER, Handbuch für die Besteuerung von Fondsvermögen, 28 ff.; Tax Treaty Issues Related to REITS.

436 S. Art. 52 Abs. 3 DBG; obwohl eine analoge Regelung im StHG fehlt, haben die meisten Kantone eine ähnliche Regelung im kantonalen Steuergesetz (vgl. ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 55). Befindet sich die Liegenschaft in einem Staat, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, kommt der Schweiz aufgrund der Art. 13 Abs. 1 und Art. 6 OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmung kein Besteuerungsrecht zu (s. dazu vorne, Abschn. 4.1.1.1).

sofern besteht mit Bezug auf in Drittstaaten belegene Liegenschaften u. E. kein Grund, die Freistellung beim schweizerischen Anleger davon abhängig zu machen, dass der ausländische Fonds für die Erträge solcher Liegenschaften im Ausland der Gewinnsteuer unterliegt.

### 7.3.2 Umsatzabgabe

Die Ausgabe (Primärmarkt) oder die Übertragung (Sekundärmarkt) von Anteilen an ausländischen kollektiven Kapitalanlagen unterliegt der Umsatzabgabe, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Anteile sind steuerbare Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG;
- eine der Vertragsparteien oder ein Vermittler ist Effektenhändler iSv Art. 13 Abs. 3 StG;
- es liegt kein Ausnahmetatbestand nach Art. 14 StG vor; und
- mindestens einer der beiden Anleger kann sich nicht als befreiter Anleger iSv Art. 17a StG bzw. Art. 19 StG ausweisen.

#### 7.3.2.1 Qualifikation als steuerbare Urkunde

Anteile an ausländischen kollektiven Kapitalanlagen sind steuerbare Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG, wenn die Anlagen inländischen kollektiven Kapitalanlagen iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG (d. h. vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK) in ihrer wirtschaftlichen Funktion gleichstehen.<sup>437, 438</sup>

Anteile an ausländischen kollektiven Kapitalanlagen, welche funktionell einer SICAF vergleichbar sind, sind ebenfalls steuerbare Urkunden, da sie gemäss Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 2 StG iVm Art. 13 Abs. 2 lit. b StG einer schweizerischen Aktiengesellschaft funktionell vergleichbar sind. SICAF werden für die Zwecke der Umsatzabgabe gemäss Art. 4 Abs. 2 StG nämlich als Kapitalgesellschaften – und nicht als kollektive Kapitalanlagen – behandelt.

Aufgrund der oben dargestellten Gleichstellungsregeln sind ausländische kollektive Kapitalanlagen nach der Praxis der ESTV inländischen kollektiven Kapitalanlagen iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG funktionell vergleichbar, wenn sie

- in der Schweiz zum Vertrieb zugelassen sind;
- im Ausland einer Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen unterstehen; oder

- zum Zweck der kollektiven Kapitalanlage ausgegeben werden.<sup>439</sup>

Nach der hier vertretenen Auffassung muss in einem 2. Schritt auch noch geprüft werden, ob die ausländische kollektive Kapitalanlage funktionell eher einer SICAF vergleichbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um eine inkorporierte kollektive Kapitalanlage handelt, deren Anleger kein jährliches Recht auf Rückgabe der Anteile zum Nettoinventarwert haben. In einem solchen Fall handelt es sich nicht um eine Anlageform, welche einer kollektiven Kapitalanlage iSv Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG vergleichbar ist, sondern um eine Anlageform, welche einer Kapitalgesellschaft iSv Art. 2 lit. a Ziff. 2 StG funktionell vergleichbar ist. Die Unterscheidung hat Konsequenzen im Hinblick auf den Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. f StG.

#### 7.3.2.2 Übergangsbestimmung für nicht regulierte geschlossene Fonds

Die der Umsatzabgabe unterliegenden Anteile an ausländischen kollektiven Kapitalanlagen haben mit dem Inkrafttreten des KAG somit in bedeutendem Umfang zugenommen. Insbesondere unterlagen bis zum 31.12.2006 Anteile an nicht regulierten geschlossenen Fonds, welche nicht inkorporiert sind, nicht der Umsatzabgabe. Dies betraf insbesondere Private-Equity-Fonds in der Rechtsform von limited partnerships. Wurden die Anteile an solchen Anlagen aber bereits vor dem 31.12.2006 gezeichnet (initial commitment), ist der bis 31.12.2006 geltende Begriff der kollektiven Kapitalanlage massgebend.<sup>440</sup> Dies gilt auch für capital calls, welche nach dem 31.12.2006 fällig werden.<sup>441</sup>

Diese übergangsrechtliche Behandlung ist folgerichtig. Zwar entsteht die Umsatzabgabeforderung erst im Zeitpunkt der Fälligkeit des jeweiligen capital calls.<sup>442</sup> Das umsatzabgaberechtlich relevante Rechtsgeschäft ist aber die Zeichnung des Anteils an der kollektiven Kapitalanlage. Ein umsatzabgaberechtlich relevanter Sachverhalt kann somit nur dann vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Zeichnung der Anteile an der kollektiven Kapitalanlage diese steuerbare Urkunden darstellten. Mithin kann es – entgegen der Formulierung im KS Nr. 24 der ESTV vom 1.1.2009 (KS KAG/VStG und StG) – keine Rolle spielen, ob die Zeichnung der Anteile am 31.12.2006 bereits abgeschlossen war. Entscheidend kann bloss sein, ob der fragliche Anteil vor oder nach diesem Datum gezeichnet wurde.<sup>443</sup>

Fn 203; DÖMER, Steuern, Rz 1220; HEUBERGER, vor Art. 1 KAG N 362).

437 S. Art. 13 Abs. 2 lit. b StG.

438 S. BGer 26.11.1993, ASA 63 (1994/1995), 65, 70; SRK 5.11.1996, ASA 66 (1997/1998), 77, 81.

439 S. dazu vorne, Abschn. 7.1.1.

440 Dieser orientiert sich an Art. 44 AFG.

441 S. KS KAG/VStG und StG Ziff. 3.2.2.1.

442 S. Art. 15 Abs. 2 StG.

443 Gl. A. HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivlagengesetz und deren Anle-

### 7.3.2.3 Ausgabe von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen

Ist eine ausländische kollektive Kapitalanlage einer inländischen kollektiven Kapitalanlage gleichzustellen, unterliegt die Ausgabe ihrer Anteile grundsätzlich der Umsatzabgabe. Da die kollektive Kapitalanlage gemäss Art. 17a Abs. 1 lit. c StG selbst als von der Umsatzabgabe befreite Anlegerin gilt, ist bloss eine halbe Umsatzabgabe geschuldet. Diese beträgt 0,15 % des Entgelts.

Handelt es sich bei der ausländischen kollektiven Kapitalanlage um eine inkorporierte oder als Personengesellschaft (z. B. partnership) organisierte Kapitalanlage, kommt die Anwendung des Ausnahmetatbestands von Art. 14 Abs. 1 lit. f Satz 1 StG in Betracht, wonach die Ausgabe von Beteiligungsrechten an ausländischen Gesellschaften von der Umsatzabgabe ausgenommen ist. Die Praxis der ESTV unterstellt aber die Ausgabe von Aktien etc., die in ihrer wirtschaftlichen Funktion den Fondsanteilen gleichgestellt sind, seit jeher explizit der Umsatzabgabe und versagt ihnen somit die Berufung auf die Ausnahme gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. f Satz 1 StG.<sup>444</sup> Diese Praxis ist im Hinblick auf den Wortlaut der Bestimmung sowie den formalen Charakter der Stempelabgaben höchst fragwürdig.<sup>445</sup> Mit Bezug auf ausländische kollektive Kapitalanlagen, die funktionell einer SICAF gleichzustellen sind, widerspricht sie zudem nicht nur dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. f Satz 1 StG, sondern auch deren Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften.<sup>446</sup>

### 7.3.2.4 Exkurs: Ausländische kollektive Kapitalanlagen als befreite Anleger

Ausländische kollektive Kapitalanlagen iSv Art. 119 KAG sind für Umsatzabgabezwecke befreite Anleger.<sup>447</sup> Der explizite Verweis auf Art. 119 KAG in Art. 17a Abs. 1 lit. c StG hat zur Folge, dass nicht nur die den vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK funktionell vergleichbaren ausländischen kollektiven Kapitalanlagen befreite Anleger iSv Art. 17a Abs. 1 lit. c StG sind, sondern auch solche, welche mit den SICAF funktionell vergleichbar sind. Art. 4 Abs. 2 StG, welcher SICAF den Kapitalgesellschaften gleichstellt, ist aufgrund des Verweises auf Art. 119 KAG explizit nicht anwendbar.<sup>448</sup>

ger, 433.

444 S. KS Umsatzabgabe Ziff. 5.1.2 Rz 64.

445 Gl. A. GLAUSER, Art. 14 StG N 39.

446 S. Art. 4 Abs. 2 StG; ähnlich auch HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagegesetz und deren Anleger, 432.

447 Art. 17a Abs. 1 lit. c StG.

448 Dasselbe gilt mit Bezug auf (inländische) SICAF, welche gemäss dem Verweis von Art. 17a Abs. 1 lit. b StG auf Art. 7 KAG trotz Art. 4 Abs. 2 StG als befreite Anleger gelten (s. dazu vorne, Abschn. 5.2.3).

### 7.3.3 Rückerstattung der Quellensteuern auf Erträgen ausländischer kollektiver Kapitalanlagen

Falls der Staat, in dem die ausländische kollektive Kapitalanlage ansässig ist, eine Quellensteuer auf ausgeschütteten oder thesaurierten Gewinnen der kollektiven Kapitalanlage erhebt, stellt sich für den in der Schweiz ansässigen Anteilshaber die Frage der Quellensteuerrückerstattung. Eine solche Rückerstattung muss sich auf das zwischen der Schweiz (Ansässigkeitsstaat) und dem Quellenstaat abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen stützen. Das einzige Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, das diesbezüglich eine Regelung enthält, ist dasjenige mit Deutschland. Art. 10 Abs. 4 DBA-D stellt «Ausschüttungen auf die Anteilsscheine von Kapitalanlagegesellschaften (Investmentfonds)» Dividenden gleich.

Alle anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz wie auch das OECD-Musterabkommen enthalten diesbezüglich keine expliziten Regelungen. Handelt es sich bei der ausländischen kollektiven Kapitalanlage um eine ansässige Person iSv Art. 4 OECD-MA, muss die Rückerstattung der vom Quellenstaat einbehaltenen Quellensteuer auf den Dividendenartikel (Art. 10 OECD-MA) gestützt werden. Für einen Portfolio-Investor ist damit idR eine Rückerstattung bis zum Sockelsteuersatz von 15 % möglich. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn die ausländische kollektive Kapitalgesellschaft im Sitzstaat der Gewinnsteuer unterstellt ist.

Ist die ausländische kollektive Kapitalanlage nicht der Gewinnsteuer unterstellt, handelt es sich somit nicht um eine ansässige Person iSv Art. 4 OECD-MA, sind die Erträge von kollektiven Kapitalanlagen nach der hier vertretenen Auffassung als übriges Einkommen iSv Art. 21 OECD-MA zu qualifizieren.<sup>449</sup> Mithin kommt dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht zu, und der Investor kann die Quellensteuer gestützt auf Art. 21 OECD-MA vollständig zurückfordern.

## 7.4 Ausländische Derivate und strukturierte Produkte

### 7.4.1 Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

Von einem Ausländer ausgegebene Zertifikate auf Anlagefonds, dynamische Index- und Basketzertifikate auf Aktien sowie gewisse Index- und Basketzertifikate ohne feste Laufzeit unterliegen analog zu den entsprechenden inländischen Derivaten den Besteuerungsregeln der kollektiven Kapitalanlagen. Insofern kann für in der Schweiz ansässige Investoren auf die einkommens- bzw. gewinn-

449 S. dazu vorne, Abschn. 3.4.2.2.3.

steuerliche Behandlung der von einem Inländer ausgegebenen Zertifikate verwiesen werden.<sup>450</sup>

#### 7.4.2 Umsatzabgabe

Ausländische Zertifikate auf (in- oder ausländische) Anlagefonds, ausländische dynamische Index- und Basketzertifikate auf (in- oder ausländische) Aktien sowie gewisse ausländische nicht-dynamische Index- und Basketzertifikate auf (in- oder ausländische) Aktien ohne feste Laufzeit gelten nach Auffassung der ESTV nach wie vor als steuerbare Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 lit. b Satz 1 iVm Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG, weshalb sowohl Primär- als auch Sekundärmarkttransaktionen der Umsatzabgabe unterliegen.<sup>451</sup>

Nach der hier vertretenen Auffassung dürften solche Zertifikate seit dem 1.1.2007 nicht mehr der Umsatzabgabe unterliegen. Art. 13 Abs. 2 lit. b StG hat nämlich mitnichten einen weiteren Anwendungsbereich als Art. 13 Abs. 2 lit. a StG. Sinn und Zweck dieser Bestimmung war es, ausländische Zertifikate mit Bezug auf den Begriff der steuerbaren Urkunde gleich wie inländische Zertifikate zu behandeln. Ausländische Zertifikate auf Anlagefonds stehen in ihrer wirtschaftlichen Funktion in erster Linie einem inländischen Zertifikat auf einen Anlagefonds und nicht dem Anlagefondsanteil gleich. Dasselbe gilt für dynamische Index- und Basketzertifikate. Entsprechend handelt es sich auch bei den von einem Ausländer ausgegebenen Zertifikaten auf Anlagefonds bzw. dynamischen Index- und Basketzertifikaten nicht um steuerbare Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG.

Dynamische Index- und Basketzertifikate unterscheiden sich nach der Praxis der ESTV von (nicht der Umsatzabgabe unterliegenden) 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. Solche Zertifikate sind jedoch keine steuerbaren Urkunden, 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.<sup>452</sup>

Von einem Ausländer ausgegebene statische Index- und Basketzertifikate auf Aktien ohne feste Laufzeit werden nach der Praxis der ESTV ebenfalls als steuerbare Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG behandelt, wenn sie dem Investor kein jährliches Kündigungsrecht einräumen.<sup>453</sup>

Als der Umsatzabgabe unterliegende ausländische Zertifikate auf Anlagefonds gelten gemäss der Praxis der ESTV sämtliche Zertifikate auf inländische kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG (vertragliche Anlagefonds, SICAV oder KGK) sowie auf ausländische kollektive Kapitalanlagen iSv Art. 119 KAG. Nach der hier vertretenen Auffassung sind ausländische Zertifikate auf SICAF sowie auf ausländische kollektive Kapitalanlagen, welche einer SICAF vergleichbar sind (d. h. ausländische inkorporierte kollektive Kapitalanlagen, welche den Investoren kein jährliches Rückgaberecht ihrer Anteile zum NAV vermitteln), keine Zertifikate auf Anlagefonds. Vielmehr sind solche Zertifikate als Zertifikate auf Aktien zu behandeln. Diese unterliegen immer nur dann der Umsatzabgabe, wenn sie einer low exercise price option (LEPO) gleichgestellt werden, d. h. weniger als 5 Basiswerte (Aktien) aufweisen.<sup>454</sup>

## 8 EU-Zinsbesteuerung

Zinszahlungen an in einem EU-Staat ansässige Personen unterliegen in der Schweiz einer speziellen Zinsquellensteuer (EU-Zinsbesteuerung), wenn diese über eine schweizerische Zahlstelle erfolgen. Die Schweiz hat sich im Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), das im Rahmen der bilateralen Verträge II mit der EU abgeschlossen wurde, zur Einführung dieser Steuer verpflichtet. Dieses Abkommen kam auf Wunsch der EU zustande und soll eine «gleichartige Massnahme» zur EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie<sup>455</sup> darstellen.

Eine schweizerische Zahlstelle hat einen Steuerrückbehalt vorzunehmen, wenn im Wesentlichen folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- es liegt eine Zinszahlung an eine in einem EU-Staat ansässige natürliche Person vor;
- die Zinszahlung wird über eine schweizerische Zahlstelle abgewickelt;

450 S. dazu oben, Abschn. 6.4.3.

451 S. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 3.

452 S. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 1.b.

453 S. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 1.c. Mit Bezug auf von einem Inländer ausgegebene open-end-Zertifikate zu Recht kritisch: MENGIARDI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, 452.

454 S. KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente Anhang III Ziff. 4.a.

455 RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

- die Zinszahlung unterliegt nicht der Verrechnungssteuer;
- die Zinszahlung wird der ESTV nicht freiwillig offengelegt.

Der Zinsbegriff im Zinsbesteuerungsabkommen ist weit formuliert und umfasst auch gewisse indirekt über Investitionen in bestimmte kollektive Kapitalanlagen erzielte Zinserträge.<sup>456</sup> Da die Erträge schweizerischer kollektiver Kapitalanlagen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG grundsätzlich der Verrechnungssteuer unterstehen, ist die EU-Zinsbesteuerung insbesondere für ausländische kollektive Kapitalanlagen, deren Erträge über schweizerische Zahlstellen ausgerichtet werden, von Bedeutung.

## 8.1 Erträge von kollektiven Kapitalanlagen als Zinszahlungen

### 8.1.1 Allgemeine Voraussetzungen

Ausschüttungen von kollektiven Kapitalanlagen, deren Fondsvermögen direkt und/oder indirekt zu mehr als 15 % in «schädlichen» Forderungen (d. h. Forderungen, deren Erträge der EU-Zinsbesteuerung unterliegen) angelegt ist, gelten als Zinszahlungen iSd EU-Zinsbesteuerung.<sup>457</sup>

Sodann gelten Erträge, die bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen realisiert werden, der EU-Zinsbesteuerung, sofern deren Fondsvermögen direkt und/oder indirekt zu mehr als 40 % (ab dem 1.1.2011: 25 %) aus schädlichen Forderungen bestehen, als Zinszahlungen iSd EU-Zinsbesteuerung.<sup>458</sup>

Massgebend für die Einhaltung der Grenze von 15 % bzw. 40 % ist die in Fondsprospekt, Reglement oder Gründungsurkunde dargelegte Anlagepolitik. Nur wenn der Anlagepolitik diesbezüglich keine schlüssigen Angaben entnommen werden können, erfolgt die Beurteilung gestützt auf die tatsächliche Zusammensetzung des Fondsvermögens (Aktiventest).<sup>459</sup>

Ein allfällig durchzuführender Aktiventest stellt auf den geprüften Jahresabschluss und den Halbjahresabschluss, der diesem unmittelbar vorausgeht, ab.<sup>460</sup> Besteht das Fondsvermögen im Durchschnitt dieser beiden Abschlüsse zu mehr als 15 % aus schädlichen Forderungen, unterliegen Ausschüttungen grundsätzlich der EU-Zinsbe-

steuerung.<sup>461</sup> Besteht es gar zu mehr als 40 % aus schädlichen Forderungen, unterliegen nicht nur die Ausschüttungen, sondern auch die aus Verkauf, Rückzahlung bzw. Einlösung von Fondsanteilen erzielten Gewinne der EU-Zinsbesteuerung.

### 8.1.2 Schädliche Forderungen

Die Ausschüttungen bzw. thesaurierten Gewinne einer kollektiven Kapitalanlage unterliegen grundsätzlich nicht der EU-Zinsbesteuerung, da es sich dabei nicht um Zinszahlungen iSv Art. 7 ZBstA handelt. Sind kollektive Kapitalanlagen jedoch zu einem gewissen Grad in Forderungen investiert, deren Erträge ihrerseits der EU-Zinsbesteuerung unterliegen (schädliche Forderungen), unterliegen die Ausschüttungen bzw. thesaurierten Gewinne der kollektiven Kapitalanlage der EU-Zinsbesteuerung.

Als der EU-Zinsbesteuerung unterliegende Zinszahlungen gelten ausbezahlte oder einem Konto gutgeschriebene Zinsen, die mit Forderungen jeglicher Art zusammenhängen.<sup>462</sup> Dieser weite Begriff der Zinszahlung wird im Folgenden aber eingeschränkt. Da die Erträge folgender Forderungen keine Zinszahlungen iSv Art. 7 ZBstA sind, handelt es sich dabei nicht um schädliche Forderungen:

- Forderungen gegenüber in der Schweiz ansässigen Schuldnern bzw. Betriebsstätten ausländischer Schuldner;
- Darlehensbeziehungen zwischen natürlichen Personen, die nicht im Rahmen einer geschäftlichen Tätigkeit handeln (Privatdarlehen);<sup>463</sup>
- vor dem 1.3.2001 begebene umlauffähige Schuldtitel (grandfathering-Ausnahme);<sup>464</sup>
- Verzugszinsforderungen.<sup>465</sup>

### 8.1.3 Schweizerische kollektive Kapitalanlagen

Schweizerische kollektive Kapitalanlagen unterliegen nur dann der EU-Zinsbesteuerung, wenn diese nicht der Verrechnungssteuer unterliegen.<sup>466</sup>

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK unterliegen mithin nur dann der EU-Zinsbesteuerung, wenn ihre Investoren gemäss Art. 27 VStG zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt sind (affidavitfähige Kapitalanlagen). Dies ist dann der Fall, wenn der vertrag-

456 S. Art. 7 ZBstA; WL EU-Zinsbesteuerung Rz 85.

457 S. Art. 7 Abs. 4 ZBstA; WL EU-Zinsbesteuerung Rz 89.

458 S. Art. 7 Abs. 1 lit. d ZBstA; WL EU-Zinsbesteuerung Rz 90.

459 Art. 7 Abs. 6 ZBstA.

460 Wird kein Halbjahresabschluss erstellt, so werden die beiden letzten Jahresabschlüsse herangezogen (s. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 133).

461 Werden die auf schädliche Forderungen zurückgehenden Erträge separat ausgewiesen, wird die Bemessungsgrundlage entsprechend reduziert (s. dazu hinten, Abschn. 8.4).

462 S. Art. 7 Abs. 1 lit. a ZBstA; WL EU-Zinsbesteuerung Rz 87.

463 S. Art. 7 Abs. 1 lit. a Satz 1, letzter Halbsatz ZBstA.

464 S. Art. 16 ZBstA.

465 S. Art. 7 Abs. 1 lit. a Satz 2 ZBstA.

466 Art. 7 Abs. 1 lit. d (iv) ZBstA.



liche Anlagefonds, die SICAV oder die KGG mehr als 80 % ausländische Anlagen im Fondsvermögen hält.

Eine affidavitfähige kollektive Kapitalanlage unterliegt auch dann der EU-Zinsbesteuerung, wenn sie auf die Durchführung des Meldeverfahrens gemäss Art. 11 Abs. 2 VStG iVm Art. 34 ff. VStV verzichtet und die Verrechnungssteuer abführt.<sup>467</sup> In diesem Fall können die in der EU ansässigen Anteilhaber die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 27 VStG nämlich vollumfänglich zurückfordern. Da der Rückforderungsanspruch nach Art. 27 VStG nicht von der DBA-Berechtigung des ausländischen Anlegers abhängt,<sup>468</sup> ist der Ertrag faktisch von der Verrechnungssteuer befreit.<sup>469</sup>

Interne Sondervermögen unterliegen seit dem 1.1.2007 nicht mehr der Verrechnungssteuer. Entsprechend unterliegen sie seither der EU-Zinsbesteuerung.<sup>470</sup> Etwas anderes muss aber immer dann gelten, wenn sich ein internes Sondervermögen während der bis 31.12.2010 dauernden Übergangsfrist freiwillig der Verrechnungssteuer unterstellt. Investmentclubs<sup>471</sup> unterliegen seit dem 1.1.2007 nicht mehr der Verrechnungssteuer und sind damit als einfache Gesellschaft ebenfalls in den Anwendungsbereich der EU-Zinsbesteuerung gerückt.<sup>472</sup>

Obwohl auch die Ausschüttungen von Anlagestiftungen seit dem 1.1.2007 ebenfalls nicht mehr Gegenstand der Verrechnungssteuer sind, unterliegen Anlagestiftungen nicht der EU-Zinsbesteuerung, da es sich dabei nicht um Anlagefonds iSv Art. 7 Abs. 1 lit. c und d ZBStA handelt.<sup>473</sup>

Da die Ausschüttungen von SICAF gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG auch dann der Verrechnungssteuer unterstehen, wenn das Fondsvermögen zu mehr als 80 % aus ausländischen Anlagen besteht, unterstehen SICAF nie der EU-Zinsbesteuerung.

### 8.1.4 Ausländische kollektive Kapitalanlagen

Besteht das Fondsvermögen ausländischer kollektiver Kapitalanlagen zu mehr als 15 % aus schädlichen Forderungen, unterliegen ihre Ausschüttungen der EU-Zinsbesteuerung. Besteht dieses zu mehr als 40 % aus schädlichen Forderungen, unterliegen auch die aus Verkauf, Rückzahlung und Einlösung von Anteilen erzielten Kapitalgewinne der EU-Zinsbesteuerung.<sup>474</sup>

#### 8.1.4.1 EU-Fonds

Befindet sich das Domizil einer kollektiven Kapitalanlage in einem EU-Staat,<sup>475</sup> qualifiziert sie sich wie alle Organismen für gemeinsame Anlage in Wertpapieren (OGAW) iSd Richtlinie 85/611/EWG als Anlagefonds iSd EU-Zinsbesteuerung.

Bei solchen kollektiven Kapitalanlagen (sog. EU-Fonds) darf die schweizerische Zahlstelle die Klassifizierung und Zinsberechnung, wie sie der Fonds in seinem Ansässigkeitsstaat vornimmt, ohne weitere Prüfung übernehmen. Dies gilt auch dann, wenn der Fonds in der Schweiz nicht zum Vertrieb zugelassen ist.

#### 8.1.4.2 Fonds aus Drittstaaten

Eine Anlageform aus einem Drittstaat gilt als Anlagefonds iSd EU-Zinsbesteuerung, wenn diese kumulativ:

- der kollektiven Kapitalanlage dient;
- an ihrem Domizil einer fondsrechtlichen oder ähnlichen spezialrechtlichen Regulierung untersteht; und
- eine Verpflichtung des Emittenten besteht, auf Verlangen des Anlegers die Anteile mindestens 4 Mal pro Jahr zum Nettoinventarwert zurückzunehmen.

Somit unterliegen nur offene Drittstaaten-Fonds der EU-Zinsbesteuerung. Keine Rolle spielt dagegen die Rechtsform der kollektiven Kapitalanlage.

## 8.2 Schweizerische Zahlstelle

Die EU-Zinsquellensteuer ist geschuldet, wenn die Zinszahlung von einer schweizerischen Zahlstelle an eine in einem EU-Staat ansässige natürliche Person erfolgt. Als schweizerische Zahlstelle gelten gemäss Art. 6 ZBStA:

- Banken nach BankG;
- Wertpapierhändler nach BEHG;
- in der Schweiz ansässige bzw. errichtete natürliche und juristische Personen, Personengesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit regelmässig oder gelegentlich Vermögenswerte von Dritten entgegennehmen, halten, anlegen oder übertragen oder lediglich Zinsen zahlen oder die Zinszahlungen absichern.<sup>476</sup>

467 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 122.

468 S. hierzu vorne, Abschn. 3.4.2.1.

469 A. A. SCHMID, vor Art. 1 KAG N 1058.

470 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 123.

471 S. hierzu vorne, Abschn. 6.3.3.

472 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 48 ff.; KAPALLE, vor Art. 1 KAG N 720.

473 Gl. A. SCHMID, KAG, vor Art. 1 N 1060.

474 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 120.

475 Gleichgestellt werden Fonds aus Jersey, Guernsey, der Isle of Man, den Britischen Jungferninseln, den Kaimaninseln, Montserrat, den Turks- und Caicosinseln, den Niederländischen Antillen, Aruba, Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marino (s. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 120).

476 Zum Einzelnen s. JAUSSI/SCHWEIGHAUSER/GEHRIGER/BLÄTTLER, Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU N 91 ff.

### 8.3 Natürliche Person in EU-Staat als Nutzungsberechtigte

Die EU-Zinsquellensteuer ist nur dann geschuldet, wenn Nutzungsberechtigte der Zahlung eine in einem EU-Staat ansässige natürliche Person ist. Bei Zahlungen an einfache Gesellschaften und Personengesellschaften ist zwischen gewerblichen und nicht gewerblichen Personenvereinigungen zu unterscheiden. Während nicht gewerbliche Personenvereinigungen als natürliche Personen behandelt werden, werden gewerbliche Personenvereinigungen juristischen Personen gleichgestellt. Als gewerbliche Personenvereinigung gilt ein Unternehmen, das einen Betrieb des Handels, der Fabrikation oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes führt oder sonst aktiv am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (wie z. B. eine Anwaltskanzlei, eine ärztliche Praxisgemeinschaft).<sup>477</sup>

Die Nutzungsberechtigung wird vermutet, wenn eine natürliche Person eine Zahlung vereinnahmt. Dieser steht jedoch der Nachweis offen, dass sie die Zahlung nicht für sich selbst vereinnahmt. Die Zahlstelle hat nur dann eine Abklärungspflicht, wenn ihr Informationen vorliegen, die den Schluss nahelegen, dass die natürliche Person, für die sie eine Zinszahlung vereinnahmt, nicht die nutzungsberechtigte Zinsempfängerin ist (z. B. bei schriftlich dokumentiertem Nutznießungs- oder Treuhandverhältnis).<sup>478</sup>

### 8.4 Bemessungsgrundlage der EU-Zinsbesteuerung

Unterliegt die Ausschüttung eines Anlagefonds der EU-Zinsbesteuerung (weil dieser zu mehr als 15 % in schädliche Papiere investiert ist),<sup>479</sup> unterliegt nur derjenige Teil der Ausschüttung dem Steuerrückbehalt, der sich auf vom Fonds vereinnahmte, der EU-Zinsbesteuerung unterliegende Zinsen bezieht. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn die Zinskomponente separat ausgewiesen wird. Dabei wird der Steuerrückbehalt anteilig für den Zeitraum erhoben, während dem der Anteil am Anlagefonds von der in einem EU-Staat ansässigen natürlichen Person gehalten wird.<sup>480</sup>

Die positive Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem bei Verkauf, Rückzahlung oder Einlösung erzielten Preis unterliegt der EU-Zinsbesteuerung, wenn der Fonds zu mehr als 40 % in schädliche Papiere investiert ist. Auch hier wird der Steuerrückbehalt bloss auf dem auf die Zinseinnahmen des Fonds zurückzuführenden Teil

des Wertanstiegs der Fondsanteile vorgenommen, wenn dieser Wert ermittelt werden kann.<sup>481</sup>

### 8.5 Steuerrückbehalt

Der Steuerrückbehalt beträgt seit dem 1.6.2008 20 % (zuvor: 15 %). Ab dem 1.6.2011 wird er 35 % betragen.<sup>482</sup> Die Zahlstelle hat den Steuerrückbehalt bis zum 31.3. des auf die Zinszahlung folgenden Jahres an die ESTV abzuliefern.<sup>483</sup> Diese leitet 75 % der Einnahmen an den EU-Staat weiter, in dem der Zinsempfänger ansässig ist.<sup>484</sup>

### 8.6 Freiwillige Offenlegung

Ermächtigt die betroffene Person die Zahlstelle zur Offenlegung der Zahlung, wird die EU-Zinsquellensteuer nicht erhoben. In einem solchen Fall meldet die Zahlstelle der ESTV die Höhe der Zahlung sowie die Identität und Kontonummer des Zahlungsempfängers. Die ESTV übermittelt in der Folge die entsprechenden Informationen an die zuständige Behörde im Wohnsitzstaat des Zahlungsempfängers.<sup>485</sup>

### 8.7 Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Die zwischen der Schweiz und den EU-Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beschränken das Recht der Schweiz zur Erhebung der EU-Zinsquellensteuer nicht. Die EU-Zinsquellensteuer ist vielmehr ausserhalb des sachlichen Anwendungsbereichs der Doppelbesteuerungsabkommen. Dies wird in Art. 14 ZBstA klargestellt.

Eine Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass der Steuerrückbehalt gemäss Art. 9 ZBstA im Ansässigkeitsstaat an die Steuer angerechnet bzw. zurückerstattet wird. Für diesen Zweck hat die Zahlstelle eine entsprechende Bescheinigung über den Steuerabzug auszustellen.<sup>486</sup>

## 9 Rückforderung der Verrechnungssteuer

### 9.1 Inländische kollektive Kapitalanlagen

Befinden sich schweizerische Wertpapiere im Fondsvermögen einer inländischen kollektiven Kapitalanlage,

477 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 53.

478 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 61 ff.

479 S. dazu vorne, Abschn. 8.1.1 und 8.1.2.

480 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 160 ff.

481 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 163 ff.

482 S. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 ZBstA.

483 S. Art. 5 Abs. 1 ZBstA.

484 Art. 8 Abs. 1 ZBstA.

485 S. Art. 2 Abs. 3 ZBstA.

486 S. WL EU-Zinsbesteuerung Rz 205 ff.

stellt sich für diese die Frage der Rückerstattung der auf den Wertschriftenerträgen abgezogenen Verrechnungssteuer.

### 9.1.1 Rückforderungsanspruch nach Art. 26 VStG

#### 9.1.1.1 Berechtigte Anlageformen

Kollektive Kapitalanlagen, welche selbst verrechnungssteuerpflichtig sind, können die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 26 VStG zurückfordern. Der Wortlaut von Art. 26 VStG ist interpretationsbedürftig. Art. 26 VStG muss als Gegenstück zu Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG angesehen werden. Sämtliche Anlageformen, deren Erträge gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer unterliegen, können gestützt auf Art. 26 VStG die Verrechnungssteuer auf den von ihnen im Fondsvermögen gehaltenen Wertschriften zurückfordern. Unter dieser Bestimmung rückerstattungsberechtigt sind somit vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK. Da die Erträge von SICAF nicht aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG, sondern aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer unterliegen,<sup>487</sup> können SICAF keine Rückerstattung gestützt auf Art. 26 VStG geltend machen.

Seit dem 1.1.2007 unterliegen die Erträge von Anlagestiftungen,<sup>488</sup> internen Sondervermögen,<sup>489</sup> Investmentclubs mit mehr als 20 Mitgliedern<sup>490</sup> sowie Zertifikaten auf Anlagefonds und dynamischen Index- und Basketzertifikaten<sup>491</sup> nicht mehr der Verrechnungssteuer.<sup>492</sup> Entsprechend können diese Anlageformen die Verrechnungssteuer auf den von ihnen gehaltenen inländischen Wertschriften auch nicht mehr gestützt auf Art. 26 VStG zurückfordern.<sup>493</sup> Da diese Umstellung für die Finanzbranche mit einem nicht zu unterschätzenden Aufwand verbunden ist, gestattet die ESTV internen Sondervermögen bis zum 31.12.2010, sich freiwillig der Verrechnungssteuerpflicht gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG zu unterstellen (und im Gegenzug von der Rückerstattungsmöglichkeit nach Art. 26 VStG zu profitieren).<sup>494</sup>

487 Dies ergibt sich aus Art. 9 Abs. 3 Satz 2 VStG, welcher SICAF den Kapitalgesellschaften gleichstellt (s. dazu vorne, Abschn. 5.1.3).

488 S. dazu vorne, Abschn. 6.1.3.

489 S. dazu vorne, Abschn. 6.2.3.

490 S. dazu vorne, Abschn. 6.3.3.

491 S. dazu vorne, Abschn. 6.4.1.

492 Unter Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F. unterlagen die Erträge dieser Anlageformen als Erträge von Vermögen ähnlicher Art der Verrechnungssteuer.

493 Im Gegensatz zu den internen Sondervermögen, Investmentclubs und Derivaten haben Anlagestiftungen jedoch einen Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 24 Abs. 2 VStG.

494 S. Mitteilung der ESTV – Änderung im Bereich der internen Sondervermögen, Anlagestiftungen und strukturierten Produkte Ziff. 1; KS KAG/DBS Ziff. 2.4.2; s. dazu vorne, Abschn. 6.2.3.

#### 9.1.1.2 Anspruchsvoraussetzungen

Ein auf Art. 26 VStG gestützter Rückerstattungsanspruch hängt bloss von folgenden Voraussetzungen ab:

- die Erträge der jeweiligen Anlageform unterliegen gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer;<sup>495</sup>
- die Wertschriftenerträge, für welche die Verrechnungssteuer zurückgefordert wird, werden in der Fondsbuchhaltung iSv Art. 25 VStG ordnungsgemäss verbucht.

Ob die kollektive Kapitalanlage an den fraglichen Wertschriftenerträgen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG das Recht zur Nutzung hat, ist für den Rückerstattungsanspruch nach Art. 26 VStG ohne Bedeutung. Keine Rolle spielt sodann, ob die Investoren der kollektiven Kapitalanlage im Inland oder im Ausland ansässig sind.

Ein Rückerstattungsanspruch nach Art. 26 VStG ist mittels Form. 25 (Schlussabrechnung) und Form. 21 (vierteljährliche Abschlagszahlung) innert 3 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, an die ESTV zu richten.<sup>496</sup>

### 9.1.2 Rückforderungsanspruch nach Art. 24 Abs. 2 VStG

SICAV, KGK, SICAF und Anlagestiftungen können die Verrechnungssteuer, welche auf den von ihnen gehaltenen Wertschriften abgezogen wurde, gestützt auf Art. 24 Abs. 2 VStG zurückfordern. Während SICAV und KGK ihren Rückerstattungsanspruch wahlweise auf Art. 26 VStG und Art. 24 Abs. 2 VStG stützen können, steht SICAF und Anlagestiftungen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nur gestützt auf Art. 24 Abs. 2 VStG zu.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird nach Art. 24 Abs. 2 VStG gewährt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die SICAV, KGK, SICAF bzw. Anlagestiftung hat bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland (Art. 9 Abs. 1 VStG);

495 Dabei kann es nach der hier vertretenen Auffassung nicht darauf ankommen, ob die kollektive Kapitalanlage tatsächlich die Verrechnungssteuer abliefern muss, solange ihre Erträge grundsätzlich der Verrechnungssteuerpflicht von Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG unterliegen (gl. A. HESS, Art. 26 VStG N 6; a. A. PFUND/ZWAHLEN, Art. 26 VStG N 4). Da seit dem 1.1.2007 auch die gutgeschriebenen Erträge eines Thesaurierungsfonds der Verrechnungssteuer unterliegen, ist diese Kontroverse aber nicht mehr von grosser praktischer Bedeutung.

496 S. Art. 32 VStG. Zu den erforderlichen Belegen s. Art. 64 Abs. 3 iVm Art. 3 Abs. 2 VStV sowie HESS, Art. 26 VStG N 11 ff.

- die SICAV, KGK, SICAF bzw. Anlagestiftung hat das Recht zur Nutzung an den Wertschriften (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG);
- es liegt kein Fall von Steuerumgehung vor (Art. 21 Abs. 2 VStG);
- der Rückerstattungsanspruch ist nicht aufgrund der Verbuchungsklausel (Art. 25 Abs. 1 VStG) verwirkt oder des Zeitablaufs (Art. 32 VStG) erloschen.

### 9.1.3 Rückforderungsanspruch nach Art. 60 Abs. 1 VStV

Investmentclubs mit bis zu 20 Mitgliedern kann gemäss Art. 60 Abs. 1 VStV von der ESTV gestattet werden, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch gemeinsamen Antrag beim Bund geltend zu machen. Die Bestimmung ist ein Relikt aus der bis zum 31.12.2006 geltenden Ordnung: Damals unterlagen die Erträge von Investmentclubs mit mehr als 20 Mitgliedern als ähnliche Vermögen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer; im Gegenzug stand solchen Investmentclubs gemäss Art. 26 VStG ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu. Im Sinn einer Vereinfachung wurde durch Art. 60 Abs. 1 VStV auch nicht verrechnungssteuerpflichtigen Investmentclubs die gemeinsame Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestattet. Mit der Aufhebung der Verrechnungssteuerpflicht von Investmentclubs mit mehr als 20 Mitgliedern hat Art. 60 Abs. 1 VStV die seinerzeitige Rechtfertigung verloren. Da es aber verpasst wurde, Art. 60 Abs. 1 VStV im Zuge der Anpassung der VStV per 1.1.2009 aufzuheben, wird Investmentclubs mit nicht mehr als 20 Mitgliedern immer noch die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf gemeinsamen Antrag hin gewährt (sog. vereinfachtes Verfahren).

Damit ein solcher gemeinsamer Antrag zulässig ist, muss sich der Investmentclub verpflichten, der ESTV in dem jährlich einzureichenden Rückerstattungsantrag unaufgefordert die entsprechende Jahresrechnung mit einem Wertschriftenverzeichnis (inkl. ausländischer Valoren) sowie eine Mitgliederliste (inkl. jeweiligem Anteil an Vermögen und Ertrag) einzureichen.<sup>497</sup>

### 9.1.4 Spezialfall: Meldeverfahren für Beteiligungen

Eine kollektive Kapitalanlage, welche Beteiligungen im Fondsvermögen hält, kann seit dem 1.1.2009 anstelle des Rückerstattungsverfahrens auch das Meldeverfahren gemäss Art. 26a VStV durchführen.<sup>498</sup> Es müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Beteiligung von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital;
- Ausschüttung einer Bardividende;
- Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 26 VStG oder Art. 24 VStG.

Als kollektive Kapitalanlagen, welche die Tochtergesellschaft zur Durchführung des Meldeverfahrens gemäss Art. 26a VStV anweisen können, gelten vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK. SICAF – als Kapitalgesellschaften – können ebenfalls vom Meldeverfahren nach Art. 26a VStV profitieren. Da Anlagestiftungen aufgrund der Definition von Art. 7 KAG klarerweise auch kollektive Kapitalanlagen sind, sollte ihnen u. E. auch die Durchführung des Meldeverfahrens gestattet werden. Dass Anlagestiftungen bloss aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG und nicht aufgrund von Art. 26 VStG rückerstattungsrechtlich sind, kann diesbezüglich keine Rolle spielen.

Um das Meldeverfahren durchzuführen, muss die kollektive Kapitalanlage das Form. 106 unterzeichnet der Tochtergesellschaft übergeben, welche dieses innert 30 Tagen nach Dividendenfälligkeit bei der ESTV einzureichen hat.

## 9.2 Ausländische kollektive Kapitalanlagen

Ausländische kollektive Kapitalanlagen müssen sich für die Rückforderung der Verrechnungssteuer, die auf den von ihnen gehaltenen Anlagen erhoben wird, auf ein einschlägiges Doppelbesteuerungsabkommen stützen.<sup>499</sup> Das OECD-Musterabkommen sowie der OECD-Kommentar lassen bislang die Frage der Abkommensberechtigung von kollektiven Kapitalanlagen explizit offen.<sup>500</sup> Der OECD-Bericht vom 12.1.2009<sup>501</sup> schlägt demgegenüber vor, die Abkommensberechtigung von kollektiven Kapitalanlagen explizit im OECD-Kommentar anzusprechen.<sup>502</sup>

Damit eine kollektive Kapitalanlage selbst abkommensberechtigt ist, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- die kollektive Kapitalanlage muss eine Person iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA sein;

499 Falls die ausländische kollektive Kapitalanlage gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG jedoch Verrechnungssteuerinländerin ist und ihre Ausschüttungen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer unterliegen, kann sie analog zu inländischen kollektiven Kapitalanlagen eine Rückerstattung gestützt auf Art. 26 VStG geltend machen.

500 Vgl. OECD-Komm. zu Art. 10 OECD-MA Tz 59.

501 Taxation of Collective Investment Vehicles.

502 Aufnahme von neuen Tz 6.8 ff. im OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA (Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 50).

497 S. MB Investment-Clubs Ziff. 5.2.

498 Bis zum 31.12.2008 war dies nur SICAF möglich.

- die kollektive Kapitalanlage muss eine ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA sein;
- die kollektive Kapitalanlage muss an den von ihr gehaltenen Vermögenswerten Nutzungsberechtigter iSv Art. 10 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA sein.

Das einzige schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen, das bis vor kurzem Regeln zur Abkommensberechtigung von kollektiven Kapitalanlagen enthielt, ist das Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien.<sup>503</sup> Mit einigen Staaten konnten jedoch zwischenstaatliche Vereinbarungen getroffen werden, in denen die Abkommensberechtigung von kollektiven Kapitalanlagen geregelt wird. Dabei ist die kollektive Kapitalanlage aber jeweils nicht selbst abkommensberechtigt, sondern macht stellvertretend für die im Inland ansässigen Investoren deren Rückerstattungsanspruch geltend. Insofern müssen die oben beschriebenen Voraussetzungen der Rückerstattung nach den zwischenstaatlichen Vereinbarungen nicht in der kollektiven Kapitalanlage, sondern in der Person des Investors erfüllt sein.

## 9.2.1 Vertraglich strukturierte Fonds und Trusts

### 9.2.1.1 OECD-Musterabkommen

Vertraglich strukturierte Fonds (z. B. fonds communs de placement luxemburgischen Rechts) haben keine Rechtspersönlichkeit. Somit sind solche Anlageformen in aller Regel keine Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA; es sei denn, sie werden wie juristische Personen besteuert.<sup>504</sup> Dasselbe gilt im Prinzip für Trusts, welche insbesondere im angelsächsischen Rechtskreis häufig für kollektive Kapitalanlagen verwendet werden.<sup>505</sup> Entsprechend können solche Anlageformen keine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 10 bzw. 11 OECD-MA verlangen.<sup>506</sup>

Der in einem DBA-Staat ansässige Investor kann dagegen gestützt auf den Art. 10 bzw. 11 OECD-MA nachgebildeten Artikel grundsätzlich in eigenem Namen eine

Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen. Praktisch macht dies allerdings in aller Regel nur dann Sinn, wenn er eine vergleichsweise hohe Beteiligung an einer kollektiven Kapitalanlage besitzt. Dasselbe gilt für Offshore-Funds, deren Investoren in DBA-Staaten ansässig sind.

### 9.2.1.2 Spezielle staatsvertragliche Regelungen

Mit Australien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Japan, Kanada, den Niederlanden, Norwegen, Österreich, Schweden und Spanien konnten zwischenstaatliche Vereinbarungen getroffen werden, welche dem Fonds – stellvertretend für die im Inland ansässigen Anteilsinhaber – die volle<sup>507</sup> oder teilweise<sup>508</sup> Rückerstattung der auf den Anlagen erhobenen Quellensteuern gewähren.<sup>509</sup> Da die kollektive Kapitalanlage die Rückerstattung zwar im eigenen Namen (aber nicht aus eigenem Recht), sondern stellvertretend für die Anleger geltend macht, wird auch dann nur eine Rückerstattung bis zum Portfoliosatz von 15 % gewährt, wenn die kollektive Kapitalanlage eine qualifizierende Mindest-Beteiligung hält.<sup>510</sup>

Bis zum 31.12.2008 war im Verhältnis zu Grossbritannien die Abkommensberechtigung von Anlagefonds in Art. 27 Ziff. 9 DBA-GB enthalten. Mit dem Revisionsprotokoll vom 26.6.2007 wurde diese Bestimmung gestrichen, so dass sich britische Fonds ebenfalls auf eine

503 S. Art. 27 Ziff. 9 DBA-GB (in der bis 31.12.2008 geltenden Fassung; s. AS 1978, 1465).

504 Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden, sind Gesellschaften iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA und somit auch Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA (vgl. OECD-Komm. zu Art. 3 OECD-MA Tz 2).

505 Einige der Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit solchen Ländern (z. B. Art. 3 Abs. 1 lit. a DBA-US) bezeichnen Trusts aber ausdrücklich als Personen. Ob es sich dabei aber auch um eine ansässige Person iSv Art. 4 OECD-MA handelt, welche sich auf das Doppelbesteuerungsabkommen berufen kann, hängt davon ab, ob der Trust im Ansässigkeitsstaat besteuert wird.

506 Vgl. Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 21 ff.; Ed/ BONGAARTS, The taxation of investment funds, 107 ff., 133 f.

507 Die auf Zinsen erhobene Verrechnungssteuer kann unter den DBA mit Dänemark (Art. 11 Abs. 1 DBA-DK), Deutschland (Art. 11 Abs. 1 DBA-D), Frankreich (Art. 12 Abs. 1 DBA-F), Norwegen (Art. 11 Abs. 1 DBA-N) und Österreich (Art. 11 Abs. 1 DBA-A) vollständig zurückgefordert werden. Die auf Dividenden erhobene Verrechnungssteuer kann nur unter dem DBA mit Dänemark (Art. 10 Abs. 1 DBA-DK) vollständig zurückgefordert werden.

508 Die auf Dividenden erhobene Verrechnungssteuer kann unter den DBA mit Australien (Art. 10 Abs. 2 DBA-AUS), Deutschland (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-D), Frankreich (Art. 11 Abs. 2 lit. a DBA-F), Japan (Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-J), Kanada (Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-CDN), Norwegen (Art. 10 Abs. 2 DBA-N), Österreich (Art. 10 Abs. 2 DBA-A), Schweden (Art. 10 Abs. 2 Satz 1 DBA-S) und Spanien (Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-E) auf 15 % reduziert werden. Zur Reduktion der auf Zinsen erhobenen Verrechnungssteuer vgl. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 294 ff., 339 ff.

509 S. KS KAG/VStG und StG Anhang III.

510 Erreicht ein Anleger hingegen indirekt über eine kollektive Kapitalanlage die qualifizierende Beteiligungsschwelle gemäss DBA, so muss ihm u. E. gestattet werden, gestützt auf das einschlägige DBA die Differenz zwischen dem Portfoliosatz und dem Beteiligungssatz in eigenem Namen zu verlangen. (Beispiel: Ein Investor hält 40 % der Anteile an einem deutschen Fonds, der 50 % an einer schweizerischen Gesellschaft hält, und ist somit indirekt zu 20 % an der schweizerischen Gesellschaft beteiligt. Der Fonds kann gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-D die Verrechnungssteuer auf 15 % reduzieren. Der Investor kann gestützt auf Art. 10 Abs. 3 DBA-D diese 15 % zusätzlich zurückfordern.)

zwischen Grossbritannien und der Schweiz abgeschlossene zwischenstaatliche Vereinbarung stützen müssen.

### 9.2.2 Körperschaftlich organisierte Fonds

Körperschaftlich organisierte Fonds (z. B. luxemburgische SICAV und SICAF) sind Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA. Dasselbe gilt für kollektive Kapitalanlagen in Form von Stiftungen.<sup>511</sup> Damit körperschaftlich organisierte Fonds gestützt auf das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen eine Reduktion der auf Dividenden und Zinsen erhobenen Verrechnungssteuer verlangen können, müssen sie zudem ansässige Personen sein. Gemäss Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist eine Person dann in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ein körperschaftlich organisierter Fonds, der im Ansässigkeitsstaat für die Zwecke der Gewinnsteuer als steuerlich transparent behandelt wird und somit nicht der Gewinnsteuer unterliegt, ist somit grundsätzlich keine ansässige Person.<sup>512</sup>

Wird ein körperschaftlich organisierter Fonds dagegen im Sitzstaat intransparent behandelt, so handelt es sich dabei grundsätzlich um eine ansässige Person, selbst wenn dieser einem tieferen Gewinnsteuersatz unterliegt oder wenn gewisse Einkommensbestandteile von der Besteuerung ausgenommen werden.<sup>513</sup> Nicht alle Staaten schliessen sich aber einer solchen Betrachtungsweise an.<sup>514, 515</sup>

Damit eine kollektive Kapitalanlage die auf Dividenden und Zinsen erhobene Verrechnungssteuer aus eigenem Recht zurückfordern kann, muss sie an den fraglichen Vermögenswerten gemäss Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA Nutzungsberechtigt sein. Mangels Definition des Begriffs «Nutzungsberechtigung» im OECD-Musterabkommen legt der Quellenstaat (d. h. die Schweiz) den Begriff selbständig aus. Die grosse Mehr-

heit der OECD-Staaten ist der Auffassung, dass eine körperschaftlich organisierte kollektive Kapitalanlage, welche eine ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist, an den von ihr gehaltenen Wertschriften Nutzungs-berechtigt ist, falls ihre Manager bzw. Organe die Vermögenswerte für die Investoren weisungsunabhängig verwalten können.<sup>516</sup> Die von der Eidg. Steuerrekurskommission sowie vom Bundesverwaltungsgericht ergangene Rechtsprechung zur Nutzungsberechtigung hat diesem Begriff noch wenig Konturen verliehen. Solange die kollektive Kapitalanlage den Fremdfinanzierungsgrad von 70 % nicht überschreitet (was selten der Fall sein dürfte), wird diese nach schweizerischer Auffassung idR als Nutzungsberechtigt gelten.

### 9.2.3 Personengesellschaften

#### 9.2.3.1 OECD-Musterabkommen

Kollektive Kapitalanlagen, welche als Personengesellschaft ausgestaltet sind (z. B. als limited partnership), gelten grundsätzlich als Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA.<sup>517</sup> Damit es sich dabei zudem um eine ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA handelt, muss diese im Ansässigkeitsstaat zudem der Gewinnsteuer unterliegen. Steuerlich transparente Personengesellschaften sind somit keine ansässigen Personen und deshalb nicht abkommensberechtigt. Die meisten schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten eine dem OECD-Musterabkommen nachgebildete Regelung.

#### 9.2.3.2 Spezielle DBA-Bestimmungen

Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien,<sup>518</sup> Dänemark,<sup>519</sup> Finnland,<sup>520</sup> Frankreich,<sup>521</sup> Griechenland,<sup>522</sup> Grossbritannien,<sup>523</sup> Island,<sup>524</sup> Irland,<sup>525</sup> Italien,<sup>526</sup> Japan,<sup>527</sup> Kanada,<sup>528</sup> Kroatien,<sup>529</sup> Portugal,<sup>530</sup> Schweden,<sup>531</sup> Tune-

511 Vgl. OECD-Komm. zu Art. 3 OECD-MA Tz 2; Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 22.

512 Vgl. diesbezüglich eingehend AIGNER, Kapitalanlagefonds im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 57 ff., 96 ff.

513 Vgl. Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 26.

514 Die gegenteilige Auffassung wird insbesondere von den Staaten vertreten, welche die in OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 8.6 wiedergegebene Minderheitsmeinung vertreten (vgl. Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 27).

515 Die Frage, inwiefern eine körperschaftlich ausgestaltete kollektive Kapitalanlage abkommensberechtigt ist, wird in der internationalen Literatur sehr kontrovers diskutiert (vgl. SORGENFREI, Steuerlicher Transparenzgrundsatz und DBA-Berechtigung deutscher offener Investmentfonds; ED/BONGAARTS, The taxation of investment funds, 107 ff., 132 ff.; PROKISCH, Art. 1 OECD-MA/UN-MA/US-MA N 51 ff.; WASSERMAYER, Ausländische Investmentfonds im Internationalen Steuerrecht; FOCK, Steuerabzug von ausländischen Investorsträgen mit DBA-Schutz?; SCHMIDT/BLÖCHLE, Einkünfte aus Auslandsinvestmentfonds bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen).

516 Vgl. Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 29 f. Dieser Bericht schlägt vor, dies künftig explizit im OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA festzuhalten.

517 Vgl. OECD-Komm. zu Art. 3 OECD-MA Tz 2 (in der seit 2000 geltenden Fassung; vgl. auch Application of the OECD Model to Partnerships).

518 Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA-B.

519 Art. 4 Abs. 1 DBA-DK.

520 Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA-SF.

521 Art. 4 Abs. 3 DBA-F.

522 Art. 4 Abs. 1 Satz 3 DBA-GR.

523 Art. 4 Abs. 1 Satz 3 DBA-GB.

524 Art. 4 Abs. 1 Satz 3 DBA-IS.

525 Art. 3A Abs. 1 DBA-IRL.

526 Art. 4 Abs. 3 Satz 2 DBA-I.

527 Art. 4 Abs. 1 DBA-J.

528 Art. 4 Abs. 1 DBA-CDN.

529 Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA-HR.

530 Art. 4 Abs. 1 DBA-P.

531 Art. 4 Abs. 3 Satz 2 DBA-S.

sien<sup>532</sup> und den USA<sup>533</sup> behandeln Personengesellschaften als ansässige Personen.

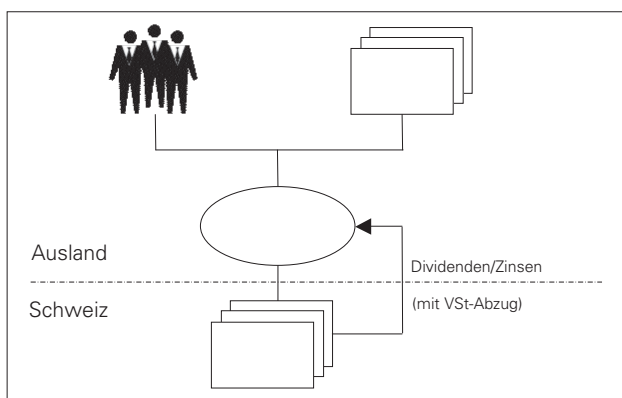
Die erwähnten Abkommensbestimmungen beruhen aber darauf, dass Gesellschafter (Teilhaber) der Personengesellschaft, die im jeweiligen Vertragsstaat nicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sind, als Teilhaber von Geschäftsbetrieben für die Einkünfte der Personengesellschaft beschränkt steuerpflichtig sind. Dies ist bei kollektiven Kapitalgesellschaften, welche in der Form von Personengesellschaften organisiert sind, idR aber nicht der Fall. Insofern ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer deswegen mit Bezug auf Investoren, welche nicht im Sitzstaat der Personengesellschaft ansässig sind, idR nicht möglich.

Für Investoren, welche im selben Staat wie die Personengesellschaft ansässig sind, sollte die als Personengesellschaft ausgestaltete kollektive Kapitalanlage dagegen grundsätzlich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen können. Etwas anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn die entsprechende Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft vom Vorliegen eines Geschäftsbetriebs abhängig macht.<sup>534</sup>

## 9.2.4 Rückforderungsanspruch der Investoren

### 9.2.4.1 Investoren sind im Sitzstaat der kollektiven Kapitalanlage ansässig

Grafik 1: VSt bei Ansässigkeit der Investoren im Sitzstaat der kollektiven Kapitalanlage



Ist die ausländische kollektive Kapitalanlage keine ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA und somit nicht aus eigenem Recht zur Rückerstattung der auf

Dividenden und Zinsen erhobenen Verrechnungssteuer berechtigt, wird die kollektive Kapitalanlage für die Zwecke der Rückforderung der Verrechnungssteuer als transparent angesehen. Mithin sind die im Sitzstaat ansässigen Investoren gemäss dem zwischen dem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz (Quellenstaat) abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen rückerstattungsberechtigt.<sup>535</sup> Da der hiermit verbundene Aufwand in aller Regel in einem krassen Missverhältnis zum Betrag der Steuerentlastung steht, wird dies idR nie gemacht.<sup>536</sup> Zudem ist der Nachweis des Investors, dass er über eine kollektive Kapitalanlage indirekt schweizerische Dividenden- oder Zinserträge erhält, nicht immer einfach zu führen. Kann dieser Nachweis vom Investor erbracht werden, muss ihm die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden. Es wäre u. E. abkommenswidrig, einen entsprechenden Rückerstattungsantrag mit dem Argument abzuweisen, der Investor erhalte zivilrechtlich gesehen bloss Einkünfte aus einer kollektiven Kapitalanlage und nicht Einkünfte aus schweizerischen Wertpapieren. Eine solch formelle Betrachtungsweise würde zu einer mit dem Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen nicht zu vereinbarenden Doppelbesteuerung führen.

Mit Bezug auf Grossbritannien sowie die Staaten, mit denen die Schweiz eine zwischenstaatliche Vereinbarung abgeschlossen hat,<sup>537</sup> wird der Rückerstattungsanspruch des Investors stellvertretend durch die kollektive Kapitalanlage geltend gemacht. Der Investor einer solchen kollektiven Kapitalanlage hat somit grundsätzlich keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Hält der Investor indirekt über die kollektive Kapitalanlage eine qualifizierte Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft, so muss er gestützt auf den Dividendenartikel des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens die Rückerstattung der Differenz zwischen dem Portfoliosatz und dem Beteiligungssatz in eigenem Namen geltend machen können.<sup>538</sup>

532 Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA-TN.

533 Art. 4 Abs. 1 lit. d DBA-US.

534 Das Erfordernis des Geschäftsbetriebs soll sicherstellen, dass die Investoren im Staat der Personengesellschaft subjektiv steuerpflichtig sind. Insofern sollte u. E. für im selben Staat ansässige Investoren auf dieses Erfordernis verzichtet werden.

535 S. KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.1.10.1; Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 32 ff.; AMONN, Die durch die Investmenttrusts oder Anlagefonds mit internationalem Charakter aufgeworfenen Fiskalprobleme, 339; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 530; a. A. SCHERER/BURGY, Die Besteuerung von Investmentfonds, 812.

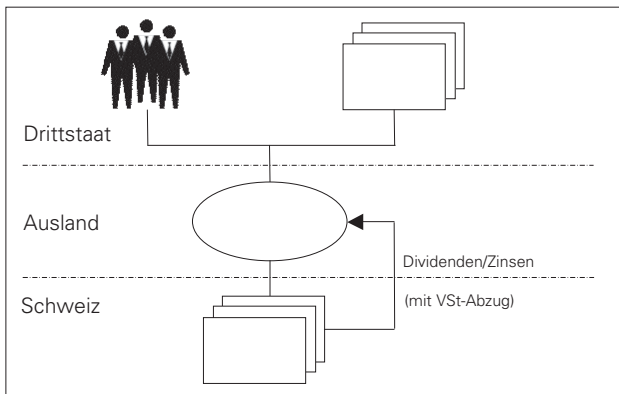
536 Vgl. LUSSEY, Zur steuerlichen Behandlung der internationalen Anlagefonds, 26.

537 S. dazu vorne, Abschn. 9.2.1.2, 9.2.2 und 9.2.3.2.

538 Beispiel: Ist ein in Deutschland ansässiger Investor zu 20 % an einer deutschen kollektiven Kapitalanlage beteiligt, welche 100 % einer schweizerischen Gesellschaft hält, kann die kollektive Kapitalanlage gestützt auf die zwischenstaatliche Vereinbarung und Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA-D 20 % der Verrechnungssteuer in eigenem Namen zurückfordern. Dem Investor muss gestützt auf Art. 10 Abs. 3 DBA-D die Rückerstattung der verbleibenden 15 % gewährt werden.

### 9.2.4.2 Investoren sind in Drittstaat ansässig

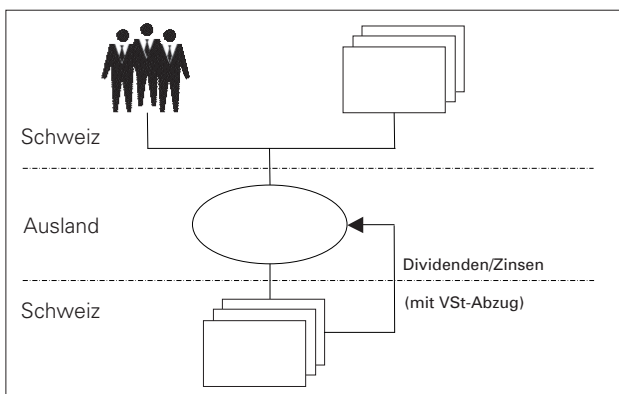
Grafik 2: VSt bei Ansässigkeit der Investoren in einem Drittstaat



Wird eine kollektive Kapitalanlage vom Sitzstaat steuerlich transparent behandelt und ist sie somit selbst nicht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt, muss grundsätzlich auch den in einem Drittstaat ansässigen Investoren gestützt auf das zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz (Quellenstaat) abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden. Ob der Ansässigkeitsstaat der Investoren die im Ausland ansässige kollektive Kapitalanlage selbst als steuerlich transparent ansieht, ist nach der hier vertretenen Auffassung abkommensrechtlich unerheblich. Entscheidend muss vielmehr die Qualifikation im Drittstaat (Sitzstaat der kollektiven Kapitalanlage) sein.

### 9.2.4.3 Investoren sind in der Schweiz ansässig

Grafik 3: VSt bei schweizerischer Ansässigkeit der Investoren einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage



In der Schweiz ansässigen Investoren einer transparent besteuerten ausländischen kollektiven Kapitalanlage, welche ihrerseits in schweizerische Wertpapiere investiert, muss u. E. die Rückerstattung der Verrechnungs-

steuer gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStG bzw. Art. 24 Abs. 2 VStG gewährt werden.<sup>539</sup>

## 10 Rückforderung ausländischer Quellensteuern

Inländische Effektenfonds können in inländische und ausländische Wertpapiere investieren.<sup>540</sup> Dasselbe gilt für KGG, SICAF und die nicht dem KAG unterstellten kollektiven Kapitalanlagen. Dividenden und Zinsen von ausländischen Wertpapieren unterliegen im Quellenstaat häufig einer Quellensteuer. Es stellt sich die Frage, ob die inländische kollektive Kapitalanlage diese Quellensteuer gestützt auf den Dividendenartikel (Art. 10 OECD-MA) oder den Zinsenartikel (Art. 11 OECD-MA) des zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zurückfordern kann.

### 10.1 Vertragliche Anlagefonds

#### 10.1.1 OECD-Musterabkommen

Da vertragliche Anlagefonds keine Rechtspersönlichkeit besitzen, sind sie grundsätzlich keine Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA und somit nicht abkommensberechtig.<sup>541</sup> Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn vertragliche Anlagefonds wie juristische Personen besteuert und somit als Gesellschaften iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA behandelt würden. Da ein als vertraglicher Anlagefonds ausgestalteter Effektenfonds für die Zwecke der Einkommens- und Gewinnsteuern steuerlich transparent behandelt wird,<sup>542</sup> ist dies aber nicht der Fall.<sup>543</sup>

539 Die gegenteilige Auffassung der ESTV (s. Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Art. 26 Abs. 3 VStG Nr. 2, 16.4.1991) ist u. E. nicht nachvollziehbar.

540 S. Art. 54 KAG.

541 Vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 208; ALTENBURGER, Taxation of Swiss-Based Investment Funds and Certificate Holders, 99; BAUMGARTNER/KOLB, Fragen der praktischen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, 694; OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 241 ff.; HESS/SCHERRER, Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz und deren Anleger, 436).

542 S. dazu vorne, Abschn. 2.1 und 3.1.

543 Immerhin unterliegen die Ausschüttungen und gutgeschriebenen Erträge des vertraglichen Anlagefonds gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer. Dies ändert aber nichts an der Tatsache, dass der vertragliche Anlagefonds nicht wie eine juristische Person besteuert wird und somit nicht abkommensberechtig ist. Zudem ist es nach der hier vertretenen Auffassung fraglich, ob die Schweiz überhaupt ein Recht zur Erhebung der Verrechnungssteuer hat (s. dazu vorne, Abschn. 3.4.2.2.3).



Ein vertraglicher Anlagefonds, der über direkten Grundbesitz verfügt, ist hingegen gemäss Art. 49 Abs. 2 DBG Gewinnsteuersubjekt. Erzielt ein solcher Fonds zudem Erträge aus ausländischen Wertpapieren (z. B. Erträge aus Anteilen an ausländischen Immobiliengesellschaften), stellt sich die Frage, ob er diesbezüglich zur Rückerstattung der ausländischen Quellensteuern berechtigt ist. Die Tatsache, dass nur die Einkünfte aus direktem Grundbesitz der Gewinnsteuer unterliegen, sollte diesbezüglich weder einer Qualifikation als Gesellschaft iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA noch als der Gewinnsteuer unterstehender ansässiger Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA entgegenstehen.<sup>544</sup> Dasselbe gilt für den Umstand, dass kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz im Bund sowie in einigen Kantonen bloss einer ermässigten Gewinnsteuer unterstehen.<sup>545</sup>

Folgt man dieser Betrachtungsweise, kann man mit Fug behaupten, dass vertragliche Anlagefonds gemäss Art. 49 Abs. 2 DBG grundsätzlich der Gewinnsteuer unterliegen und Einkünfte aus Wertpapieren bloss von der Bemessungsgrundlage ausgenommen seien. Da es gemäss dem OECD-Bericht *Taxation of Collective Investment Vehicles* sowie dem OECD-Kommentar zu Art. 4 OECD-MA<sup>546</sup> nicht darauf ankommt, ob die kollektive Kapitalanlage tatsächlich eine Gewinnsteuer entrichtet, kann daher durchaus die Auffassung vertreten werden, dass vertragliche Anlagefonds immer (d. h. auch wenn sie nicht über direkten Grundbesitz verfügen) ansässige Personen iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA und somit abkommensberechtigt seien.<sup>547</sup> In der Praxis sind aber leider keine Fälle bekannt, in denen einem vertraglichen Anlagefonds aus eigenem Recht die Rückerstattung der ausländischen Quellensteuern gestattet worden ist.

## 10.1.2 Spezielle staatsvertragliche Regelungen

### 10.1.2.1 Vereinbarungen betreffend Rückforderung der Quellensteuer

Art. 27 Ziff. 9 DBA-GB gewährte bis zum 31.12.2008 einem vertraglichen Anlagefonds innerhalb von 6 Jahren die vollständige Rückerstattung der von Grossbritannien auf Zinsen erhobenen Quellensteuer<sup>548</sup> zugunsten der im Inland ansässigen Anteilsinhaber.<sup>549</sup> Diese Bestimmung wurde gestrichen.<sup>550</sup> Seither muss auch im Verhältnis zu Grossbritannien auf eine zwischenstaatliche Vereinbarung zurückgegriffen werden.<sup>551</sup> Sind mehr als 95 % der Anteilsinhaber eines vertraglichen Anlagefonds in der Schweiz ansässig, kann die Quellensteuer vollständig (d. h. auch für die im Ausland ansässigen Anteilsinhaber) zurückgefordert werden.

Mit Dänemark, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, den Niederlanden,<sup>552</sup> Norwegen, Österreich, Schweden und Spanien konnten zwischenstaatliche Vereinbarungen getroffen werden, welche dem vertraglichen Anlagefonds – stellvertretend für die im Inland ansässigen Anteilsinhaber – die volle oder teilweise Rückerstattung der auf den Anlagen erhobenen Quellensteuern ermöglicht.<sup>553</sup> Bei Dividendeneinkünften wird dabei die Reduktion der Quellensteuer bis zum Portfolio-Satz von 15 % gewährt.<sup>554</sup> Die von den ausländischen Steuerbehörden zurückerstatteten Quellensteuern sind in der Folge vom vertraglichen Anlagefonds dem Konto «Ausländische Quellensteuern» gutzuschreiben.<sup>555</sup>

### 10.1.2.2 Vereinbarungen betreffend Reduktion an der Quelle

Australien, Japan und Kanada gewähren eine Reduktion von Quellensteuern an der Quelle für Wertschriften, welche von einem vertraglichen Anlagefonds gehalten werden.<sup>556</sup> Diese Staaten erheben somit bloss den im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen für Dividenden bzw.

544 Dies wird in *Taxation of Collective Investment Vehicles* explizit festgehalten: «However, a CIV that is treated as opaque in the Contracting State in which it is established should be treated as a resident of that Contracting State even if the specific items of income it receives are exempt from taxation, or if it receives a deduction for dividends paid to investors, or if it is subject to a lower rate of tax on its income» (*Taxation of Collective Investment Vehicles* Tz 26).

545 Vgl. *Taxation of Collective Investment Vehicles* Tz 26.

546 Vgl. Ziff. 8.5 des OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA.

547 Gilt ein vertraglicher Anlagefonds nach Auffassung des Quellenstaats als ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, ist er nach Auffassung der grossen Mehrheit der OECD-Staaten auch nutzungsberechtigt iSv Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA, da die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds die Vermögenswerte für die Investoren weisungsungebunden verwalten kann (*Taxation of Collective Investment Vehicles* Tz 29 f.).

548 Grossbritannien erhebt keine Quellensteuer auf Dividenden.

549 Dazu müssen die Form. R-GB 12, R-GB b und R-GB c eingeholt werden.

550 S. Revisionsprotokoll zum DBA-GB, 849.

551 S. Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland, 7665.

552 Da die Niederlande die Dividendenquellensteuer per 1.1.2007 auf 15 % gesenkt haben und auf Zinsen keine Quellensteuer erheben, ist seither keine Rückerstattung gestützt auf die zwischenstaatliche Vereinbarung zwischen den Niederlanden und der Schweiz mehr möglich.

553 S. KS KAG/VStG und StG Anhang III. Zu den Einzelheiten s. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 86 ff., 290 ff.

554 Eine Ausnahme besteht im Verhältnis zu Dänemark, wo eine vollständige Rückerstattung der Quellensteuer auch für Portfolio-Dividenden gewährt wird.

555 S. KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.1.10.2.

556 KS KAG/VStG und StG Anhang IV.

Zinsen vorgesehenen Sockelsteuersatz (für Dividenden: Portfoliosatz von 15 %).<sup>557</sup> Da die Reduktion an der Quelle auch mit Bezug auf nicht in der Schweiz ansässige Anteilsinhaber gewährt wird, muss der auf ausländische Anleger entfallende Anteil mittels der entsprechenden Deklarationsformulare jährlich der ESTV deklariert und abgeliefert werden.<sup>558</sup>

## 10.2 SICAV

### 10.2.1 OECD-Musterabkommen

Da die SICAV Rechtspersönlichkeit hat, ist sie eine Person iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA. Um gestützt auf Art. 10 bzw. Art. 11 OECD-MA die auf Dividenden bzw. Zinsen erhobenen Quellensteuern zurückfordern zu können, muss es sich bei der SICAV aber zudem um eine ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA handeln. Um ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zu sein, muss die SICAV aufgrund ihres Sitzes oder eines ähnlichen Kriteriums in der Schweiz steuerpflichtig sein. Dies ist bei der gewinnsteuerlich transparenten SICAV grundsätzlich nicht der Fall.

Analog zum vertraglichen Anlagefonds kann jedoch auch mit Bezug auf die SICAV die Auffassung vertreten werden, dass diese aufgrund von Art. 49 Abs. 2 DBG grundsätzlich der Gewinnsteuer unterworfen seien und dass die Erträge, welche nicht auf direkten Grundbesitz zurückzuführen sind, bloss von der Bemessungsgrundlage ausgenommen seien.<sup>559</sup> Folgt man dieser Ansicht, wären SICAV ansässige Personen und somit aus eigenem Recht abkommensberechtigt.

### 10.2.2 Spezielle staatsvertragliche Regelungen

Wie vertragliche Anlagefonds konnten bis zum 31.12.2008 auch SICAV gestützt auf Art. 27 Ziff. 9 DBA-GB für die in der Schweiz ansässigen Anteilsinhaber die Rückforderung der von Grossbritannien auf Zinsen erhobenen Quellensteuern verlangen.<sup>560</sup> Dies wurde in der zwischen Grossbritannien und der Schweiz am 12.2.2008 abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung klargestellt und ist nunmehr auch im revidierten Doppelbesteuerungsabkommen festgehalten. Seit dem 1.1.2009 können sich SICAV auf die mit Grossbritannien geschlossene zwischenstaatliche Vereinbarung stützen.

Während sich die zwischenstaatlichen Vereinbarungen mit Dänemark und Grossbritannien explizit auch auf

SICAV beziehen, erwähnen die früher abgeschlossenen zwischenstaatlichen Vereinbarungen mit Deutschland, Frankreich, Norwegen, Österreich, Schweden und Spanien nur vertragliche Anlagefonds. Nach der hier vertretenen Auffassung sollten diese aber analog auch auf SICAV angewendet werden.<sup>561</sup> Australien, Japan und Kanada gewähren die Reduktion an der Quelle auch gegenüber SICAV.<sup>562</sup>

## 10.3 KGK

### 10.3.1 OECD-Musterabkommen

KGK sind als Personengesellschaften zwar Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA, gelten aufgrund ihrer gewinnsteuerlichen Transparenz analog zu den SICAV jedoch grundsätzlich nicht als ansässige Personen iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.<sup>563</sup> Wie bei den vertraglichen Anlagefonds und den SICAV kann wegen der Unterstellung von Erträgen aus direktem Grundbesitz diesbezüglich aber auch die gegenteilige Auffassung vertreten werden.<sup>564</sup>

### 10.3.2 Spezielle staatsvertragliche Regelungen

#### 10.3.2.1 Personengesellschaften als ansässige Personen

Einige Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthalten Bestimmungen, wonach Personengesellschaften als ansässige Personen iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA gelten. Teilweise setzt dies aber das Bestehen eines Geschäftsbetriebs im Sitzstaat der Personengesellschaft voraus. Da eine KGK über keinen Geschäftsbetrieb in der Schweiz verfügt, ist die KGK unter solchen Abkommen keine ansässige Person.

Doch selbst mit Bezug auf Abkommen, welche die Ansässigkeit der Personengesellschaft nicht vom Vorliegen eines Geschäftsbetriebs abhängig machen, ist fraglich, ob die KGK als ansässige Person im Sinne dieser Bestimmungen zu qualifizieren ist. Auch hier ist Hintergrund der jeweiligen Bestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen, dass die Anteilsinhaber der Personengesellschaft in der Schweiz gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG als Teilhaber einer Personengesellschaft in der Schweiz (beschränkt) subjektiv steuerpflichtig werden. Dies ist mit Bezug auf Teilhaber an KGK aber gerade nicht der Fall.<sup>565</sup>

557 Zu den Einzelheiten s. OESTERHELT, vor Art. 1 KAG N 304 ff.

558 Zu den Einzelheiten des Verfahrens s. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 542 ff.

559 S. dazu vorne, Abschn. 10.1.1.

560 S. dazu vorne, Abschn. 10.1.2.1.

561 Wohl a. A. KS KAG/VStG und StG Anhang III.

562 S. KS KAG/VStG und StG Anhang IV.

563 Vgl. OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 8.5.

564 S. dazu vorne, Abschn. 10.1.2.1 und 10.2.1.

565 S. dazu vorne, Abschn. 3.1.1.2.

### 10.3.2.2 Zwischenstaatliche Vereinbarungen

Gemäss Art. 27 Ziff. 9 DBA-GB (in der bis 31.12.2008 geltenden Fassung) sowie unter den zwischenstaatlichen Vereinbarungen mit Dänemark und Grossbritannien können KGK für ihre in der Schweiz ansässigen Investoren die Quellensteuerrückerstattung geltend machen. Auch Australien, Japan und Kanada gewähren den KGK diesbezüglich eine Reduktion an der Quelle.

Nach der hier vertretenen Auffassung sollten auch die übrigen zwischenstaatlichen Vereinbarungen mit Deutschland, Frankreich, Norwegen, Österreich, Schweden und Spanien auf KGK analog angewendet werden.

## 10.4 SICAF

SICAF sind juristische Personen und somit Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA. Da sie zudem der Gewinnsteuer unterstellt sind, gelten sie als ansässige Personen iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Da sie die von ihnen gehaltenen Wertpapiere jedoch für ihre Investoren halten, stellt sich die Frage, inwiefern sie als Nutzungsberechtigt iSv Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA gelten. Die Auslegung des Begriffs der Nutzungsberechtigung obliegt mangels staatsvertraglicher Definition dem ausländischen Quellenstaat. Dabei ist die grosse Mehrheit der OECD-Staaten der Auffassung, dass die SICAF an den von ihr gehaltenen Wertschriften Nutzungsberechtigt ist, da ihre Organe die Vermögenswerte für die Investoren weisungsungebunden verwalten können.<sup>566</sup>

## 10.5 Nicht dem KAG unterstellte kollektive Kapitalanlagen

### 10.5.1 Anlagestiftungen

Anlagestiftungen sind juristische Personen und somit ansässige Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA. Da Anlagestiftungen als Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 56 lit. e DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG von der Gewinnsteuer befreit sind, ist fraglich, ob es sich dabei auch um ansässige Personen iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA handelt. Im Gegensatz zu transparenten kollektiven Kapitalanlagen (wie vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK) unterliegt die Anlagestiftung aufgrund von Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG der Gewinnsteuer, ist aber aufgrund von Art. 56 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen von der Gewinnsteuer befreit. Nach Mehrheitsauffassung innerhalb der OECD sind Anlagestiftungen somit als ansässige Personen iSv von Art. 4 Abs. 1

OECD-MA anzusehen.<sup>567</sup> Entsprechend hält das KS der ESTV zu Recht fest, dass die Anlagestiftung idR abkommensberechtigt ist (s. KS KAG/VStG und StG Ziff. 2.3.4). Es gibt jedoch einige Länder der OECD, welche die von der Gewinnsteuer befreite Anlagestiftung nicht als ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ansehen. Eine solche Sichtweise ist gemäss OECD-Kommentar ebenfalls zulässig.<sup>568</sup>

### 10.5.2 Interne Sondervermögen, Investmentclubs und Derivate

Interne Sondervermögen, Investmentclubs und Derivate haben weder Rechtspersönlichkeit noch werden sie wie eine juristische Person besteuert. Entsprechend sind sie keine Personen iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA und somit nicht abkommensberechtigt.

Die von der Schweiz abgeschlossenen zwischenstaatlichen Vereinbarungen sind auf diese Anlageformen grundsätzlich ebenfalls nicht anwendbar. Deutschland, Frankreich, die Niederlande, Österreich und Schweden gestatten dagegen einem Investmentclub mit weniger als 20 Mitgliedern die Quellensteuerrückerstattung durch gemeinsamen Antrag (vereinfachtes Verfahren).<sup>569</sup>

### 10.6 Rückerstattungsanspruch der Investoren

Verweigert der ausländische Quellenstaat dem vertraglichen Anlagefonds, der SICAV oder der KGK die Qualifikation als ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA und ist die schweizerische kollektive Kapitalanlage somit nicht rückerstattungsberechtigt, muss dem in der Schweiz ansässigen Investor grundsätzlich die Rückerstattungs berechtigung zugesprochen werden.<sup>570</sup> Der Investor hat sich diesbezüglich auf den Dividenden- bzw. Zinsenartikel des zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zu stützen. Besteht eine zwischenstaatliche Vereinbarung, wird dieser Rückerstattungsanspruch stellvertretend durch die kollektive Kapitalanlage wahrgenommen.<sup>571</sup>

Ist ein Investor einer nicht rückerstattungsberechtigten kollektiven Kapitalanlage in einem Drittstaat ansässig, so muss er sich auf das zwischen seinem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen stützen, um die ausländische Quellensteuer zurückzufordern. Ist der Investor dagegen

<sup>566</sup> Vgl. Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 29 f. Dieser OECD-Bericht schlägt vor, dies künftig explizit im OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA festzuhalten.

<sup>567</sup> Vgl. OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 8.2.

<sup>568</sup> Vgl. OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 8.3.

<sup>569</sup> S. MB Investment-Clubs Ziff. 5.2; KAPALLE, vor Art. 1 KAG N 718.

<sup>570</sup> Vgl. Taxation of Collective Investment Vehicles Tz 32 ff.; MB R-I-M lit. C.III.2.e.

<sup>571</sup> S. dazu vorne, Abschn. 9.2.4.1.

selbst im Quellenstaat ansässig, so ist eine Rückerstattung der ausländischen Quellensteuer nur gestützt auf das innerstaatliche ausländische Recht möglich.<sup>572</sup>

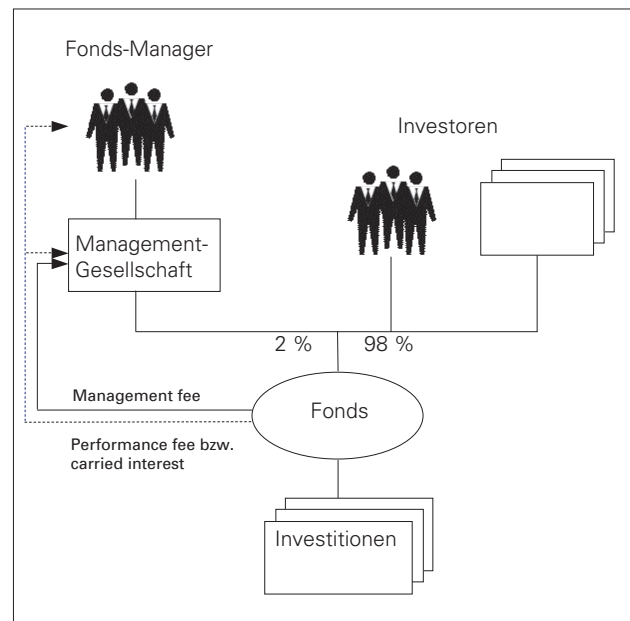
## 11 Carried Interest und Performance Fees

### 11.1 Carried Interest

Beim carried interest (oder kurz: carry) handelt es sich um eine besondere Gewinnbeteiligung der Fonds-Manager von Private-Equity-Fonds. Private-Equity-Fonds sind typischerweise geschlossene kollektive Kapitalanlagen mit einer bestimmten Laufzeit (typischerweise von 10 Jahren, mit Verlängerungsoption), welche in häufig illiquide Anlagen investieren.<sup>573</sup> Im angelsächsischen Raum haben Private-Equity-Fonds idR die Rechtsform einer limited partnership. In der Schweiz bietet sich die KGK hierfür an.<sup>574</sup> Der Fonds wird von einer Private-Equity-Firm (z. B. Blackstone, KKR) bzw. deren Managern organisiert und geführt.<sup>575</sup> Die Private-Equity-Firm bzw. deren Management-Gesellschaft ist idR general partner der limited partnership (bzw. Komplementär der KGK). Die Fonds-Manager sind idR selbst auch mit bis zu 2 % kapitalmässig am Fonds beteiligt.

Die Management-Gesellschaft erhält vom Private-Equity-Fonds eine fixe management fee von z. B. jährlich 2 % des Nettofondsvermögens. Wird eine gewisse Mindestrendite erreicht (hurdle rate oder preferred return), werden die Fonds-Manager bzw. die Management-Gesellschaft am Ende der Laufzeit des Fonds mit typischerweise 20 % der realisierten Gewinne des Fonds entschädigt. Diese Entschädigung bezeichnet man als carried interest.

Grafik 4: Private-Equity-Fonds



### 11.2 Performance Fees

Anstelle des carried interest erhalten die Manager von Hedge-Fonds performance fees. Unter Hedge-Fonds versteht man eine heterogene Gruppe kollektiver Anlagevehikel, die aktiv verwaltete alternative Anlagestrategien verfolgen und typischerweise nur institutionellen Investoren oder gewissen vermögenden Privatpersonen offen stehen.<sup>576</sup> Daher unterstehen sie häufig nicht der Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen, was ihnen mehr Freiheit bei der Wahl der Anlagen gibt und insbesondere einen verstärkten Einsatz von Derivaten und Termingeschäften erlaubt. Während Private-Equity-Fonds ein Unternehmen mit einem mittel- bis langfristigen Anlagehorizont dabei unterstützen, einen Wachstums- oder Entwicklungsschritt zu bewältigen, streben Hedge-Fonds idR kurzfristige Kapitalgewinne auf Aktien oder Derivat-Investitionen an.<sup>577</sup> Im Gegensatz zu Private-Equity-Fonds streben Hedge-Fonds sodann keine kontrollierende Mehrheit an einem Unternehmen an, sondern versuchen mit einer kleineren Beteiligung durch Aktionärsaktivismus Druck auf die Geschäftsleitung auszuüben und strategische Änderungen zu bewirken, welche den Aktienkurs zumindest kurzfristig steigen lassen.<sup>578</sup>

Die Management-Gesellschaft eines Hedge-Fonds wird mit einer Verwaltungsentschädigung (management fee) von 1 - 4 % (idR 2 %) des Fondsvermögens entschädigt. Zusätzlich erhalten die Manager von Hedge-Fonds für

572 Analog zu Art. 22 ff. VStG (s. dazu vorne, Abschn. 9.2.4.3).

573 Der Ausdruck «Private Equity» (zu Deutsch: privates Eigenkapital) wird in vielfältiger Weise verwendet. Typischerweise ist es eine private Finanzierungsart, bei der Finanzinvestoren Unternehmen mit Risikokapital finanzieren (s. eingehend FRICK, Private Equity im Schweizer Recht, 4 ff.).

574 Vgl. KAPALLE, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds; DU PASQUIER/OBERSON, La société en commandite de placements collectifs – Aspects juridiques et fiscaux; VOGEL/SCHÄR, Die Kommanditgesellschaft nach KAG als Anlagevehikel für Private Equity – Regulatorische und steuerliche Aspekte; DUSS/VON AH, Zur Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen. Von der Bauchlage «ad acta»?

575 Zum Verhältnis zwischen Management und Beratungs-Gesellschaft bzw. zur Verrechnungspreispolitik bei Private-Equity- und Hedge-Fonds s. ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity- und Hedge-Funds, 1 ff.

576 FRICK, Private Equity im Schweizer Recht, 25.

577 Positionspapier Hedge-Fonds – Marktentwicklung, Risiken und Regulierung, 16.

578 FRICK, Private Equity im Schweizer Recht, 28.

ihre private Kapitalbeteiligung am Fonds eine erfolgsabhängige Entschädigung (performance fee) von typischerweise 20 % des Gewinns des Hedge-Fonds. Im Gegensatz zum carried interest von Private-Equity-Fonds wird die performance fee bei Hedge-Fonds regelmässig (typischerweise jährlich) an die Hedge-Fonds-Manager ausbezahlt.

## 11.3 Besteuerung

### 11.3.1 Management Fees

Die für den laufenden Verwaltungsaufwand bezahlten management fees sind ordentlich zu besteuern. Typischerweise werden diese an die Management-Gesellschaft bezahlt, bei der sie als Ertrag zu besteuern sind.

### 11.3.2 Salär

Das Salär, welches der bei der Management-Gesellschaft angestellte Fonds-Manager erhält, ist steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.

### 11.3.3 Carried Interest bzw. Performance Fees

#### 11.3.3.1 Proportionale Gewinnbeteiligung

Nach der Praxis der ESTV können sich die Fonds-Manager privat an einem Fonds beteiligen, für den sie selbst tätig sind. Mithin ist es für die Qualifikation einer Beteiligung an einem Fonds als Privatvermögen unschädlich, dass eine Person Aktionärin der Komplementärin einer KGK ist bzw. in einem Arbeitsverhältnis zur Fonds-Managementgesellschaft steht. Dies ist auch richtig, da auch der Unternehmeraktionär sich privat an einer von ihm geführten Gesellschaft beteiligen kann. Mit Bezug auf die KGK sieht Art. 119 Abs. 3 KKV explizit die Möglichkeit vor, dass sich die geschäftsführenden Personen der Komplementärin privat an der KGK beteiligen können.

Die kapitalmässige Beteiligung der Fonds-Manager am Fonds gilt nach der Praxis der ESTV aber nur solange als privat, als die Gewinnbeteiligung proportional zu ihrer kapitalmässigen Beteiligung ausfällt. Ist das Management zu 2 % kapitalmässig am Fonds beteiligt, wird nur eine Gewinnbeteiligung von 2 % als Kapitalertrag aus einer privaten Beteiligung akzeptiert. In diesem Umfang wird die Gewinnbeteiligung der Fonds-Manager am Fonds als Vermögensertrag aus einer kollektiven Kapitalanlage nach Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG behandelt. Handelt es sich um einen vertraglichen Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK bzw. um eine ausländische kollektive Kapitalanlage, welche einer dieser Anlageformen gleichzustellen ist, werden Ausschüttungen, die auf Kapitalgewinne oder direkten Grundbesitz zurückzuführen sind, beim Fonds-Manager nicht besteuert. Da sowohl Private-Equity-Fonds als auch Hedge-Fonds in ers-

ter Linie kapitalgewinnorientiert sind, ist ein Grossteil dieser Ausschüttungen beim Anleger bzw. Fonds-Manager somit steuerfrei. Der Gewinnanteil, der nicht auf Kapitalgewinne bzw. direkten Grundbesitz zurückzuführen ist (insb. Zins- und Dividendeneinkünfte des Fonds), wird dagegen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG als Vermögensertrag besteuert.

#### 11.3.3.2 Überproportionale Gewinnbeteiligung

Wie oben dargestellt, sind carried interest bzw. performance fees idR aber überproportionale Gewinnbeteiligungen. Erreicht der Fonds eine gewisse Mindestrendite (z. B. von 8 - 10 %), erhalten die Fonds-Manager für ihre Beteiligung von 2 % beispielsweise einen Anteil von 20 % des Gewinns des Fonds. Während in der Literatur u. E. zu Recht auch hier für eine Besteuerung nach Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG votiert wird,<sup>579</sup> ist dieser überproportionale Gewinnanspruch nach Auffassung der ESTV nicht mehr Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (und somit potentiell steuerfreier Kapitalgewinn des Fonds), sondern Einkommen aus Erwerbstätigkeit. Die Investoren seien nämlich nur deswegen bereit, dem Fonds-Management eine überproportionale Gewinnbeteiligung zuzugestehen, weil das Fonds-Management für den Fonds (direkt oder als Angestellte der Fonds-Managementgesellschaft) tätig ist. Daher qualifiziert die ESTV die überproportionale Gewinnbeteiligung als Einkommen aus Erwerbstätigkeit.

Eine Umqualifikation von carried interest bzw. performance fee in Erwerbseinkommen darf aber nur in dem Umfang erfolgen, als der Fonds-Manager tatsächlich überproportional am Gewinn beteiligt ist. In dem Umfang, in dem der Fonds-Manager proportional am Gewinn beteiligt ist, handelt es sich immer noch um Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG. Entsteht der Gewinnanspruch des Fonds-Managers erst bei Erreichen einer gewissen Mindestrendite (highwater mark), muss dies ebenfalls berücksichtigt werden. Der carried interest bzw. die performance fee ist somit in 2 Komponenten zu zerlegen: (i) der Gewinnanspruch, der einem unabhängigen Drittinvestor zugestanden würde, ist als Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG zu versteuern; (ii) darüber hinausgehender Gewinnanspruch ist als Erwerbseinkommen zu versteuern.

579 Vgl. KAPALLE, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds, 133; DU PASQUIER/OBERSON, La société en commandite de placements collectifs – Aspects juridiques et fiscaux, 223; DUSS/VON AH, Zur Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen. Von der Bauchlage «ad acta»? , 90.

Wird die überproportionale Gewinnbeteiligung (Vorzugsgewinn) direkt vom Fonds an den Fonds-Manager bezahlt, handelt es sich dabei um Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG. Wird der Vorzugsgewinn dagegen an die Fonds-Managementgesellschaft (oder eine andere Gesellschaft der Fondsstruktur) bezahlt und ist der Vorzugsgewinn Bestandteil der vertraglichen Entschädigung aus dem Arbeitsverhältnis zwischen dem Fonds-Manager und der Fonds-Managementgesellschaft (oder einer anderen Gesellschaft der Fondsstruktur), so ist dieser – wie das übrige Salär des Fonds-Managers – Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 17 Abs. 1 DBG.

### 11.3.4 Sozialversicherungsabgaben

Die sozialversicherungsrechtliche Behandlung von carried interest und performance fees hat sich aufgrund von Art. 17 AHVV grundsätzlich der steuerlichen Behandlung anzuschliessen. Mithin unterliegen carried interest bzw. performance fees im Umfang einer proportionalen Gewinnbeteiligung des Fonds-Managers nicht der AHV/IV/EO. Eine überproportionale Gewinnbeteiligung ist dagegen grundsätzlich beitragspflichtig.<sup>580</sup>

### 11.3.5 Gestaltungsvarianten

Da eine Besteuerung des carried interest als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit selbst in Kantonen mit einem vergleichsweise niedrigen Grenzsteuersatz zu einer im internationalen Vergleich hohen Besteuerung des carried interest führt,<sup>581</sup> wurden – als Folge der oben beschriebenen Besteuerungsgrundsätze der ESTV – alternative Gestaltungsvarianten gesucht.

#### 11.3.5.1 Darlehensmodell

Eine erste Gestaltungsvariante besteht darin, dass die Investoren das Gros ihrer Investition dem Fonds nicht als Eigenkapital, sondern als Fremdkapital (Darlehen) zur Verfügung stellen. Will man das Fonds-Management beispielsweise für eine Eigenkapital-Investition von 2 % am Fonds mit 20 % am Gewinn partizipieren lassen, bringen die Investoren bezogen auf die Gesamtinvestition bloss 8 % als Eigenkapital und 90 % als Darlehen ein. Dadurch ist es möglich, dass die Kapitalbeteiligung des Fonds-Managements proportional zur vorgesehenen Gewinnbe-

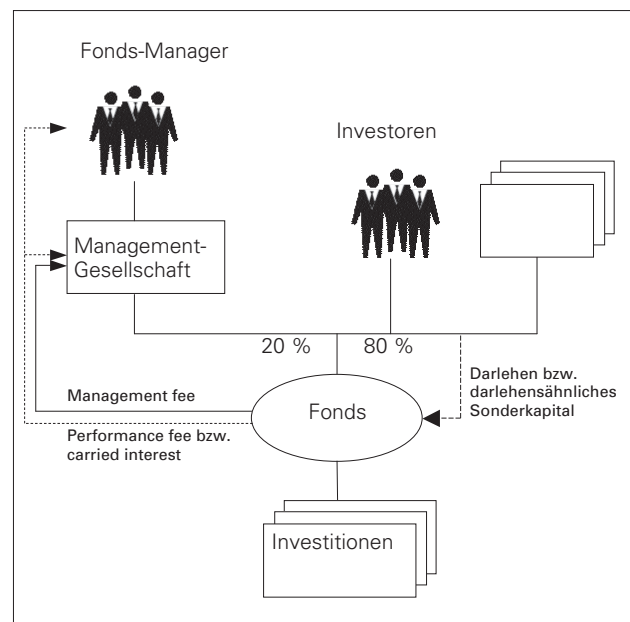
teilung von 20 % ausfällt, obwohl das Fonds-Management nach wie vor bloss 2 % zum kumulierten Eigen- und Fremdkapital des Fonds beiträgt. Da die Beteiligung des Fonds-Managements nunmehr 20 % des Eigenkapitals des Fonds beträgt, ist eine Gewinnbeteiligung von 20 % proportional und somit Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG.

#### Beispiel:

Kapitaleinlage Fonds-Management: CHF 2 Mio.  
Kapitaleinlage Investoren: CHF 8 Mio.  
Total Fondsanteile: CHF 10 Mio.

Darlehen Investoren: CHF 90 Mio.  
Total Fondsmittel: CHF 100 Mio.

Grafik 5: Darlehensmodell



Diese als Darlehensmodell bezeichnete Gestaltungsvariante geht auf das Memorandum of Understanding zwischen der British Venture Capital Association (BCVA) und dem britischen Inland Revenue (vom 25.7.2003) zurück. In diesem Memorandum wird das Darlehen der Investoren ausdrücklich als zinsfreies Darlehen bezeichnet.<sup>582</sup> Analog muss u. E. auch im schweizerischen Recht ein zinsloses Darlehen der Investoren möglich sein, ohne dass dies zur Folge hat, dass der carried interest in Erwerbseinkommen umqualifiziert wird. Die fehlende Verzinsung des Darlehens der Investoren wird ja dadurch kompensiert, dass die Fonds-Manager – im Gegensatz zu den Investoren – erst bei Erreichen einer gewissen Hurdle oder highwater mark einen Gewinnanspruch haben. Ob die ESTV dies auch so sieht, ist jedoch fraglich.

580 Zur Angleichung der sozialversicherungsrechtlichen Bemessungsgrundlage an die steuerliche Bemessungsgrundlage durch Art. 17 AHVV s. BGer 9C.538/2007 E 3.2, 28.4.2008.

581 S. die Übersicht über die Besteuerung von carried interest bzw. performance fees im Ausland bei KAPALLE, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds, 129 ff.

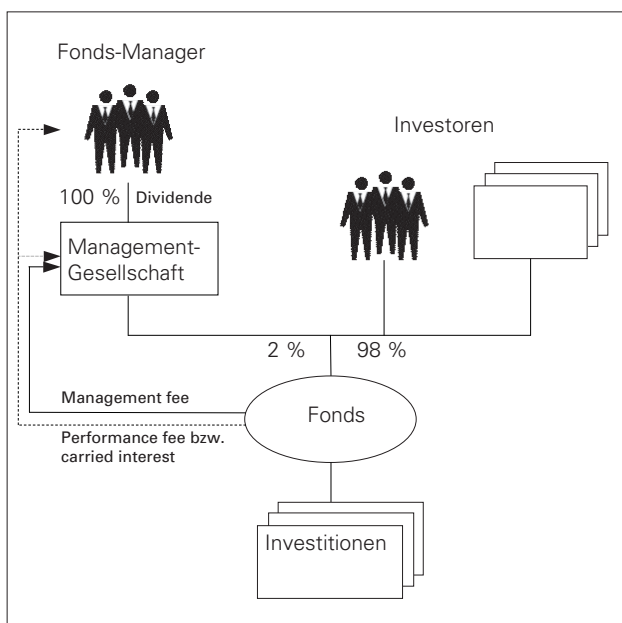
582 S. Ziff. 7.1 des Memorandum of Understanding between the BCVA and Inland Revenue.

Ist der Fonds in der Schweiz ansässig (z. B. im Fall einer KGK), ist zu beachten, dass die Darlehen der Investoren ab 10 respektive 20 Darlehensgebern als Obligationen iSv Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG bzw. Art. 5a Abs. 1 lit. a StG gelten. Die ESTV wendet diesbezüglich die im MB Obligationen beschriebenen Grundsätze an.<sup>583</sup>

### 11.3.5.2 2-Schienen-Modell

Die als 2-Schienen-Modell bezeichnete Gestaltungsvariante sieht vor, dass sich die Fonds-Manager kapitalmässig am Fonds beteiligen und für diese Kapitalbeteiligung analog zu den sonstigen Investoren einen Gewinnanspruch haben, der Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG (und somit idR steuerfreien Kapitalgewinn) darstellt. Der überproportionale Gewinnanspruch (carried interest bzw. performance fee) wird nicht an den Fonds-Manager direkt bezahlt, sondern (als eine Art erfolgsabhängiger management fee) an die Fonds-Managementgesellschaft, welche ihrerseits aber nicht kapitalmässig am Fonds beteiligt ist. Dabei ist es auch denkbar, dass jeder Fonds-Manager eine separate Gesellschaft hält, welche den auf ihn entfallenden überproportionalen Gewinnanspruch vereinnahmt.

Grafik 6: 2-Schienen-Modell



Der von der Fonds-Managementgesellschaft vereinnahmte überproportionale Gewinnanspruch ist bei dieser als Ertrag zu versteuern. Insofern ist entscheidend, dass die Fonds-Managementgesellschaft in einem Kanton mit vergleichsweise tiefem Gewinnsteuersatz ansässig ist.

Die Dividende, welche der Fonds-Manager von der Fonds-Managementgesellschaft hält, wird in aller Regel von einer privilegierten Besteuerung (Teilbesteuerung) profitieren können. Da die Dividende nicht den Sozialversicherungsabgaben unterliegt, ergibt sich somit idR eine etwas günstigere Gesamtsteuerbelastung des carried interest als bei direkter Vereinnahmung. Die Erzielung eines steuerfreien Kapitalgewinns durch Veräusserung der Anteile an der Fonds-Managementgesellschaft wird dagegen mangels potentieller Käufer selten möglich sein. Zudem ist in einem solchen Fall die Praxis zum Mantelhandel bzw. zur indirekten Teilliquidation zu beachten. Somit ist die Gesamtsteuerbelastung insgesamt idR höher als im Ausland.<sup>584</sup>

### Literatur

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

AIGNER JOHANNES, Kapitalanlagefonds im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2001

ALTENBURGER PETER R., Taxation of Swiss-Based Investment Funds and Certificate Holders, ASA 65 (1996/1997), 87 ff.

AMONN KURT, Die durch die Investmenttrusts oder Anlagefonds mit internationalem Charakter aufgeworfenen Fiskalprobleme. Schweizerischer Landesbericht für den Kongress 1962 der International Fiscal Association (IFA) in Athen, StR 1962, 327 ff.

ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002

BAUMGARTNER PETER/KOLB ANDREAS, Fragen der praktischen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Schweizerischer Landesbericht für den 52. IFA-Kongress 1998 in London, CDFI 1998b, 677 ff.

COMTESSE STEPHANIE/FISCHER GÉRARD/STUPP ERIC, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler

583 S. dazu STORCK/SPORI, Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern.

584 Vgl. KAPALLE, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds, 122 ff., 130, wonach in Grossbritannien eine Steuerbelastung von 12 %, in den USA von 15 % und in Frankreich von 16 % erzielt werden kann.

- Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- DÖMER PHILIPP, in: Franz Hasenböhler et al. (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Steuern (Zehnter Teil), Zürich 2007
- DU PASQUIER SHELBY/OBERSON XAVIER, La société en commandite de placements collectifs – Aspects juridiques et fiscaux, SZW 2007, 207 ff.
- DUSS MARCO/VON AH JULIA, Zur Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen. Von der Bauchlage «ad acta»? , ST 2008, 88 ff.
- ED LYNNE J./BONGAARTS PAUL J. M., The taxation of investment funds. Generalbericht für den 51. IFA-Kongress 1997 in Neu-Delhi, CDFI 1997b, 21 ff.
- FOCK TILL, Steuerabzug von ausländischen Investmenterträgen mit DBA-Schutz?, IStR 2001, 203 ff.
- FRICK JÜRIG, Private Equity im Schweizer Recht, Zürich 2009
- GLAUSER PIERRE-MARIE, in: Xavier Oberson/Pascal Hiny (Hrsg.), StG. Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006
- HESS TONI, 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
- JACOB WERNER/GEESE THOMAS/EBNER CHRISTIAN, Handbuch für die Besteuerung von Fondsvermögen, 3. A., Neuwied 2007
- JAUSSI THOMAS/SCHWEIGHAUSER ROLAND/GEHRIGER OLIVIER/BLÄTTLER SIBYLLE, in: Daniel Thürer/Rolf Weber/Wolfgang Portmann/Andreas Kellerhals (Hrsg.), Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU, Zürich 2007
- KAPALLE URS, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedge-Fonds, FStR 2007, 122 ff.
- in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- LUSSER MARKUS, Zur steuerlichen Behandlung der internationalen Anlagefonds. Schweizerischer Landesbericht für den 25. IFA-Kongress 1971 in Washington, StR 1972, 8 ff.
- MENGIARDI ANDRI, Die Besteuerung der Investition in derivative Anlageprodukte («strukturierte Produkte») nach Schweizer Recht, Diss. Freiburg, Zürich 2008
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 2. A., Bern 2004
- OESTERHELT STEFAN, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- PFUND WALTER ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil (Art. 21 - 33 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 6, Basel 1985
- PROKISCH RAINER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- RAYROUX FRANÇOIS, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- SCHERER MARTIN/BURGY PATRICK, Die Besteuerung von Investmentfonds. Schweizerischer Landesbericht für den 51. IFA-Kongress 1997 in Neu-Delhi, CDFI 1997b, 795 ff.
- SCHMID CHRISTOPH, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/René Bösch/François Rayrouz/Christoph Winzeler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kollektivanlagengesetz (KAG), Basel 2009
- SCHMIDT CHRISTIAN/BLÖCHLE DANIEL, Einkünfte aus Auslandsinvestmentfonds bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Zugleich grundsätz-



liche Überlegungen zur Relevanz des Abkommensrechts bei der Einkünftezurechnung, IStR 2002, 645 ff.

SORGENFREI ULRICH, Steuerlicher Transparenzgrundsatz und DBA-Berechtigung deutscher offener Investmentfonds, IStR 1994, 456 ff.

STORCK ALFRED/SPORI PETER, Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern. Bedürfnisse eines globalen Konzerns und geltende Praxis zum Verrechnungssteuer- und Stempelabgaberecht, FStR 2008, 249 ff.

VOGEL ALEXANDER/SCHÄR DANIEL, Die Kommanditgesellschaft nach KAG als Anlagevehikel für Private Equity – Regulatorische und steuerliche Aspekte, ST 2007, 479 ff.

WASSERMAYER WOLF, Ausländische Investmentfonds im Internationalen Steuerrecht, IStR 2001, 193 ff.

ZUCKSCHWERDT CHRISTOPH/MEUTER HANS ULRICH, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity- und Hedge-Funds, ZStP 2009, 1 ff.

## Berichte

Application of the OECD Model to Partnerships, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation No. 6, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris 1999

Memorandum of Understanding between the BCVA and Inland Revenue on the income tax treatment of Venture Capital and Private Equity Limited Partnerships and Carried Interest (vom 25.7.2003)

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.

Positionspapier Hedge-Fonds – Marktentwicklung, Risiken und Regulierung, Positionspapier der Eidg. Bankenkommission, September 2007, [www.ebk.admin.ch/d/publik/medienmit/20070910/20070910\\_02.pdf](http://www.ebk.admin.ch/d/publik/medienmit/20070910/20070910_02.pdf)

Tax Treaty Issues Related to REITS. Public discussion draft 30 October 2007, OECD, Paris 2007, [www.oecd.org/dataoecd/23/44/39554788.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/23/44/39554788.pdf)

Taxation of Collective Investment Vehicles, The Taxation of Collective Investment Vehicles and Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors on the Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles, Report of the Informal Consultative Group (vom 12.1.2009), OECD, Paris 2009, [www.oecd.org/dataoecd/34/26/41974553.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/34/26/41974553.pdf)

## Rechtsquellen

AFG, BG über die Anlagefonds (vom 18.3.1994), AS 1994, 2523 (aufgehoben)

AHV, V über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 31.10.1947), SR 831.101

BankG, BG über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz) (vom 8.11.1934), SR 952.0

BEHG, BG über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz) (vom 24.3.1995), SR 954.1

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

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-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-DK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark

- zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.11.1973), SR. 0.672.931.41
- DBA-E, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel) (vom 26.4.1966), SR 0.672.933.21
- 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 Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 8.12.1977), SR 0.672.936.712
- DBA-HR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kroatien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 12.3.1999), SR 0.672.929.11
- 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-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-IS, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Island zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 3.6.1988), SR 0.672.944.51
- 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-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-P, Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 26.9.1974), SR 0.672.965.41
- 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-S, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 7.5.1965), SR 0.672.971.41
- DBA-SF, 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-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-TN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 10.2.1994), SR 0.672.975.81
- 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

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- 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
- Revisionsprotokoll zum DBA-GB (vom 26.6.2007), AS 2009, 843 ff.
- RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABI L 157 vom 26.6.2003, 38
- RL 85/611/EWG des Rates zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) (vom 20.12.1985), ABI L 375 vom 31.12.1985, 3
- StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10
- 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
- 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
- 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 (1-012-S-2005-d) der ESTV – Umsatzabgabe (vom 20.12.2005)
- MB Investment-Clubs, MB S-018.25 (6.02) der ESTV – Steuerliche Behandlung von inländischen Investment-Clubs (vom Juni 2002)
- MB R-I-M, MB R-I-M der ESTV – Steuerentlastungen für Einkünfte aus italienischen Quellen (Form. R-I) (vom Juni 2004)
- WL EU-Zinsbesteuerung, WL der ESTV zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 29.2.2008)

## Materialien

- Botschaft KAG, Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.9.2005), BBl 2005, 6395 ff.
- Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (vom 27.8.2008), BBl 2008, 7655 ff.

## Praxisanweisungen

- KS KAG/DBS, KS Nr. 25 der ESTV (1-025-D-2009-d) – Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (vom 5.3.2009)
- KS KAG/VStG und StG, KS Nr. 24 der ESTV (1-024-VS-2008-d) – Kollektive Kapitalanlagen als

# Gesetzgebungs-Agenda 2009/2

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

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Bund</b>	<b>2.9</b>	<b>Luzern</b>
1.1	Ehe- und Familienbesteuerung	2.10	Nidwalden
1.2	Unternehmenssteuerreform III	2.11	Schaffhausen
1.3	Steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften	2.12	Schwyz
1.4	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien	2.13	Solothurn
1.5	Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes	2.14	St.Gallen
1.6	Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds	2.15	Thurgau
1.7	Ausgleich der Folgen der kalten Progression	2.16	Uri
1.8	In der Frühjahrssession 2009 behandelte Motionen und Initiativen	2.17	Waadt
1.9	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen	2.18	Wallis
1.10	Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum	2.19	Zürich
<b>2</b>	<b>Kantone</b>	<b>3</b>	<b>Doppelbesteuerungsabkommen</b>
2.1	Aargau	3.1	Informationsaustausch
2.2	Appenzell Ausserrhoden	3.2	Algerien
2.3	Basel-Landschaft	3.3	Frankreich
2.4	Basel-Stadt	3.4	Indonesien
2.5	Bern	3.5	Katar
2.6	Genf	3.6	Südafrika
2.7	Glarus		
2.8	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 Besteuerungsmodellen<sup>1</sup> 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.

Der Bundesrat hat nunmehr am 11.2.2009 eine Vorlage für eine Reform der Familienbesteuerung in die Vernehmlassung gegeben. Ziel der Reform ist eine erhöhte Steuergerechtigkeit zwischen Personen mit und solchen ohne Kindern. Angestrebt wird zudem eine möglichst gleiche steuerliche Behandlung von Familien mit fremdbetreuten Kindern und solchen, bei denen ein Elternteil die Kinder betreut. Im Weiteren soll sichergestellt werden, dass Alleinerziehende und getrennt lebende Eltern gemäss ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.<sup>2</sup>

Zur steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern werden in der Vernehmlassungsvorlage 2 Lösungsmöglichkeiten – die Kombinationslösung und der Elterntarif – zur Diskussion gestellt:

- Die *Kombinationslösung* enthält einerseits eine Erhöhung des Kinderabzugs und andererseits die Einführung eines Abzugs für die Fremdbetreuung der Kinder. Der Kinderabzug soll bei der direkten Bundessteuer von Fr. 6100 auf Fr. 8100 erhöht werden. Der Versicherungsabzug von Fr. 700 für Kinder soll im Sinne einer Vereinfachung in den Kinderabzug integriert werden, womit der zukünftige Kinderabzug Fr. 8800 betragen würde. Für die Kosten der Fremdbetreuung von Kindern soll bei der direkten Bundes-

steuer ein Abzug von max. Fr. 12 000 eingeführt werden. Die Kantone sollen verpflichtet werden, in ihrem Recht einen entsprechenden Abzug für Kinderfremdbetreuungskosten einzuführen. Die Obergrenze können sie jedoch frei festsetzen.

- Als Alternative zur Erhöhung des Kinderabzugs wird in der Vernehmlassungsvorlage die Einführung eines *Elterntarifs* zur Diskussion gestellt, der zusammen mit dem oben erwähnten Fremdbetreuungskostenabzug eingeführt würde. Das bedeutet, dass neu alle Eltern mit Kindern, die nach geltendem Recht Anspruch auf den Verheiratetentarif und den Kinderabzug haben, zum 3. und mildesten Tarif (Elterntarif) besteuert würden. Es wurden dabei 3 Varianten berechnet, wobei die Einführung eines Fremdbetreuungskostenabzugs jeweils bestehen bliebe:
  - *Variante A*: Die Abzüge für das 1. Kind sind zusammen mit zusätzlichen Mindereinnahmen in Höhe von Fr. 185 Mio. in den Freibetrag (Betrag, bis zu welchem keine Bundessteuer anfällt) eingebaut, so dass der Freibetrag im 3. Tarif mit Fr. 37 300 angesetzt werden kann. Die kinderbezogenen Abzüge ab dem 2. Kind werden auf ihrem derzeitigen Niveau belassen. Im Vergleich zur Kombinationslösung fahren Haushalte mit 1 Kind mit dieser Variante günstiger, solche mit mehreren Kindern hingegen schlechter.
  - *Variante B* unterscheidet sich von Variante A, indem die kinderbezogenen Abzüge ab dem 2. Kind auf Fr. 8800 erhöht werden, so dass kinderreiche Haushalte stärker entlastet werden. Dadurch kann der Freibetrag aber weniger stark, nämlich nur auf Fr. 35 500, angehoben werden. Ausser im obersten Einkommensbereich, wo sogar Mehrbelastungen gegenüber dem Status quo auftreten können, resultieren bei Variante B die gleichen Belastungsrelationen wie bei der Kombinationslösung.
  - *Variante C* geht davon aus, dass neben der Einführung des Kinderbetreuungsabzugs und den bereits bestehenden kinderrelevanten Abzügen (in unveränderter Höhe) eine zusätzliche Reduktion vom Steuerbetrag um Fr. 170 je Kind gewährt wird. Die Entlastung fällt im mittleren Einkommensbereich grösser und im oberen Einkommensbereich kleiner aus als bei der Kombinationslösung.

Nebst der steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern soll auch die Besteuerung der Alleinerziehenden und der getrennt lebenden Eltern nach deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sichergestellt werden:

- Gemäss StHG sind verheiratete Personen im Vergleich zu den Alleinstehenden steuerlich angemess-

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

2 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 11.2.2009), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25292&print\\_style=yes](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25292&print_style=yes).

sen zu entlasten. Die gleiche Ermässigung ist den verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten, zu gewähren. Der Bundesrat schlägt vor, die Vorschrift über die Ermässigung für Alleinerziehende im StHG ersatzlos zu streichen. Damit soll der vom Bundesgericht gerügte verfassungswidrige Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone beseitigt werden. Die Kantone wären trotz dieser Teilstreichung weiterhin verpflichtet, die Alleinerziehenden nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Wie sie diese Vorgabe umsetzen, fällt gemäss Verfassung jedoch in die Tarifautonomie der Kantone.

- Bei gemeinsamem Sorgerecht von getrennt lebenden Eltern soll neu jeder Elternteil den halben Kinderabzug geltend machen können. Vorausgesetzt wird jedoch, dass keine Unterhaltsleistungen geltend gemacht werden, da es sonst zu ungerechtfertigten Doppelentlastungen (Kinderabzug und Alimentenabzug) kommen kann.

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis zum 15.4.2009. Die Änderungen sollen bereits auf den 1.1.2010 in Kraft treten. Sollte das Referendum ergriffen werden, wird der Bundesrat die Inkraftsetzung bestimmen.

Wie stark umstritten das Thema Familienbesteuerung ist, zeigen die Reaktionen der Parteien auf die Vernehmlassungsvorlage. Sie wird von praktisch allen Seiten kritisiert. Während die FDP einen Fremdbetreuungskostenabzug von max. Fr. 24 000 möchte, sehen die SP, die Grünen und die Gewerkschaften die Familien mit hohem Einkommen als einzige Gewinner. Die SP will deshalb den Fremdbetreuungskostenabzug von Fr. 12 000 auf Fr. 10 000 senken. Am liebsten wäre es der SP, den Grünen und Gewerkschaften, wenn die Familien durch höhere Kinderzulagen unterstützt würden. Die CVP findet es zwar erfreulich, dass der Bundesrat die Familien sofort entlasten möchte, doch bedauert sie, dass Abzüge für Ausbildungskosten nicht wieder eingeführt werden und Kinder- und Ausbildungszulagen nicht von den Steuern befreit werden. Die SVP verlangt einen höheren Kinderabzug von Fr. 11 000 und möchte auf den «völlig verfehlten» Fremdbetreuungskostenabzug ganz verzichten, weil durch diesen traditionelle Familien benachteiligt würden.<sup>3</sup>

## 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 Kapitalsteuer 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 am ehesten zielführende erweist. Ein Übergang zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung wäre überdies finanzpolitisch nicht verkraftbar 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.

<sup>3</sup> NZZ vom 16.4.2009, 17.

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 würde. 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.<sup>4</sup>

### 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.<sup>5</sup> 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 lief am 22.1.2009 ungenutzt ab. Der Bundesrat hat am 25.3.2009 die Inkraftsetzung des entsprechenden Bundesgesetzes auf den 1.1.2010 beschlossen.<sup>6</sup> Damit sind ab dem 1.1.2010 bei der direkten Bundessteuer Instandstellungskosten für alle Liegenschaften ab Erwerb abzugsfähig. Für die Anpassung des kantonalen Rechts ist im StHG eine 2-jährige Übergangsfrist verankert worden. Allerdings zeichnet sich ab, dass gewisse Kantone die Dumont-Praxis schon vor Ablauf dieser Frist abschaffen werden.

### 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.<sup>7</sup> 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 in der Frühjahrssession 2009 der Vorlage in abweichender Form zugestimmt. Hinsichtlich der Zuwendungen von natürlichen Personen an politische Parteien folgte der Nationalrat dem Ständerat. Doch lehnte es der Nationalrat ab, auch Unternehmensspenden zusätzlich zu begünstigen, da solche bereits unter Polit-sponsoring als Betriebsaufwand verbucht werden können. Das Geschäft geht nun zur Differenzbereinigung zurück in den Ständerat.

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

5 S. BBl 2008, 8247.

6 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 25.3.2009), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=26066&print\\_style=yes](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=26066&print_style=yes).

7 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.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup>

In der Frühjahrssession 2009 hat der Nationalrat die Vorlage als Erstrat beraten, wobei er gemäss Antrag seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N) Eintretens- und Detaildiskussion nur zum Teil A durchführte. Der Teil B soll erst behandelt werden, wenn der Teil A von beiden Räten in der Schlussabstimmung angenommen ist. Insgesamt hat er den Teil A mit folgenden Änderungen gutgeheissen:<sup>10</sup>

- Die Mindestumsatzgrenzen von Fr. 75 000, Fr. 150 000 und Fr. 250 000 für die Steuerpflicht werden grundsätzlich auf Fr. 100 000 vereinheitlicht.
- Ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine und gemeinnützige Institutionen sind bis zu einem Umsatz von Fr. 300 000 von der Steuerpflicht befreit.
- Neu können sich alle Unternehmen (z. B. auch start-ups) freiwillig der Steuerpflicht unterstellen, was ihnen Anspruch auf den Vorsteuerabzug gibt und so die *taxe occulte* vermeidet.
- Das Optionsrecht für die Versteuerung von ausgenommenen Leistungen wird ausgeweitet. Neu ist die Option in allen Bereichen für jedes Vertragsverhältnis möglich und ist die Option für die Versteuerung des Verkaufs oder der Vermietung von allen nicht für private Zwecke genutzten Immobilien uneingeschränkt möglich.
- Der baugewerbliche Eigenverbrauch wird nicht mehr besteuert.
- Der Empfang von Spenden führt nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

- Die Margenbesteuerung, die heute vor allem bei Auto-Occasionshändlern und Antiquitätenhändlern Anwendung findet, wird abgeschafft und durch ein System ersetzt, das einen so genannten fiktiven Vorsteuerabzug beim Kauf von Gegenständen, die für den Wiederverkauf bestimmt sind, erlaubt.
- Der maximale Jahresumsatz für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode wird von Fr. 3 Mio. auf 5 Mio. erhöht, und die Fristen für den Wechsel der Methode werden verkürzt. Weitere 16 000 Steuerpflichtige können damit von der vereinfachten Abrechnung profitieren.
- Die formalen Vorschriften für MWST-Belege werden stark gelockert.
- Die Steuerkontrollen haben neu eine abschliessende Wirkung. Sie sind innerhalb von 360 Tagen zu beenden. Die Unternehmen erhalten zudem ein Anrecht auf Kontrollen, was die Rechtssicherheit erhöht.
- Die Frist, innerhalb der die Steuerforderung festgesetzt werden kann, wird von 5 auf 3 Jahre verkürzt. Nach einer Kontrolle durch die ESTV beträgt die Verjährungsfrist neu 2 Jahre, die absolute Verjährungsfrist wird von 15 auf 10 Jahre reduziert.
- Das Strafrecht der Mehrwertsteuer wird neu konzipiert. Die strafwürdigen Handlungen sind im Gesetz differenziert umschrieben; die Höhe der Strafe ist nach dem Unrechtsgehalt der einzelnen Tathandlungen abgestuft.
- Der heute fixe Verzugszinssatz von 5 % wird flexibel gestaltet und den Marktverhältnissen angepasst.
- Die Behörden erhalten mehr Spielraum, um Unternehmen in schwieriger Lage die Steuer zu erlassen.

Die Vorlage geht nun an den Ständerat.

### 1.6 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds

Am 19.11.2008 hat der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zur Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds eröffnet, das bis 1.3.2009 dauerte. 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.<sup>11</sup> Zurzeit werden die Vernehmlassungen ausgewertet.

8 S. BBI 2008, 6885.

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

10 [www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/5-11.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/5-11.pdf).

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



### 1.7 Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Der Bundesrat hat am 6.3.2009 eine Botschaft zu einem rascheren Ausgleich der Folgen der kalten Progression bei der direkten Bundessteuer verabschiedet.<sup>12</sup>

Das geltende Recht sieht zwar einen Ausgleich der Folgen der kalten Progression vor (nämlich dann, wenn sich die Teuerung seit dem letzten Ausgleich um 7 % erhöht hat); die eher geringe Teuerung der letzten Jahre hat jedoch zur Folge, dass es jeweils mehrere Jahre dauert, bis die Voraussetzungen für einen Ausgleich gegeben sind. Dieser Umstand führt dazu, dass das geltende Recht zu einer un stetigen Finanzplanung des Bundes beiträgt und immer wieder zu öffentlichen Diskussionen und Änderungsvorschlägen führt.

Mit Blick auf diese Nachteile der geltenden Regelung und auf verschiedene parlamentarische Vorstösse zu diesem Thema erachtet es der Bundesrat als sinnvoll, eine Neuregelung des Ausgleichs der Folgen der kalten Progression vorzuschlagen.

In der vorgängigen Anhörung wurden 2 Varianten für einen rascheren Ausgleich der Folgen der kalten Progression zur Diskussion gestellt – ein jährlicher Ausgleich und das Herabsetzen der Teuerungsschwelle auf 3 %.

Der Grundsatz, dass die Folgen der kalten Progression künftig rascher ausgeglichen werden sollen, fand in der Anhörung allgemeine Zustimmung. Die Meinungen zur Art und Weise des künftigen Ausgleichs waren jedoch geteilt.

Mit der Herabsetzung der Teuerungsschwelle auf 3 % werden die Folgen der kalten Progression rascher und häufiger ausgeglichen als nach der geltenden Regelung. Dies führt dazu, dass die geschuldeten Steuern dem realen Einkommen der Steuerpflichtigen besser entsprechen. Die Nachteile des jährlichen Ausgleichs, vor allem der erhöhte Aufwand, fallen weitgehend weg. Gleichzeitig trägt diese Lösung zu einer Verstetigung der Finanzplanung bei.

Der Bundesrat schlägt daher vor, die Folgen der kalten Progression künftig bei einer seit dem letzten Ausgleich kumulierten Teuerung von mind. 3 % auszugleichen. Erstmals soll dies für das Steuerjahr 2010 erfolgen, sofern dieses Gesetz spätestens in der Sommersession 2009 verabschiedet wird und die Referendumsfrist unbenützt abläuft. Weiter schlägt der Bundesrat vor, die Anwendung des Postnumerando-Tarifs auch bei Kapitaleistun-

gen aus der Vorsorge und die Kompetenzdelegation an das Eidg. Finanzdepartement betreffend die künftigen Anpassungen ebenfalls umzusetzen; diese Änderungen waren in der Anhörung auf breite Zustimmung gestossen.

### 1.8 In der Frühjahrsession 2009 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- die parlamentarische Initiative zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien in abweichender Form angenommen;<sup>13</sup>
- die von der FDP-Liberale Fraktion eingereichte Motion zur Stärkung des Eigentums (keine Bestrafung der Bildung von Eigenkapital) angenommen;
- die von der FDP-Liberale Fraktion eingereichte Motion zur Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen zur Stärkung des Forschungsstandorts Schweiz angenommen;
- die von der FDP-Liberale Fraktion eingereichte Motion für einen schlanken Staat und für die Vereinfachung des Steuersystems angenommen;
- eine Motion für eine unternehmensfreundliche Übergangsregelung bei allfälliger Erhöhung der Mehrwertsteuer angenommen;
- einer parlamentarischen Initiative für eine nationale Erbschaftssteuer für direkte Nachkommen bei Erbansfällen von mehr als Fr. 1 Mio. pro Nachkommen keine Folge gegeben;
- eine Motion betr. Genehmigung von Weisungen der MWST-Behörden durch den Chef des Eidg. Finanzdepartements abgelehnt;
- die Motion der Sozialdemokratischen Fraktion zur Ausdehnung des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU auf Drittstaaten abgelehnt;
- die Motion der Sozialdemokratischen Fraktion betr. die OECD-Europarats-Konvention über gegenseitige Verwaltungshilfe in Steuersachen abgelehnt;
- die Motion der Sozialdemokratischen Fraktion für mehr Personal bei der Eidg. Steuerverwaltung im Kampf gegen den Steuermissbrauch abgelehnt;
- die Motion der Sozialdemokratischen Fraktion betr. Steuerhinterziehung abgelehnt;
- die Motion der Sozialdemokratischen Fraktion betr. Aufwertung des UNO-Komitees über die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen abgelehnt;
- die Motion der Sozialdemokratischen Fraktion betr. den Beitritt der Schweiz zum OECD Global Forum on Taxation abgelehnt;
- die Motion der SVP-Fraktion zur Anwendung des OECD-Doppelbesteuerungsabkommens abgelehnt;

12 S. BBI 2009, 1657, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), [www.efd.admin.ch/aktuell/mediainformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25688](http://www.efd.admin.ch/aktuell/mediainformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25688).

13 S. auch Abschn. 1.4.

- die Motion der SVP-Fraktion betr. Sistierung der Importsteuer zur Arbeitsplatzhaltung in der Automobilindustrie abgelehnt;
- die Motion der SVP-Fraktion betr. Senkung der Mehrwertsteuer zur Stärkung der Kaufkraft und Ankurbelung der Wirtschaft abgelehnt;
- eine Motion zum Eigen- und Fremdbetreuungsabzug bei der direkten Bundessteuer abgelehnt.

Der Ständerat hat:

- eine Motion der WAK-S für mehr Effektivität und Effizienz bei den Steuerabzügen für energetische Gebäudesanierungen angenommen;
- einer Standesinitiative des Kantons Bern zur Flugtreibstoffbesteuerung keine Folge gegeben.

### 1.9 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

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.

Der Hauseigentümerverband Schweiz reichte am 23.1.2009 ebenfalls eine Volksinitiative zum Bausparen ein.

Der Bundesrat hat sich am 25.2.2009 gegen die Volksinitiativen ausgesprochen und sieht auch von der Vorlage eines Gegenvorschlags ab. Nach seiner Ansicht soll selbst genutztes Wohneigentum nicht über einen weiteren steuerlichen Kanal gefördert werden. Im Rahmen des Vorsorgesparens übernehmen bereits die Vorbezüge aus den Säulen 2 und 3a die Aufgabe der Wohneigentumsförderung. Der Bundesrat hat das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, für die beiden Volksinitiativen eine Botschaft auszuarbeiten.<sup>14</sup>

### 1.10 Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum

Am 18.6.2004 hatte NR Rolf Hegetschweiler eine parlamentarische Initiative eingereicht, gemäss der in Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen mit nur

teilweiser Reinvestition die relative Methode vorgeschrieben werden soll. Die WAK-N beauftragte am 21.1.2008 die Eidg. Steuerverwaltung mit der Erstellung eines Berichts für die Umsetzung der Initiative. Am 9.2.2009 hat die WAK-N einen entsprechenden Vorentwurf für eine Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes angenommen und gleichzeitig entschieden, eine Vernehmlassung durchzuführen, bevor sie den Gesetzesentwurf ihrem Rat unterbreitet. Die Vernehmlassungsfrist ist am 7.4.2009 eröffnet worden und dauert bis 15.7.2009.

## 2 Kantone

### 2.1 Aargau

Der Kanton Aargau plant auf den 1.1.2010 Anpassungen an folgende Bundesrechtsänderungen: Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, Gaststaatgesetz und BG über die kollektiven Kapitalanlagen. Die Inkraftsetzungstermine sind unterschiedlich.

Weiter ist als konjunkturstützende Massnahme rückwirkend auf den 1.1.2009 die Abschaffung der Dumont-Praxis geplant.

### 2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat am 12.8.2008 die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Geplant sind insbes. 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 rd. 10 % und bei Alleinstehenden von rd. 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

<sup>14</sup> S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 25.2.2009), [www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25552&print\\_style=yes](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=25552&print_style=yes).

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.<sup>15</sup>

Der Regierungsrat ergreift angesichts der wirtschaftlichen Situation ausserordentliche Massnahmen, um die konjunkturelle Lage im Kanton zu verbessern. Teile der für 2010 vorgesehenen Revision des Steuergesetzes werden vorgezogen. So beschloss der Regierungsrat, dass dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen in Häuser den Unterhaltskosten gleichgestellt werden, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Die Steuerverordnung wurde zu diesem Zweck am 3.2.2009 rückwirkend per 1.1.2009 geändert. Ebenfalls rückwirkend auf den 1.1.2009 wurde die Dumont-Praxis abgeschafft.

### 2.3 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat am 17.2.2009 einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes an den Landrat überwiesen. 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.

### 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 kantonaler 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.

Die Justiz-, Sicherheits- und Sportkommission (JSSK) des Grossen Rats hat inzwischen den Gesetzesentwurf geprüft und diskutiert. Sie hat am 14.1.2009 einstimmig beschlossen, dem Grossen Rat zu beantragen, dass der Gesetzesentwurf zur Überarbeitung an die Regierung zurückzuweisen sei. Unter anderem wurde geltend gemacht, dass die Frage der Verfassungsmässigkeit des neuen Steuergerichts vorgängig sorgfältig abgeklärt werden müsse. Die Kommission sieht zudem bei einer Verkürzung des Rechtsmittelwegs und gleichzeitiger Teilprofessionalisierung die mögliche Gefahr einer Qualitätseinbusse der Rechtsprechung. Als weiteres Argument für die Rückweisung wurden die jährlichen Mehrkosten angeführt, die das vorgeschlagene Steuergericht zur Folge hätte. Ausserdem sieht die Kommission in der Liberalisierung der Vertretung vor Gericht eine mögliche Gefährdung im Bereich des Konsumentenschutzes, wenn auch Nichtanwältinnen und -anwälte Klientinnen und Klienten vertreten dürfen.<sup>16</sup>

### 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 unter-

15 S. [www.ar.ch/steuerverwaltung](http://www.ar.ch/steuerverwaltung) – news.

16 S. [www.grosserrat.bs.ch/dokumente/000000410968.pdf](http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/000000410968.pdf).

- stützte 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 3 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 dauerte 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.<sup>17</sup>

## 2.6 Genf

Der Grosse Rat hat am 10.10.2008 das Gesetz 10 247 verabschiedet<sup>18</sup>, 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 Betrags soll für die Bestimmung des Steuersatzes massgebend sein.

Die Vorlage untersteht dem obligatorischen Referendum. Die Volksabstimmung wird am 17.5.2009 stattfinden.

Der Grosse Rat hat am 19.3.2009 das Gesetz 10 218 verabschiedet. Die Gewinnsteuer soll an die Kapitalsteuer angerechnet werden, 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. Das Gesetz untersteht dem obligatorischen Referendum. Das Datum der Volksabstimmung wurde noch nicht festgelegt. Im Falle der Gutheissung wird das Gesetz rückwirkend auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzt.

## 2.7 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, insbes. 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 rd. Fr. 20 Mio. für Kanton und Gemeinden. Dies entspricht gut 10 % des Ertrags aus direkten Steuern.

17 S. [www.be.ch/web/kanton-mediencenter-mm-detail.htm?id=8523](http://www.be.ch/web/kanton-mediencenter-mm-detail.htm?id=8523).

18 S. [www.geneve.ch/fao/2008/doc/20081020.pdf](http://www.geneve.ch/fao/2008/doc/20081020.pdf).

## 2.8 Graubünden

Eine kleinere Teilrevision des Steuergesetzes ist auf den 1.1.2009 in Kraft getreten. Sie bringt für die qualifizierten Beteiligungen in der Einkommenssteuer den Wechsel vom Halbsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren durch die Übernahme der DBG-Lösung. Für die Vermögenssteuer wird am Halbsatzverfahren festgehalten. Weiter sind Anpassungen im Bereich der Steuererleichterung und der Zuständigkeitsregelung für den Steuererlass erfolgt.<sup>19</sup>

Die Regierung hat am 24.2.2009 die Botschaft zu einer Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Die wesentlichen Revisionspunkte können wie folgt zusammengefasst werden:

- Wechsel zu einer proportionalen Gewinnsteuer von 5,5 % einfache Steuer (heute: progressiver Tarif mit Maximum von 7 %);
- Reduktion der Vermögenssteuer durch Erhöhung der Steuerfreibeträge (Fr. 63 000 für Alleinstehende und Fr. 120 000 für Ehepaare) sowie Reduktion der Maximalbelastung von 2,25 ‰ auf 1,75 ‰;
- Erhöhung des maximalen Abzugs für die externe Kinderbetreuung von Fr. 6000 auf Fr. 10 000;
- rascherer Ausgleich der kalten Progression: Anpassung schon bei 3 %-Punkten (nicht erst bei 10 %-Punkten, wie im geltenden Recht);
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage, um Inkassodienstleistungen für Dritte (Kanton, Gemeinden, Kreise, Gerichte etc.) anbieten zu können;
- Abschaffung der Dumont-Praxis auf den gleichen Zeitpunkt wie im DBG;
- Anpassungen an das harmonisierte Bundessteuerrecht: 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 Steuerausfälle werden inkl. des Ausgleichs der kalten Progression für Kanton und Gemeinden auf je Fr. 39 Mio. geschätzt.

Die Vorlage wird in der Junisession vom Grossen Rat behandelt und soll auf den 1.1.2010 in Kraft treten; die Anpassungen an die Unternehmenssteuerreform II werden auf 2011 in Kraft treten.

## 2.9 Luzern

Der Kantonsrat setzt mit der von ihm verabschiedeten Steuergesetzrevision 2011 die Politik der kontinuierlichen Steuerentlastungen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Kantons Luzern fort. Er hat insbes. folgende Änderungen des Steuergesetzes beschlossen:

- Halbierung der Gewinnsteuer: Nach der auf 2010 beschlossenen Senkung der Gewinnsteuer um 25 % wird diese auf 2012 nochmals halbiert. Der Kanton Luzern wird damit ab 2012 mit einer Gewinnsteuerbelastung von rd. 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: Die mittleren Einkommen werden nochmals spürbar entlastet. Gleichzeitig wird im Hinblick auf den Standortwettbewerb eine Abflachung des Progressionsverlaufs bei den höheren Einkommen vorgenommen. Zudem wird die kalte Progression beim Tarif und bei den Abzügen vorzeitig ausgeglichen.
- Schaffung eines generellen Kinderbetreuungsabzugs: Für die Eigenbetreuung der Kinder können neu Fr. 2000 abgezogen werden. 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 werden für Kinder bis 15 Jahre gewährt. Bei Fremdbetreuung infolge Berufstätigkeit wird der Abzug gesamthaft im Maximum Fr. 6700 betragen.
- Höchstbelastung: Die Bestimmungen über die steuerliche Höchstbelastung der natürlichen Personen werden vereinfacht und den gesenkten Steuern angepasst.
- Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit Nachkommen bei der Erbschaftssteuer: Die nicht mehr zeitgemässe Schlechterstellung von Stief- und Pflegekindern gegenüber den leiblichen Nachkommen bei der Erbschaftssteuer wird beseitigt.
- Einsicht in Steuerdaten: Die öffentliche Auflage des Steuerregisters sowie die Auskunftserteilung über die Steuerfaktoren werden vorab aus Gründen des vermehrten Persönlichkeitsschutzes abgeschafft.
- Änderung des Handänderungssteuergesetzes: Neu erfolgt die Berechnung der Handänderungssteuer nur noch bei Rechtsgeschäften unter nahestehenden Personen auf der Grundlage des sog. subsidiären Handänderungswerts (Katasterwert bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken bzw. um 200 % erhöhter Katasterwert bei landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht in der Bauzone liegen). Bei Rechtsgeschäften unter unabhängigen Dritten wird dagegen

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/1, Abschn. 2.9, FStR 2009, 66.

die Berechnung der Handänderungssteuer aufgrund des vereinbarten Kaufpreises vorgenommen.

- Änderung des Grundstückgewinnsteuergesetzes: Grundstückgewinne ausserkantonaler Liegenschaftshändlerinnen und -händler werden neu nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer, sondern der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Ferner wird die Bestimmung über den Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gelockert. Die Einschränkung des Steueraufschubs im Verhältnis der ertragsmässigen Gleichwertigkeit des veräusserten Grundstücks zum Ersatzgrundstück wird aufgegeben.
- Anpassungen an das Bundesrecht: Die notwendige Anschlussgesetzgebung in den Bereichen Unternehmenssteuerreform II (u. a. Milderung der Doppelbelastung von Personen mit massgeblichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, erleichterte Liquidation bei Selbständigerwerbenden, aber keine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer), kollektive Kapitalanlagen, Nachsteuer- und Strafverfahren, Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, Gaststaatsgesetz sowie Abzug der Instandstellungskosten für neu erworbene Liegenschaften (Abschaffung der sog. Dumont-Praxis) wird im kantonalen Recht umgesetzt.

Die Referendumsfrist läuft am 13.5.2009 ab. Unter Vorbehalt des Referendums treten die Änderungen grundsätzlich am 1.1.2011 in Kraft. Die Halbierung der Gewinnsteuer tritt am 1.1.2012 in Kraft. Für einzelne Bestimmungen legt der Regierungsrat das Inkrafttreten noch fest.

## 2.10 Nidwalden

Der Regierungsrat hat am 10.3.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Die Regierung handelt damit im Rahmen der Legislaturziele 2008 - 2011, welche vorsehen, dass der Kanton Nidwalden zu den 3 steuergünstigsten Kantonen der Schweiz zählen soll. Im Wesentlichen ist Folgendes geplant:

- Senkung des Maximalsteuersatzes bei der Einkommenssteuer von 3 % auf 2,85 %;
- Einführung eines Kinderabzugs von Fr. 3000 für die Eigenbetreuung;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für juristische Personen von 9 % auf 6 %;
- Senkung der festen Kapitalsteuer für juristische Personen von 1 ‰ auf 0,1 ‰;
- Wechsel bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vom Teilsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren, wobei neu Einkünfte aus Beteili-

gungen sowohl im Privat- als auch im Geschäftsvermögen zu 50 % steuerbar sein sollen, falls die Beteiligungsquote mind. 5 % beträgt oder einen Verkehrswert von mind. Fr. 5 Mio. ausmacht;

- Senkung der Vermögenssteuer auf qualifizierten Beteiligungen auf 0,125 ‰;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei der Unternehmensnachfolge;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Eltern sowie Stiefeltern und Pflegeeltern;
- Anpassung an das Bundesrecht: Gaststaatsgesetz, Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis), BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis 19.6.2009. Die Teilrevision soll per 1.1.2011 in Kraft treten.

## 2.11 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat am 27.10.2008 die Teilrevision des Steuergesetzes angenommen. Hierbei hat er gegenüber der Vorlage des Regierungsrats<sup>20</sup> den Einkommenssteuertarif nochmals angepasst, so dass kleine und insbes. 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.

In der Volksabstimmung vom 8.2.2009 wurde die Teilrevision angenommen. Sie wurde vom Regierungsrat auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzt.

Der Kantonsrat hat zudem am 16.3.2009 folgende Geschäfte behandelt:

- Ausgleich der Folgen der kalten Progression: Der Kantonsrat hat dem Ausgleich zugestimmt. Dieser erfolgt per 1.1.2010.
- Volksinitiative zur Einreichung einer Standesinitiative «Die Bierdeckel-Steuererklärung» (vergleichbar mit Easy Swiss Tax): Der Kantonsrat hat die Initiative den Stimmberechtigten zur Ablehnung empfohlen. Die Volksabstimmung findet am 27.9.2009 statt.
- Volksinitiative «Schluss mit der Diskriminierung der klassischen Familie» (Abschaffung des Kinderbetreuungsabzugs und Umlegung der dadurch erzielten Mehrsteuern auf den Kinderabzug): Der Kantonsrat hat die Initiative den Stimmberechtigten zur Ableh-

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

nung empfohlen. Die Volksabstimmung findet am 27.9.2009 statt.

## 2.12 Schwyz

Der Kantonsrat hat am 18.3.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Er folgte dabei in allen Punkten den Anträgen der vorberatenden Kommission.<sup>21</sup> Damit bringt die Vorlage für die natürlichen Personen zusätzlich zur ursprünglichen regierungsrätlichen Fassung einen teilweisen Ausgleich der kalten Progression im Umfang von mind. 5 % und eine nochmalige Erhöhung des Kinderabzugs auf Fr. 9000 bzw. Fr. 11 000. Bei den juristischen Personen wird zusätzlich die Kapitalsteuer zu einer Minimalsteuer umgestaltet. Die übrigen wesentlichen Änderungen waren bereits in der regierungsrätlichen Botschaft vorgesehen, so insbes. die Absenkung des Gewinnsteuersatzes auf 2,25 % einfache Steuer.

Auf eine Anpassung der gesetzlichen Bestimmungen zur Besteuerung von Alleinerziehenden konnte in letzter Minute verzichtet werden, da der Bundesrat mit seiner Vernehmlassungsvorlage zur steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern eine Änderung von Art. 11 Abs. 1 StHG in die Wege geleitet hat. Ein Antrag zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung wurde vom Rat abgelehnt. Die Volksabstimmung über die Teilrevision findet am 17.5.2009 statt. Der Hauptteil der Neuerungen soll auf Beginn des Jahres 2010 in Kraft treten.

Der Kantonsrat hat in der gleichen Sitzung das SVP-Initiativbegehren «Steuerentlastung für Erziehungsarbeit in der Familie»<sup>22</sup> für ungültig erklärt und deshalb der Volksabstimmung nicht unterbreitet. Er folgte dabei den Anträgen der Regierung und der vorberatenden Kommission. Die Initianten haben den Weiterzug dieses Beschlusses an das Bundesgericht angekündigt.

## 2.13 Solothurn

Anfangs 2008 hat der kantonale Hauseigentümerverband die Volksinitiative «Willkommen im Kanton Solothurn – Ja zur steuerfreien Handänderung von selbst genutztem Wohneigentum» mit rd. 4700 beglaubigten Unterschriften eingereicht. Deren Ziel ist es, den Erwerb von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum von der Handänderungssteuer zu befreien. In seiner Stellungnahme an den Kantonsrat beantragt der Regierungsrat, die Initiative abzulehnen. Er begründet seine Haltung damit, dass die Ausfälle mit Fr. 9 - 10 Mio. zu gross seien, der administrative Aufwand zunehme und

die Entlastung letztlich nicht den Erwerbern zu Gute komme. Ausserdem weise der Kanton schon jetzt eine weit überdurchschnittliche Wohneigentumsquote auf. Er unterbreite aber einen Gegenvorschlag, mit dem die Sätze für die Handänderungssteuer auf 2,0 % bzw. 1,0 % (familieninterne Handänderungen) reduziert werden sollen. Der Kantonsrat wird das Geschäft in der ersten Jahreshälfte beraten; die Volksabstimmung wird voraussichtlich im November 2009 stattfinden.

## 2.14 St.Gallen

Eine von der CVP lancierte Gesetzesinitiative will die Kinderabzüge vom Reineinkommen 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 einer Teilrevision des Steuergesetzes (V. Nachtrag) unterbreitet.<sup>23</sup> 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 Kinderabzugs 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 hat sodann dem Kantonsrat am 20.1.2009 eine Botschaft und einen Entwurf zum VI. Nachtrag zum Steuergesetz unterbreitet.<sup>24</sup> Es geht dabei um folgende Änderungen:

- Ausgleich der kalten Progression: Die Teuerung hat im Jahr 2008 die massgebende Grenze überschritten, welche zu einer Überprüfung des Ausgleichs der kalten Progression verpflichtet. Konkret soll der mit dem III. Nachtrag zum Steuergesetz angepasste Einkommenssteuertarif um ein Jahr auf das Jahr 2010 vorgezogen werden. Mit dem Vorziehen dieser Entlastungen wird nicht nur die kalte Progression ausgeglichen. Zusätzlich kann damit eine weitere reale

21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/1, Abschn. 2.13, FSr 2009, 68 f.

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.11, FSr 2008, 244, und 2008/4, Abschn. 2.14, FSr 2008, 319.

23 S. www.sg.ch – Publikationen & Services – Publikationen – ABI Nr. 48 vom 24.11.2008, 3649 ff.

24 S. www.sg.ch – Publikationen & Services – Publikationen – ABI Nr. 7 vom 9.2.2009, 448 ff.

steuerliche Entlastung erzielt werden. Der Kanton wird die entstehenden Ausfälle bei den Gemeinden (wie bereits beim III. Nachtrag zum Steuergesetz) teilweise kompensieren. Die Regierung und die Gemeinden haben sich im Rahmen eines Hearings auf diese Anpassungen und das Vorgehen verständigt.

- Anpassungen an Bundesrecht: Gaststaatgesetz, BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften.

Die Änderungen sollen grundsätzlich am 1.1.2010 in Kraft treten.

Die vorberatende Kommission hat an der Sitzung vom 11.3.2009 sowohl die Gesetzesinitiative als auch den V. und VI. Nachtrag zum Steuergesetz behandelt. Sie hat sich dabei für die Gesetzesinitiative ausgesprochen. Den Gegenvorschlag der Regierung (V. Nachtrag zum Steuergesetz) erachtet sie nicht als geeigneten Weg, den Kinderkosten bei Eigen- und Fremdbetreuung angemessen Rechnung zu tragen.

Hingegen unterstützt die vorberatende Kommission den VI. Nachtrag zum Steuergesetz. Abweichend von der regierungsrätlichen Vorlage möchte sie aber in den kommenden Jahren die kalte Progression rascher ausgleichen. Nach ihrer Auffassung soll ein Ausgleich bei einem Zuwachs von 3 % des Landesindex der Konsumentenpreise erfolgen. Diese Limite soll damit dem Wert für einen Ausgleich der kalten Progression auf Bundesebene entsprechen. Die Kommission möchte zudem eine Anpassung bei der Grundsteuer vornehmen. Die Bandbreite für den Steuersatz soll von bisher 0,3 ‰ - 1,0 ‰ auf 0,2 ‰ - 0,8 ‰ des massgebenden Grundstückswerts gesenkt werden.

## 2.15 Thurgau

Der Grosse Rat des Kantons Thurgau hat am 25.3.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Im Wesentlichen enthält die Gesetzesnovelle folgende Punkte:

- Einführung eines proportionalen Einkommenssteuersatzes von 6 %.
- Für die Steuerperioden 2010 und 2011 beträgt der Einkommenssteuersatz bei Verheirateten 8 % auf dem Fr. 160 000 und bei den übrigen Steuerpflichtigen auf dem Fr. 80 000 übersteigenden steuerbaren Einkommen (Übergangsregelung). Die Sozialabzüge werden dabei nicht reduziert.
- Einführung von sog. tarifarischen Sozialabzügen, die für Verheiratete in faktisch und rechtlich ungetrennter Ehe sowie für Alleinerziehende Fr. 26 000 und für die übrigen Steuerpflichtigen Fr. 13 000 be-

tragen; durch diese tarifarischen Sozialabzüge wird trotz proportionalem Steuersatz eine indirekte Progressionswirkung erreicht.

- Eine weitere indirekte Progression wird durch Reduktion des Sozialabzugs für Steuerpflichtige mit einem überdurchschnittlichen Einkommen erreicht. So wird sich bei der Personengruppe mit dem Sozialabzug von Fr. 26 000 der Abzug ab Einkünften von Fr. 180 000 je Fr. 10 000 Mehreinkommen um Fr. 2000 und bei den übrigen Steuerpflichtigen ab Einkünften von Fr. 90 000 je Fr. 5000 Mehreinkommen um jeweils Fr. 1000 reduzieren.
- Einführung eines zusätzlichen Sozialabzugs von Fr. 5400 für unterdurchschnittliche Einkommen. Der Abzug soll sich um Fr. 100 pro Fr. 1000 Mehreinkommen reduzieren, falls das Reineinkommen (nach Subtraktion der Kinderabzüge) bei Verheirateten mehr als Fr. 31 000 und bei Alleinstehenden mehr als Fr. 18 000 beträgt.
- Anhebung des Kinderbetreuungsabzugs von Fr. 4000 auf Fr. 6000 und gleichzeitige Herabsetzung der Altersgrenze vom 16. auf das 14. Altersjahr.
- Einführung eines Eigenbetreuungsabzugs von Fr. 2000 für Steuerpflichtige, welche die im gleichen Haushalt unter ihrer elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder bis zum 14. Altersjahr betreuen.
- Reduktion der fixen Quellensteuersätze für Künstler, Artisten, Sportler, Referenten, Verwaltungsräte, Hypothekargläubiger und Grundstückvermittler.
- Ausnahme der rückkaufsfähigen Rentenversicherungen aus der Vermögensbemessung während der Bezugsphase.
- 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 Teilrevision des Steuergesetzes wird wegen des erhobenen Behördenreferendums dem Volk zur Genehmigung unterbreitet. Die Abstimmung soll am 27.9.2009 stattfinden. Vorbehältlich der Zustimmung des Souveräns soll das Gesetz per 1.1.2010 in Kraft gesetzt werden, wobei gewisse Bestimmungen aus harmonisie-



rungsrechtlichen Gründen erst per 1.1.2011 in Kraft treten können.<sup>25</sup>

## 2.16 Uri

Auf den 1.1.2011 ist eine Totalrevision des Steuergesetzes geplant. Der Regierungsrat wird die Grundsätze dieser Revision voraussichtlich Ende Juni 2009 festlegen. Das Vernehmlassungsverfahren soll Ende 2009 anlaufen.

## 2.17 Waadt

In der Volksabstimmung vom 8.2.2009 wurde die vom Grossen Rat verabschiedete Teilrevision der Steuergesetze gutgeheissen. Auf den 1.1.2009 traten somit im Wesentlichen folgende Änderungen in Kraft:

- Anpassungen an das Unternehmenssteuerreformgesetz II: Übernahme der Aufschubstatbestände, Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch Besteuerung von 70 % (bei qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen) und von 60 % (bei qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen), Einführung des Kapitaleinlageprinzips (Steuerfreiheit des Agios), Erleichterungen bei der Besteuerung von Liquidationsgewinnen (Besteuerung des Teils mit Vorsorgecharakter zu einem Drittel des ordentlichen Tarifs und Besteuerung des restlichen Gewinns zum Satz von 1/15 des Gesamtgewinns, mind. aber zu 3 %), Übernahme der Regelung des Beteiligungsabzugs wie im DBG, Bewertung des Geschäftsvermögens zu dem für die Einkommenssteuer massgebenden Wert, Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.
- Besteuerungsobergrenze: Die kantonalen und kommunalen Steuern auf dem Einkommen und dem Vermögen dürfen zusammen 60 % des Einkommens nicht übersteigen. Bei der Berechnung wird mind. 1 % des Vermögens zum Einkommen hinzugezählt, um zu verhindern, dass Personen mit einem sehr grossen Vermögen, das keine oder nur eine geringe Rendite abwirft, praktisch keine Steuern zahlen.
- Familienbesteuerung: Erhöhung des Fremdbetreuungskostenabzugs von Fr. 1300 auf Fr. 3500; Einführung eines neuen Familienabzugs, und zwar pro Ehegatten Fr. 1300 und pro Kind Fr. 1000. Dieser Abzug reduziert sich ab einem Einkommen von Fr. 116 000.

## 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;
- Erhöhung des Abzugs 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;
- Abzug der effektiven Kosten für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen, höchstens Fr. 4000 (vorher: Fr. 2100) pro Kind (bis zum 16. Altersjahr); die Einschränkung bis zu einem Reineinkommen von Fr. 73 740 wird aufgehoben;
- Einführung eines Abzugs 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 Entscheiden 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 Zürich

Die Stimmberechtigten des Kantons Zürich haben am 8.2.2009 die Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» angenommen. Damit haben sie der Streichung von § 13 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes (StG ZH) zugestimmt (§ 13 StG ZH betrifft die Besteuerung nach dem Aufwand). Gemäss dieser Gesetzesänderung, die auf den 1.1.2010 in Kraft gesetzt wurde, können Ausländer (wie Schweizer), die erst-

25 Der Gesetzestext kann im Internet eingesehen werden: [www.steuerverwaltung.tg.ch/documents/StG\\_2010\\_gemaess\\_Beschluss\\_Grosser\\_Rat.pdf](http://www.steuerverwaltung.tg.ch/documents/StG_2010_gemaess_Beschluss_Grosser_Rat.pdf).

mals oder nach mind. 10-jähriger Landesabwesenheit in der Schweiz Wohnsitz nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, für die Staats- und Gemeindesteuern nur noch in der Steuerperiode, in der sie zuziehen, nach dem Aufwand besteuert werden. Eine Besteuerung nach dem Aufwand über die Zuzugsperiode hinaus ist bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht mehr möglich.

Der Kantonsrat hat am 30.3.2009 der Änderung des Steuergesetzes betreffend Steuerentlastungen für natürliche Personen mit 93 Ja- zu 82 Nein-Stimmen, bei 0 Enthaltungen, zugestimmt. In dieser Steuergesetzrevision sind, neben dem Ausgleich der kalten Progression, Entlastungen für niedrige und hohe Einkommen, hohe Vermögen sowie Familien vorgesehen. Inzwischen wurden jedoch gegen diese Revision, neben der Ankündigung eines allgemeinen Referendums, 2 sog. konstruktive Referenden mit je einem Gegenvorschlag eingeleitet. Nach dem einen konstruktiven Referendum sieht der Gegenvorschlag einen anderen Einkommenssteuertarif sowie einen Kinderabzug bzw. eine Kindergutschrift auf dem Steuerbetrag vor; zudem soll auf die Streichung der obersten Progressionsstufe im Vermögenssteuertarif verzichtet werden. Demgegenüber soll nach dem Gegenvorschlag des anderen konstruktiven Referendums, abgesehen von einer weniger weitgehenden Entlastung im obersten Einkommensbereich, grundsätzlich an der beschlossenen Änderung des Steuergesetzes festgehalten werden; mit der Änderung des Steuergesetzes soll jedoch, zur Kompensation der Steuerausfälle bei den Gemeinden, eine Änderung des Strassengesetzes verbunden werden, wonach die Gemeindestrassen aus dem kantonalen Strassenfonds finanziert werden können. Die Referendumsfrist läuft bis zum 2.6.2009.

Kommen diese konstruktiven Referenden zustande, so hat der Regierungsrat dem Kantonsrat eine weitere Vorlage zu unterbreiten, in der zu den Abstimmungsempfehlungen betreffend die Gegenvorschläge Stellung zu nehmen sein wird; alsdann werden die kantonsrätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben und in der Folge der Kantonsrat über die Abstimmungsempfehlungen zu befinden haben. Schliesslich wird die Volksabstimmung erfolgen; gegebenenfalls werden auch 2 Volksabstimmungen durchzuführen sein. Mit der Volksabstimmung bzw. den Volksabstimmungen kann nicht mehr in diesem Jahr gerechnet werden.

### 3 Doppelbesteuerungsabkommen

#### 3.1 Informationsaustausch

Am 13.3.2009 gab der Bundesrat bekannt, dass die Schweiz bereit sei, im Bereich der Amtshilfe den durch Art. 26 OECD-MA gesetzten internationalen Standard zu übernehmen und ihren Vorbehalt zu dieser Bestimmung zurückzuziehen. Diese neue schweizerische Amtshilfepolitik soll durch die Revision der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt werden.

#### 3.2 Algerien

Das am 3.6.2006 mit Algerien unterzeichnete Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen ist am 9.2.2009 in Kraft getreten.

Bauausführungen und Montagen begründen eine Betriebstätte, wenn deren Dauer 6 Monate übersteigt. Eine Betriebstätte liegt auch bei der Erbringung von Dienstleistungen, wenn sie innerhalb einer Periode von 12 Monaten mehr als 6 Monate dauern, vor. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung folgt das Abkommen den Grundsätzen des Musterabkommens der OECD. Ziff. 1 des Protokolls enthält eine detaillierte Umschreibung der einer Betriebstätte zurechenbaren Gewinne. Für Dividenden sieht Art. 10 eine Quellensteuer von 15 % (für Aktien im Streubesitz) bzw. von 5 % (für Beteiligungen von mind. 20 %) vor. Zinsen können im Quellenstaat mit 10 % besteuert werden. Für verschiedene Kategorien von Zinsen ist jedoch eine Quellensteuerbefreiung vorgesehen, beispielsweise für Zinsen im Zusammenhang mit dem Verkauf von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen und von Waren auf Kredit, für Zinsen auf Bankdarlehen sowie für Zinsen auf öffentlichen Anleihen und auf von der öffentlichen Hand gewährten Darlehen. Auf Lizenzgebühren wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaats auf 10 % begrenzt. Nicht als Lizenzgebühren gelten Leasingzahlungen. Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit können, wenn die Tätigkeit innerhalb eines Kalenderjahres während mehr als 183 Tagen im anderen Staat erbracht wird, in diesem Staat besteuert werden.

Die Bestimmungen dieses Abkommens werden ab dem 1.1.2010 Anwendung finden.

#### 3.3 Frankreich

Am 12.1.2009 wurde ein Zusatzabkommen zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich<sup>26</sup> unterzeichnet. Obwohl dieses Zusatzabkommen

26 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 3, FStR 2007, 83.

für den Fall, dass die Schweiz mit einem anderen Mitgliedstaat der EU eine weiter gehende Amtshilfe vereinbaren sollte, eine automatische Gleichbehandlung Frankreichs vorsieht, hat Frankreich nach der Ankündigung der Schweiz, in Bezug auf den Informationsaustausch den OECD-Standard zu übernehmen (vgl. Abschn. 3.1 hievor), zu erkennen gegeben, dass das Zusatzabkommen in dieser Form nicht ratifiziert werden könne und dass die Amtshilfebestimmung nachverhandelt werden müsse.

### **3.4 Indonesien**

Am 20.3.2009 ist ein am 8.2.2007 unterzeichnetes Protokoll zum Abkommen von 1988 in Kraft getreten. Darin werden auf indonesisches Begehren Produktions- und Werkverträge im Öl- und Gassektor von der Beschränkung der «branch profits tax» auf 10 % ausgenommen. Für die Schweiz sind die Senkung der Quellensteuer auf Lizenzgebühren von bisher 12,5 % auf 10 % und die Ausklammerung der Leasingzahlungen vom Begriff der Lizenzgebühren von Bedeutung.

### **3.5 Katar**

Die Verhandlungen über den Abschluss eines bilateralen Einkommenssteuerabkommens konnten am 7.2.2009 mit der Paraphierung eines Abkommensentwurfs abgeschlossen werden.

### **3.6 Südafrika**

Das am 8.5.2007 mit Südafrika unterzeichnete revidierte Einkommenssteuerabkommen<sup>27</sup> ist am 27.1.2007 in Kraft getreten. Es wird ab dem 1.1.2010 das frühere Abkommen von 1967 ablösen.

---

27 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 3.3, FStR 2007, 255.







---

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:

---

