
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Gernot Zitter/
Daniel Gentsch,
Betr.-Ök. HWV

**Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden.
Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (2. Teil)**

Lic. oec. publ.
Stefan G. Widmer

Tankstellen im interkantonalen Verhältnis

Prof. Dr. Robert Waldburger

**Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungs-
abkommen.**

**Probleme mit sog. fishing expeditions im Verhältnis zu
Frankreich und den USA?**

Prof. Dr. Robert Waldburger

Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2009/4

2009/4

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität
St. Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
Telefax: +41 (0)71 224 26 70
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch
Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann
Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas
Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)
Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger
und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny
Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher
Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger
Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 412 (ab 2010: CHF 416; Studenten: 50 %
Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim
Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwert-
steuer enthalten. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresan-
fang. Einzelhefte: CHF 103 (ab 2010: CHF 104). Es werden die effektiven
Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

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

Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

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

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2009/4

Inhalt

	Praxis-Forum	
Dr. Gernot Zitter/ Daniel Gentsch, Betr.-Ök. HWV	Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden. Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (2. Teil)	253
	Judikatur-Forum	
Lic. oec. publ. Stefan G. Widmer	Tankstellen im interkantonalen Verhältnis	269
	Gesetzgebungs-Forum	
Prof. Dr. Robert Waldburger	Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Probleme mit sog. fishing expeditions im Verhältnis zu Frankreich und den USA?	275
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil)	284
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	Gesetzgebungs-Agenda 2009/4	304

Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden

Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (2. Teil)

Dr. iur. Gernot Zitter/Daniel Gentsch, Betriebsökonom HWV

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Problemstellung
2	Überblick über die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung
2.1	Verwaltungspraxis
2.1.1	Allgemeines
2.1.2	Holland-Fall
2.1.2.1	Sachverhalt
2.1.2.2	Entscheid der ESTV
2.1.3	Luxemburg-Fall
2.1.3.1	Sachverhalt
2.1.3.2	Entscheid der ESTV
2.1.4	Dänemark-Fall
2.1.4.1	Sachverhalt
2.1.4.2	Entscheid der ESTV
2.1.5	Praxis der ESTV im Meldeverfahren
2.2	Rechtsprechung
2.2.1	Allgemeines
2.2.2	Luxemburg-Entscheid der SRK
2.2.3	Dänemark-Entscheid der SRK
2.2.4	Holland-Entscheid des Bundesgerichts
2.2.5	Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts
2.3	Zwischenfazit
2.3.1	Finanzielle Substanz
2.3.2	Personelle und infrastrukturelle Substanz
2.3.3	Funktionelle Substanz

In dieser Ausgabe:

3	Normative Grundlagen und Grenzen der Bestimmung des Substanzbegriffs
3.1	Allgemeines
3.2	Unilaterales Recht
3.3	Abkommensrecht
3.3.1	Prüfungsreihenfolge
3.3.2	Ansässigkeit
3.3.3	Nutzungsrecht
3.3.4	Missbrauch
3.4	Zusammenfassung
4	Kriterien zur Bestimmung des Substanzbegriffs
4.1	Allgemeines
4.2	Gesellschaftszweck
4.3	Personal und Infrastruktur
4.4	Finanzierung
4.5	Anrechnung von Substanz verbundener Gesellschaften
5	Zusammenfassung
	Literatur
	Berichte, Sammelwerke und Tagungsunterlagen
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen

3 Normative Grundlagen und Grenzen der Bestimmung des Substanzbegriffs

3.1 Allgemeines

Im Folgenden gilt es, die etablierte ESTV- sowie die spärliche Gerichtspraxis zu den einzelnen Substanzerfordernissen auf ihre Vereinbarkeit mit den Rechtsgrundlagen zu überprüfen. Dabei ist in Erinnerung zu rufen, dass es um Outbound-Dividenden an ausländische Empfänger geht, welche die Entlastung von der Verrechnungssteuer nur nach Massgabe eines DBA bzw. von Art. 15 ZBstA erreichen können. An dieser Ausgangskonstellation müssen sich konsequenterweise auch die angerufenen Rechtsgrundlagen orientieren, und es wird aufgezeigt, dass diese Vorgabe von der Praxis mindestens teilweise nicht beachtet wird. Offensichtlich mangelt es Teilen der Praxis auch an einer systematischen Vorgehensweise bei der Prüfung der einzelnen Grundlagen, die zur Verweigerung oder Gutheissung der Abkommensberechtigung führen können. Diesem dogmatischen Manko soll begegnet werden, indem die Prüfung der möglichen Rechtsgrundlagen zuerst beim unilateralen Recht ansetzt und sich dann unter Einhaltung einer systematischen Reihenfolge auf die abkommensrechtlichen, für den Substanzbegriff relevanten Voraussetzungen konzentriert. In Bezug auf Letzteres ist v. a. von Interesse, ob das Substanzerfordernis tatsächlich nur über das Nutzungsrecht bzw. den (ungeschriebenen) abkommensrechtlichen Missbrauch definiert werden kann und, wenn ja, in welchem struktursystematischen Verhältnis diese beiden Merkmale zueinander stehen, oder ob mit dem in jedem DBA statuierten Merkmal der Ansässigkeit nicht ein zweckmässigeres Kriterium zur Beantwortung der vorliegenden Frage angerufen werden kann.

3.2 Unilaterales Recht

Ausreichende Substanz bei der ausländischen Empfängergesellschaft kann die Schweiz als Quellenstaat nicht gestützt auf eine unilaterale Rechtsgrundlage verlangen, da eine solche im Schweizer Steuerrecht für Outbound-Konstellationen nicht existiert.⁶⁰ Im Gegensatz dazu haben etwa Deutschland und Österreich explizite unilaterale Bestimmungen erlassen. Österreich kennt mit § 22 BAO und § 94a EStG allgemeine Bestimmungen zur Verhinderung von Missbrauch, wobei § 94a EStG in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in das unilaterale Recht aufgenommen wurde. Deutschland hat mit dem

seit dem 1.1.2007 wirksamen § 50d Abs. 3 EStG unter dem Titel «Besonderheiten im Fall von DBA (...)» im unilateralen Normenbestand eine im Vergleich zu Österreich noch konkretere Norm gegen das treaty shopping.⁶¹ Insbesondere Ziff. 3 dieser Bestimmung hat starke Aussagekraft für die personelle und infrastrukturelle Substanz, hat doch die ausländische Empfängergesellschaft dann keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung von der deutschen Quellensteuer auf Dividenden,⁶² wenn «die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt». Hier lässt sich bereits unmittelbar aus dem Gesetzestext das Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz in Form eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebes ableiten. Zudem wurde dieses Erfordernis – wenn auch nicht ausführlich – durch das BMF-Schreiben vom 3.4.2007 unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung konkretisiert.⁶³

Trotz des Fehlens unilateraler Rechtsgrundlagen greift die ESTV zur Begründung der Nichtgewährung von Abkommensvorteilen unmittelbar auf das VStG zurück. Dies kommt im Dänemark-Fall zum Ausdruck, wo die ESTV explizit Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG und die Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG anwendet. Dieser Rückgriff ist unzulässig, da die Empfängergesellschaft bei den hier untersuchten Outbound-Fällen ihren statutarischen Sitz im Ausland und nicht in der Schweiz hat und somit die grundlegende Anknüpfungsvoraussetzung für die Anwendung der Rückerstattungsbestimmungen des VStG fehlt.⁶⁴ Die SRK hat denn auch sowohl im Luxemburg- wie im Dänemark-Fall zu Recht erkannt, dass die Rückerstattungs berechtigung einer ausländischen Gesellschaft nicht gestützt auf das VStG, sondern auf das

60 Der Missbrauchsbeschluss ist nur auf Inbound-Fälle anwendbar, also jene Fälle, in denen die Schweiz nicht Quellenstaat, sondern Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers ist.

61 S. dazu ausführlich JAKOB/KUBAILE, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, 209 ff.

62 In Form der Kapitalertragsteuer gemäss § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm § 20 Abs. 1 Nr. 1 (dt.) EStG.

63 In Ziff. 8 des BMF-Schreibens heisst es u. a.: «Die ausländische Gesellschaft muss über einen für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügen (qualifiziertes Personal, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel (...)).»

64 Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten.

DBA-LUX⁶⁵ bzw. DBA-DK⁶⁶ zu erfolgen hat.⁶⁷ Auch die Literatur vertritt diese Auffassung.⁶⁸

3.3 Abkommensrecht

3.3.1 Prüfungsreihenfolge

Werden Steuerentlastungen aufgrund eines DBA geltend gemacht, müssen diverse Voraussetzungen erfüllt sein. Gemäss der SRK ist beim Entscheid, ob eine Entlastung von der Verrechnungssteuer zu gewähren ist, folgende Prüfungsreihenfolge einzuhalten:⁶⁹

1. Ansässigkeit;
2. Nutzungsberechtigung;
3. Missbrauch.

Dieser Reihenfolge ist aus systematischer Sicht zuzustimmen.⁷⁰

3.3.2 Ansässigkeit

Die Ansässigkeit ist das zentrale Abkommenskriterium; sie muss vorliegen, damit auf die Frage, ob Abkommensvorteile gewährt werden können, überhaupt erst eingetreten wird. Ist die Ansässigkeit nicht gegeben, erübrigt sich die weitere Prüfung; die Abkommensvorteile werden nicht gewährt. Art. 1 OECD-MA statuiert zunächst ganz generell, dass das Abkommen auf Personen Anwendung findet, die in einem Vertragsstaat ansässig sind. Definiert wird die Ansässigkeit in Art. 4 OECD-MA, der diesem Merkmal entsprechend seiner Bedeutung für die doppelbesteuerungsrechtliche Anwendung relativ breiten Raum widmet. Danach bedeutet «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Nach der herrschenden Lehre in der Schweiz ist Ansässigkeit nur bei unbeschränkter Steuerpflicht im jeweiligen Vertragsstaat gegeben.⁷¹ Dies ist denn auch in

einigen Abkommen der Schweiz ausdrücklich in diesem Sinn festgeschrieben.⁷²

Der Kontext zwischen Ansässigkeit und Substanz mag auf den ersten Blick nicht sofort erkennbar sein. Er wird jedoch dann deutlich, wenn gemäss der abkommensrechtlichen Definition Ansässigkeit nicht nur als statutarischer Sitz der Gesellschaft, sondern auch als der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung verstanden wird. Die Ausführungen des Bundesgerichts im Dänemark-Entscheid lassen diese Unterscheidung beim Lesen zwischen den Zeilen erkennen, doch wurde der Gedanke vom Bundesgericht nicht weiterverfolgt bzw. musste er auch nicht weiter verfolgt werden. Das Bundesgericht hat in diesem Entscheid zunächst die Ansässigkeit der Empfängergesellschaft kraft ihres statutarischen Sitzes in Dänemark bejaht. Im Zusammenhang mit der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellung der Vorinstanz, dass die dänische Gesellschaft in Dänemark weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte, ihr es mit anderen Worten an personeller und infrastruktureller Substanz mangelte, führte das Bundesgericht aus, dass die Verwaltung und Leitung der laufenden Geschäfte sowie die Unternehmensführung nicht in Dänemark besorgt worden seien,⁷³ sondern dass die den Konzern beherrschende, in Bermuda ansässige natürliche Person die Geschäftsführungsfunktionen der dänischen Gesellschaft wahrgenommen habe. Daraus folgt, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der dänischen Gesellschaft nicht in Dänemark, sondern in Bermuda lag. Für den Dänemark-Entscheid hat diese Erkenntnis keine weitere Relevanz, weil weder zwischen Bermuda und Dänemark noch zwischen Bermuda und der Schweiz ein DBA besteht.

In einer Konstellation hingegen, in der die Empfängergesellschaft in einem Land tatsächlich geleitet worden wäre, mit dem Dänemark ein DBA abgeschlossen hat, hätte das Auseinanderfallen von statutarischem Sitz und tatsächlicher Geschäftsleitung zur Folge, dass die Empfängergesellschaft aufgrund des DBA Schweiz-Dänemark in Dänemark und aufgrund des DBA zwischen Dänemark und dem Drittstaat im Drittstaat ansässig wäre (doppelt ansässige Kapitalgesellschaft [dual resident company]).⁷⁴ Diesen Konflikt lösen die Art. 4 Abs. 3 OECD-MA nach-

65 SRK 2000-055 E 4, 28.2.2001, VPB 65.86.

66 SRK 2003-159 E 3a, 3.3.2005 (abgedruckt in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 65).

67 Vom direkten Rückgriff auf das VStG im Sinne einer unmittelbaren Anwendung des darin normierten Rechts zur Nutzung und der Steuerumgehung ist die Frage zu unterscheiden, ob bei nicht definierten Abkommensbegriffen über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf die den unilateralen Normen inhärenten Grundsätze zurückgekommen werden darf. Näheres dazu in Abschn. 3.3.3.

68 BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 58.

69 S. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 62 vor Widerrückgabe des Entscheids der SRK im Dänemark-Fall.

70 S. ATHANAS/GRUNDBACHER, Lösungshinweise zu Fall 2, 16 f.

71 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 225, und VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von DBA und Doppelansässigkeit, 135.

72 Vgl. dazu die vom Wortlaut her identischen Bestimmungen von Art. 4 Abs. 1 DBA-D und DBA-A: «Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.»

73 Im Holland-Entscheid finden sich praktisch identische Ausführungen; s. Abschn. 2.2.4 a. E.

74 Dies unter den Voraussetzungen, dass das DBA zwischen Dänemark und dem Drittstaat Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA entsprechende Regelungen enthält und der Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung diese als unilaterales Anknüpfungswort

gebildeten DBA über die tie-breaker-Regel, nach der eine andere als eine natürliche Person, die in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, als nur in dem Staat ansässig gilt, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.⁷⁵ Die meisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA folgen Art. 4 Abs. 3 OECD-MA. Eine Ausnahme bilden das DBA-NL (Art. 2 Abs. 4) und das DBA-JP (Art. 4 Abs. 3), nach denen jenes Land «gewinnt», in dem sich der statutarische Sitz der doppelt ansässigen Gesellschaft befindet.

Das Kriterium des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung eignet sich deshalb für die Umschreibung des Substanzbegriffs, weil es impliziert, dass am Ort der Geschäftsleitung in gewissem Umfang personelle und infrastrukturelle Substanz vorhanden ist, da ansonsten die Gesellschaft schon begrifflich nicht vor Ort geleitet werden könnte. Es ist darüber hinaus – insbesondere im Vergleich zum Missbrauchskriterium – das einfachere zu handhabende Anknüpfungsmerkmal, weil die Ansässigkeit in den DBA definiert ist und der konkrete Verweis auf die *lex fori* es ermöglicht, das zumeist weitgehend ausjudizierte unilaterale Recht zum Ort der Geschäftsleitung oder – je nach Rechtsordnung – einer ähnlichen Begriffs Umschreibung heranzuziehen.⁷⁶

Aus Schweizer Sicht sind in solchen Konstellationen 2 Fälle zu unterscheiden: Entweder ergibt die Prüfung, dass die Empfängergeresellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland tatsächlich in der Schweiz geleitet wird (Fall 1), oder der Ort ihrer Geschäftsleitung befindet sich in einem Land, mit dem der Staat des statutarischen Sitzes der Empfängergeresellschaft ein DBA abgeschlossen hat (Fall 2). Beiden Fällen ist gemeinsam, dass die tie-breaker-Regel gemäss Art. 4 Abs. 3 OECD-MA das Besteuerungsrecht über die doppelt ansässige Gesellschaft dem Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung definitiv zuweist.⁷⁷ Im 1. Fall wird damit die ursprüngliche Outbound-Dividende der Schweizer Gesellschaft an ihre Mutter in eine rein schweizerische Dividende umqualifiziert.⁷⁸ Die Substanz der Dividendenempfängerin kann in diesem Fall durch Rückgriff auf die tatsächliche Verwal-

tung iSv Art. 50 DBG näher bestimmt werden. Gemäss der Schweizer Doktrin ist unter dem Ort der tatsächlichen Verwaltung in etwa der Ort der wirklichen Leitung im Sinn der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot zu verstehen.⁷⁹ Nach dieser Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, «wo eine Gesellschaft den wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat»,⁸⁰ «wo jene Handlungen ergriffen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen»⁸¹ und «wo die Fäden ihres Geschäftsverkehrs zusammenlaufen».⁸² Fasst man den gemeinsamen Nenner dieser Umschreibungen zusammen, ergibt sich, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland dann in der Schweiz liegt, wenn die für die laufende Geschäftsführung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit hauptsächlich in der Schweiz gefällt werden.⁸³ Substanz einer ausländischen Gesellschaft ist nach der Lehre in der Schweiz somit vorhanden, wenn die Tätigkeit eines CEO zur Hauptsache in der Schweiz stattfindet oder ein Manager der Gesellschaft in der Schweiz über Arbeitsräume und idR auch über einen minimalen Mitarbeiterstab verfügt.⁸⁴

Im 2. Fall kann ein abkommensrechtlicher Dreiecksachverhalt vorliegen, dessen Ursache in dem Umstand begründet liegt, dass die Dividendenempfängerin in 2 Staaten ansässig ist. Unter der Voraussetzung, dass die Schweiz mit beiden Staaten ein Abkommen abgeschlossen hat, ist die Schweiz als Quellenstaat hier grundsätzlich durch 2 Abkommen – jenes mit dem Sitzstaat und jenes mit dem Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung – gebunden. Wo die ausländische Empfängergeresellschaft die für den Ort der Geschäftsleitung erforderliche Substanz aufweist, ist gemäss Art. 4 Abs. 1 OECD-MA in Anlehnung an das unilaterale Recht der beteiligten Staaten zu beurteilen, wobei sich bei Vorliegen bloss eines formellen Sitzes in einem der Vertragsstaaten die Prüfung der Substanz auf den anderen Vertragsstaat beschränken wird. Ergibt die Prüfung, dass in einem der Vertragsstaaten lediglich ein formeller Sitz, im anderen hingegen die erforderliche Substanz vorhanden ist, würde die tie-breaker-Regel, die zunächst ja nur das abkommensrecht-

kriterium für die Steuerpflicht iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA kennt, was in den meisten Staaten der Fall ist.

75 S. dazu z. B. LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 20 ff.

76 Strenggenommen enthalten die DBA in Anlehnung an Art. 4 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich nur eine Definition der Ansässigkeit. Der Begriff des Ortes der Geschäftsleitung ist im OECD-Musterabkommen selbst nicht definiert. Er ist somit ein abkommensrechtlicher Begriff, der gestützt auf das unilaterale Recht ausgelegt wird; s. SEIBOLD, Problematik der Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften, 49.

77 Die Gesellschaft gilt dann nur in diesem Staat als ansässig; S. LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 3 und 13.

78 Auf die Frage der Rückforderbarkeit (oder Freistellung) der Verrechnungssteuer durch die doppelt ansässige Gesellschaft wird hier nicht eingegangen. Betreffend der diesbezüglichen

Praxis der ESTV sei auf Praxis, II. Teil, Art. 4 Abs. 2 VStG Nr. 7 und 12 ff. verwiesen

79 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 260.

80 BGE 54 I 308.

81 BGE 50 I 104.

82 BGE 45 I 190.

83 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 82.

84 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 82.

liche Verhältnis zwischen dem Staat des statutarischen Sitzes und dem Staat der Geschäftsleitung festlegt, nach dem neuesten Verständnis der OECD auf die Schweiz als Quellenstaat «durchschlagen».⁸⁵ Konkret bedeutet dies, dass die Gesellschaft für Zwecke des DBA zwischen der Schweiz und dem formellen Sitzstaat nicht als Person iSd Abkommens gelten würde.⁸⁶ Damit würde es im Verhältnis dieser beiden Staaten an der fundamentalen Voraussetzung der Ansässigkeit mangeln, und eine Berufung auf dieses DBA wäre der ausländischen Gesellschaft mangels Substanz im Staat des statutarischen Sitzes verwehrt.⁸⁷ Da sie nach dem Recht des Staates der Geschäftsleitung in diesem Staat ansässig wäre, könnte sie allerdings das DBA zwischen diesem Staat und der Schweiz in Anspruch nehmen.

Diese Lösung stellt eine substanzorientierte Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Leitung dar und ist unter dem Blickwinkel adäquater Substanz im Staat der Geschäftsleitung zutreffend. Problematisch hingegen ist aus völkerrechtlicher Sicht, dass die beschriebene Durchschlagswirkung des DBA zwischen dem Sitzstaat und dem Staat der Geschäftsleitung der Empfängergeresellschaft diese von den Abkommensvorteilen des DBA zwischen dem Sitzstaat und dem Quellenstaat (hier: Schweiz) ausschliesst. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang denn auch vertreten, dass tie-breaker-Regelungen nur zwischen den Vertragsstaaten wirken und die nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA festgestellte abkommensrechtliche Ansässigkeit nichts an der Ansässigkeit der Empfängergeresellschaft (im Sitzstaat) nach nationalem Recht und der sich daraus ergebenden Abkommensberechtigung der Gesellschaft in diesem Staat ändert.⁸⁸ Nach der überwiegenden Lehre kann die ausländische Empfängergeresellschaft in einer solchen Konstellation zwischen dem günstigeren der beiden DBA wählen bzw. muss der Quellenstaat umgekehrt die weitestgehende Einschränkung seines (Quellen-)Besteuerungsrechts hinnehmen.⁸⁹

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass sich das Ansässigkeitskriterium, insbesondere vor dem Hinter-

grund des neueren OECD-Verständnisses, im Vergleich zum noch zu behandelnden Missbrauchskriterium als griffigeres, weil eindeutig normiertes Merkmal zur Substanzbestimmung eignet. Voraussetzung ist allerdings, dass ein DBA zwischen Sitzstaat und Staat der Geschäftsleitung der ausländischen Empfängergeresellschaft besteht und die Schweiz mit beiden Staaten ein Abkommen abgeschlossen hat. Ist dies der Fall, kann über die tie-breaker-Regel zur Bestimmung der Substanz auf den abkommensautonomen, durch den konkreten lex-foi-Verweis aber meist ausjudizierten Begriff des Orts der Geschäftsleitung, der tatsächlichen Verwaltung o. ä. zurückgegriffen werden.

3.3.3 Nutzungsrecht

Entsprechend der Zielsetzung dieses Beitrags sollen lediglich einige spezifische Aspekte des Nutzungsrechts aufgegriffen werden, die u. E. für die Ausleuchtung der Rechtsgrundlagen und Konkretisierung des Substanzbegriffs nutzbar gemacht werden können. Nicht näher eingegangen wird auf die Frage, ob ein ungeschriebenes, allen DBA inhärentes Nutzungsrecht dogmatisch begründet werden kann, zumal die meisten der von der Schweiz abgeschlossenen DBA das Konzept des Nutzungsberechtigten beinhalten.⁹⁰ Hier von Interesse sind insbesondere die Korrelation des Nutzungsrechts mit dem Substanzpostulat der Praxis sowie das Verhältnis zwischen Nutzungsrecht und abkommensrechtlichem Missbrauch.

Damit die ausländische Empfängergeresellschaft als Nutzungsberechtigte der Schweizer Dividende anerkannt werden kann, verlangt die neuere Praxis der ESTV bei dieser wie dargelegt finanzielle Substanz in Form eines Eigenfinanzierungsgrades von idR 15 % bis 30 %. Dabei wird ohne nähere Substantiierung auf das KS Verdecktes Eigenkapital abgestellt. Ob ein derartiger Rückgriff auf unilaterale Bestimmungen zulässig ist, hängt massgeblich von der Auslegung des Begriffs des Nutzungsberechtigten ab. Die meisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA wie auch das OECD-Musterabkommen enthalten keine Legaldefinition des Nutzungsberechtigten (beneficial owner). Für solche abkommensrechtlich nicht definierten Begriffe sieht die Art. 3 Abs. 2 OECD-

85 S. die Neukommentierung in OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 8.2. Diese Meinung wird auch im internationalen Schrifttum vertreten; s. FRKALOVÁ/SOKOLOV, *Dividends Received by a Dual-Resident Company*, 187 ff.

86 Vgl. KOLB, *Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens*, 68.

87 Diese Konzeption liegt im Übrigen auch Art. 15 ZBstA zugrunde: Gemäss Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 ZBstA wird die Quellensteuerentlastung nämlich nur dann gewährt, wenn «nach den DBA mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist (...)».

88 LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 20 und Rz 243 mit weiteren Nachweisen.

89 S. die Literaturnachweise bei HEINSEN, *Behandlung von Dreiecksachverhalten unter DBA*, 1468, LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 24.

90 S. die Aufzählung bei LUTZ, *Abkommensmissbrauch*, Fn 106. Die ESTV und auch die SRK gehen bekanntlich von einem allen DBA inhärenten Vorbehalt des Nutzungsrechts aus (s. Abschn. 2.3.1 und 2.2.3). Ebenso die herrschende Lehre in der Schweiz; s. dazu die Literaturnachweise bei MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, Fn 51, und DERS., «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, 17. Diese Auffassung ist im Hinblick auf den Grundsatz «pacta sunt servanda» allerdings nicht unproblematisch; s. dazu KRAFT, *Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA*, 23.

MA nachgebildete Bestimmung des jeweiligen DBA grundsätzlich vor, dass bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über diejenigen Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt. Dementsprechend vertritt ein Teil der Doktrin die Auffassung, dass der Begriff «Nutzungsberechtigter» unter Anwendung unilateraler Grundsätze des Quellen- oder Ansässigkeitsstaates zu interpretieren sei.⁹¹ Aus der ebenfalls in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Wendung «wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert» ist hingegen ein abkommensautonomes Verständnis des Begriffs des Nutzungsberechtigten abzuleiten. Wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert, sind nach der herrschenden Lehre in der Schweiz die allgemeinen Grundsätze der Auslegung völkerrechtlicher Verträge heranzuziehen.⁹² Die Auslegung erfolgt dabei gestützt auf Art. 31 - 33 WÜRV, wonach ein Vertrag in erster Linie nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht ihres Ziels und Zwecks auszulegen ist. Im Dänemark-Fall hat die SRK zunächst die Grundsätze des Rechts zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG bei der Auslegung herangezogen, gleichzeitig aber betont, dass der Verweis auf das Recht zur Nutzung als unilaterales Recht im DBA-Kontext zu erfolgen habe und deshalb dem Zweck und der Aufgabe des DBA Rechnung getragen werden müsse.

Die abkommensautonome Auslegung muss sich vorwiegend an den OECD-Steuermaterialien, d. h. v. a. am OECD-MA Kommentar⁹³, orientieren, da hauptsächlich diese über die Absicht der Staaten zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung Aufschluss geben können.⁹⁴ Die Auslegung mithilfe der OECD-Materialien muss allerdings berücksichtigen, dass von einem gemeinsamen

Verständnis nicht definierter Abkommensbegriffe durch die Vertragsparteien letztlich nur dann ausgegangen werden kann, wenn die jeweilige Kommentierung des OECD-Musterabkommens im Zeitpunkt des Inkrafttretens des auszulegenden DBA bereits bestanden hat.⁹⁵ Befürwortet man eine abkommensautonome Interpretation, erweist sich der Rückgriff auf das KS Verdecktes Eigenkapital zur inhaltlichen Umschreibung des Nutzungsberechtigten und damit zur Bestimmung der finanziellen Substanz der ausländischen Empfängergesellschaft als problematisch. Allerdings ist einzuräumen, dass eine abkommensautonome Auslegung aufgrund der nicht allzu erschöpfenden Umschreibung des Nutzungsberechtigten in den OECD-Materialien interpretationstechnisch oft ein schwieriges Unterfangen ist,⁹⁶ insbesondere dann, wenn man dem Begriff des Nutzungsberechtigten über einen «vernünftigen» Eigenfinanzierungsgrad Konturen zu verleihen versucht. Vor diesem Hintergrund ist es zumindest verständlich, wenn unilaterale Normen herangezogen werden. Erweist sich das unilaterale Recht aus den dargelegten Gründen doch als ultima ratio, kann der Rückgriff auf das KS Verdecktes Eigenkapital als Konkretisierung des im DBG bzw. den kantonalen Gesetzen statuierten verdeckten Eigenkapitals⁹⁷ betrachtet werden.⁹⁸ Offen bleibt dann allerdings die Frage, wie es sich mit zwingenden Finanzierungsvorschriften im Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin verhält.⁹⁹

91 S. die Literaturnachweise bei POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 258.

92 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 72, und LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 131, und die dort zitierte Literatur. Nach LOCHER, 132, ist der Rückgriff auf das schweizerische Recht nur als ultima ratio zulässig.

93 Daneben kommen auch der Conduit Companies Report sowie International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies in Betracht.

94 POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 261. S. auch BAUER-BALMELLI, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, 566. Gemäss der Lehre wird der Kommentar zum OECD-Musterabkommen als Mittel zur Auslegung gemäss Art. 31 Abs. 1 WÜRV angesehen. Die SRK verwendete ihn im Dänemark-Fall als ergänzendes Auslegungsmittel iSv Art. 32 WÜRV. Vgl. dazu OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, 775 f.

95 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 130 f. Ähnlich WALDBURGER, Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, 61 f. Der Begriff des Nutzungsberechtigten wurde erst 1977 in das OECD-MA aufgenommen; der Conduit Companies Report datiert aus dem Jahr 1987. Zur problematischen «dynamischen» Verwendung der OECD-Materialien, wie vom Bundesgericht im Dänemark-Entscheid praktiziert, s. OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, 776.

96 Dies gilt v. a. für jene DBA, die das Konzept des Nutzungsberechtigten nicht in den Abkommenstext aufgenommen haben, und in Fällen, in denen die OECD-Materialien im Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA noch gar nicht existierten. Für das DBA-NL (1951) und das DBA-DK (1973) trifft dies gar kumulativ zu.

97 Denn nur diese Normen sind als «Recht dieses Staates» iSv Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu verstehen, nicht aber das KS Verdecktes Eigenkapital selbst. Bei diesem handelt es sich um eine Verwaltungsanordnung.

98 Falsch ist dabei jedoch die durch die ESTV vertretene schematische Berechnung anhand von steuerlichen Buchwerten. Ein sachgerechtes Ergebnis kann nur mittels Berücksichtigung der Verkehrswerte erzielt werden.

99 Die ESTV will sich dem Vernehmen nach nicht über solch zwingende ausländische Vorschriften hinwegsetzen. Aus Sicht des Steuerpflichtigen wird diese Frage v. a. bedeutsam, wenn das ausländische Recht günstigere Finanzierungsvorschriften bereithält, die verglichen zum KS Verdecktes Eigenkapital eine geringere finanzielle Substanz der Empfängergesellschaft verlangen, und man bedenkt, dass die Auslegung über die lex fori nicht nur aus Sicht des Quellen-, sondern auch des Ansässigkeitsstaates erfolgen kann.

Gegen die inhaltliche Bestimmung des Begriffs «Nutzungsberechtigter» unter Zuhilfenahme des Kriteriums der finanziellen Substanz ist auch mit Blick auf die OECD-Materialien grundsätzlich nichts einzuwenden. Allerdings muss eine abkommensautonome Interpretation des Nutzungsrechts dazu führen, dass finanzielle Substanz in Form einer genügenden Eigenfinanzierung nur als Indiz für die Nutzungsberechtigung angesehen werden kann. Insbesondere bei Verpflichtungen gegenüber unabhängigen Dritten, die betrieblich bedingt sind und mit abkommensbegünstigten Erträgen bedient werden, sollte im Sinn einer sich an den wirtschaftlichen Realitäten orientierenden Betrachtungsweise nicht automatisch auf fehlende Nutzungsberechtigung geschlossen werden. Der Conduit Companies Report trifft zwar beim sog. channel approach¹⁰⁰ keine Unterscheidung zwischen nahestehenden Personen und Dritten, die an einer Durchlaufgesellschaft beteiligt oder in anderer Weise interessiert sind. Es ist jedoch zu bezweifeln, ob das im channel approach zum Ausdruck gebrachte Verständnis einer Durchlaufgesellschaft auch jene Fälle erfasst, in denen die Gesellschaft abkommensbegünstigte Erträge an einen unabhängigen Dritten weiterleitet.¹⁰¹ Unseres Erachtens stellt die Weiterleitung abkommensbegünstigter Erträge an eine unabhängige Drittpartei (z. B. eine Bank) daher keinen Verstoß gegen das Erfordernis der Nutzungsberechtigung dar, und zwar auch dann nicht, wenn die Gesellschaft im Sinn der von der ESTV geforderten finanziellen Substanz über eine bloss geringe Eigenkapitalausstattung verfügt.¹⁰²

Es stellt sich allerdings auch die Frage, wie stark das Konzept der Nutzungsberechtigung die unerwünschte Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen durch Nichtberechtigte zu verhindern vermag. Die Beantwortung dieser Frage hängt letztlich davon ab, ob man das Nutzungsrecht eng oder weit interpretiert, und es ist auch von Bedeutung, ob man ein unilaterales oder abkommensautonomes Verständnis zugrunde legt. Gemäss OECD-Komm. zu Art. 10 OECD-MA Tz 12 ist die Nutzungsberechtigung bei Zwischenschalten eines blossen Vertreters oder sonstigen Beauftragten (agent or nominee) nicht gegeben. Ebenso fehlt es an der Nutzungsberechtigung, wenn eine Gesellschaft lediglich als Durchlaufgesellschaft für eine andere, nach dem jeweiligen DBA

nicht abkommensberechtigte Person dient.¹⁰³ Der Conduit Companies Report führt weiter aus, dass «a conduit company can normally not be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner of certain assets, it has very narrow powers which render it a mere fiduciary or an administrator acting on account of the interested parties (...)». Und schliesslich ist ein Abkommensvorteil zu verwehren, wenn er «economically would benefit a person not entitled to it».¹⁰⁴ Diese Fundstellen untermauern einerseits, dass Abkommensvorteile nicht Personen zukommen sollen, die darauf keinen Anspruch haben, und reflektieren andererseits eine Art wirtschaftliches Begriffsverständnis der Nutzungsberechtigung, da die Nutzungsberechtigung trotz Vorliegens der formellen Berechtigung nicht gegeben ist, wenn die Empfängergesellschaft nicht über eine entsprechende Entscheidungsbefugnis in Bezug auf die Verwendung der abkommensbegünstigten Erträge verfügt.¹⁰⁵

Sowohl im Luxemburg- als auch im Dänemark-Entscheid legte die SRK den Begriff des Nutzungsberechtigten im Sinn einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus, allerdings nicht autonom, sondern unter Rückgriff auf das Art. 21 VStG innewohnende Begriffsverständnis. Im Dänemark-Entscheid vertrat die SRK weiter die Auffassung, dass das Nutzungsrecht der Empfängergesellschaft nur dann abzusprechen ist, wenn diese abkommensbegünstigte Erträge in Form von Aufwandzahlungen, nicht aber in Form von Dividenden weiterleitet. Diese Differenzierung wurde auf die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses gestützt, dessen Anwendung über Art. 3 Abs. 2 DBA-DK (welcher im Wesentlichen Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entspricht) hergeleitet wurde.

Die Auffassung der SRK wurde von Matteotti mit dem beachtlichen Argument kritisiert, dass der Empfang der schweizerischen Dividende auf Ebene der dänischen Gesellschaft eine aufwandwirksame Abschreibung auf der Beteiligung an der Schweizer Tochter zur Folge gehabt habe, weil es sich um eine Substanzdividende handelte.¹⁰⁶ Matteotti geht allerdings noch einen Schritt weiter und spricht der dänischen Gesellschaft selbst dann das Nutzungsrecht ab, wenn sie keine Abschreibung auf der Schweizer Beteiligung vorgenommen hätte. Die anschliessende Weiterleitung an die Muttergesellschaft auf Guernsey ebenfalls in Form einer Dividende sei als

100 Conduit Companies Report Tz 37.

101 Die im Conduit Companies Report Tz 42 vorgeschlagenen bona-fide-Bestimmungen weisen im Gegenteil darauf hin, dass bei wirtschaftlich begründeten Transaktionen keine schädliche Weiterleitung gegeben ist.

102 Ähnliche Überlegungen finden sich bei ZIMMERMANN, Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, 365, und DERS., Kreisschreiben vom 17.12.98 zum Missbrauchsbeschluss, 155 f.

103 «(...) simply acts as a Conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned.»

104 Conduit Companies Report Tz 14.

105 POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 265. Ähnlich MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, 16.

106 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 779.

schädliche Weiterleitung zu qualifizieren. Zur Begründung führt er an, dass die dänische Gesellschaft keine eigenen Geschäftsleitungsbefugnisse innehatte. Im Ergebnis könne es daher entgegen der Ansicht der SRK nicht darauf ankommen, ob es sich um eine Weiterleitung in Form von Aufwand oder Dividenden handle.¹⁰⁷ Der Auffassung von Matteotti ist insofern zuzustimmen, als tatsächlich eine Substanzwertabschreibung vorzunehmen war. Handelt es sich hingegen nicht um eine Substanzdividende, ist bei einer Auslegung auf Basis der Grundsätze des Missbrauchsbeschlusses die Schädlichkeit der Weiterleitung in Dividendenform kaum zu begründen, da nach der Konzeption des Missbrauchsbeschlusses eben nur die aufwandwirksame eine schädliche Weiterleitungsform darstellt.¹⁰⁸ Legt man das Nutzungsrecht abkommensautonom aus, ist aus der bereits erwähnten Wendung im Conduit Companies Report «if (...) it has very narrow powers» zu schliessen, dass auch Durchlaufgesellschaften die Fähigkeit nutzungsberechtigter Empfänger nicht generell abgesprochen wird.¹⁰⁹ Hat die Gesellschaft eine entsprechende eigene Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der abkommensbegünstigten Erträge und ist sie nicht gegenüber Dritten zu deren Weiterleitung verpflichtet oder vom Willen des beherrschenden Rechtsträgers bestimmt, ist das Nutzungsrecht zu bejahen.¹¹⁰ Dabei kann die konzernrechtliche Beherrschung der in Frage stehenden Gesellschaft u. E. nicht automatisch als Argument dafür herangezogen werden, dass die Gesellschaft selbst keine Entscheidungsfreiheit besitzt, da – wie die SRK im Dänemark-Entscheid zutreffend ausführte – ansonsten in Konzernverhältnissen meistens die Konzernobergesellschaft als letztlich entscheidende Instanz und damit effektiv Nutzungsberechtigte qualifiziert werden müsste.¹¹¹ Nur bei einem derartigen, restriktiven Verständnis könnte auch die Weiterleitung in Form einer Dividende als schädlich angesehen werden, weil man dann der Durchlaufgesellschaft unterstellen müsste, dass sie keine Entscheidungsbefugnis habe, sondern konzernrechtlich zur Abführung sämtlicher Gewinne, al-

so auch jener Gewinne, die aus abkommensbegünstigten Erträgen gespeist werden, verpflichtet wäre. Der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung kann jedoch höchstens Indizwirkung beigemessen werden.¹¹² Im Übrigen scheint auch das OECD-Verständnis dahin zu gehen, dass eine Weiterleitung grundsätzlich nur in Form von aufwandwirksamen Zahlungen wie Zinsen, Lizenzgebühren, Forschungs- und Entwicklungsausgaben, Werbeaufwendungen, Reisespesen, Abschreibungen etc. stattfinden kann.¹¹³

Die von Matteotti vertretene, weite Auslegung führt denn nach seinen eigenen Ausführungen auch dazu, dass das Konzept des Nutzungsberechtigten als Instrument für die Bekämpfung krasser Formen von treaty shopping geeignet ist.¹¹⁴ Es fällt auf, dass die Lehr- und Literaturmeinungen das Nutzungsrecht im Zusammenhang mit der Abwehr von Missbrauchsfällen anführen.¹¹⁵ Grundsätzlich ist das Nutzungsrecht jedoch, sofern es im Abkommenstext statuiert ist, immer als selbständiges, vom Missbrauch unabhängiges Kriterium bei der Frage der Abkommensberechtigung zu prüfen. Rein rechtlich handelt es sich bei der Nutzungsberechtigung um ein objektives Tatbestandsmerkmal,¹¹⁶ das unabhängig vom Vorliegen subjektiver Kriterien erfüllt sein muss, damit die Abkommensberechtigung anerkannt werden kann. Dass das Konzept des Nutzungsberechtigten im Einzelfall zu einer Vermeidung von Abkommensmissbrauch führt, ist daher bloss eine (effektive) Nebenwirkung.¹¹⁷

3.3.4 Missbrauch

Abkommensmissbrauch setzt voraus, dass die in Anspruch genommenen Abkommensvorteile im Wesentlichen direkt oder indirekt Personen zugute kommen, welche – wegen Ansässigkeit in einem anderen Staat – nicht

107 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 781.

108 Art. 2 Abs. 2 Bst. a Missbrauchsbeschluss spricht von direkter oder indirekter Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen. Als Erfüllung von Ansprüchen gelten gemäss KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA insbesondere die Bezahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen sowie die Vornahme von Abschreibungen auf von nicht abkommensberechtigten Personen erworbenen Vermögenswerten aller Art.

109 POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 264.

110 S. POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 264.

111 SRK 2003-159 E 3d/aa, 3.3.2005 (abgedruckt in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 62).

112 Zutreffend POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 264.

113 S. Conduit Companies Report Tz 37(ii). In den Entwürfen der Schweizer DBA mit Frankreich und Kolumbien spielt die Form der Weiterleitung allerdings keine Rolle. Die dort enthaltenen, als Missbrauchsbestimmungen ausgestalteten Weiterleitungsregeln sehen einen Ausschluss von den Abkommensvorteilen vor, «wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Einkünfte, die aus dem anderen Vertragsstaat stammen, unmittelbar oder mittelbar, zu irgendeinem Zeitpunkt und in irgendwelcher Form (...) weiterleitet (...)»

114 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 782.

115 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 782; LUTZ, Abkommensmissbrauch, 21; VOGEL, Vor Art. 10 - 12 OECD-MA Rz 12.

116 So auch KRAFT, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA, 20.

117 S. POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 265, unter Hinweis auf DU TOIT, Beneficial Ownership, 208 ff.

abkommensberechtigt sind.¹¹⁸ Damit wird lediglich ein Erfolg vorausgesetzt; auf ein Absichtselement kommt es nicht an. Missbrauchsbestimmungen können jedoch auch so ausgestaltet sein, dass ein subjektives Kriterium Voraussetzung für das Vorliegen von Missbrauch ist.¹¹⁹

Das Gros der Schweizer Abkommen, darunter auch das DBA-DK, beinhaltet allerdings keine eigenen Missbrauchsbestimmungen.¹²⁰ Dennoch ging die ESTV in ihrem erstinstanzlichen Dänemark-Entscheid von treaty shopping aus und befürwortete, gemäss ihrer bisherigen Praxis, einen sämtlichen DBA inhärenten Missbrauchsvorbehalt. Auffällig ist, dass sie in ihrer Argumentation¹²¹ den exakt gleichen Wortlaut wie in der Missbrauchsbestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL enthalten zitierte und man daraus den Eindruck gewinnen könnte, die Geltung einer gleich formulierten Missbrauchsbestimmung werde auch für das DBA-DK unterstellt, obwohl dieses – wie bereits erwähnt – eben gerade keine solche «arranged-or-maintained-» oder andere Missbrauchs Klausel enthält. Im Ergebnis schlossen sich auch die SRK und das Bundesgericht der Meinung der ESTV an. Das Bundesgericht zog als rechtliche Grundlage den umstrittenen, von diversen Autoren¹²² jedoch befürworteten, ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt heran. Die Begründung des Bundesgerichts ist jedoch aus methodischer Sicht sehr problematisch. Dies wurde in der Literatur bereits zutreffend herausgearbeitet¹²³ und soll hier nicht weiter thematisiert werden. Ergänzend sei lediglich angemerkt, dass die vom Bundesgericht zitierte Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 WÜRV die Auslegung des Vertrags nicht nur nach Treu und Glauben, sondern auch im Lichte seines Ziels und Zwecks vorgibt. Die Berufung auf Ziel und Zweck des Vertrags im Zusammenhang mit einem ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt erscheint aber gerade aus Schweizer Sicht nicht hilfreich, da die Schweiz einen Vorbehalt zum OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA Tz 7 abgegeben hat, gemäss welchem Ziel und Zweck von Abkommen auch die Verhinderung von Missbrauch (im Originalwortlaut: tax

avoidance and evasion) sei. Aus Schweizer Sicht hat ein Abkommen nämlich hauptsächlich die Doppelbesteuerung zu vermeiden.¹²⁴

Welche Erkenntnisse können aus diesen Ausführungen nun für die eingangs aufgeworfene Substanzfrage gewonnen werden? Zunächst ist klar festzuhalten, dass das Vorliegen von Substanz keine eigene Abkommensvoraussetzung ist und damit auch kein gesondert zu prüfendes Tatbestandsmerkmal darstellen kann.¹²⁵ Fehlende Substanz bei der ausländischen Empfängergeräten kann lediglich als Indiz für Abkommensmissbrauch gewertet werden. Enthält das anzuwendende DBA eine eigene Missbrauchsvorschrift, etwa iSd arranged-or-maintained-Klausel von Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL, indiziert fehlende personelle, infrastrukturelle und funktionelle Substanz gemäss der Auffassung des Bundesgerichts direkt den Abkommensmissbrauch.¹²⁶ Auch im Dänemark-Entscheid wurde hauptsächlich infolge fehlender personeller und infrastruktureller Substanz auf Abkommensmissbrauch geschlossen. Die Korrelation zwischen fehlender Substanz und Missbrauch zeigt sich im Lichte dieser Ausführungen v. a. bei substanzlosen Holdinggesellschaften, die weder Personal beschäftigen noch über Geschäftseinrichtungen verfügen, die es ihnen ermöglichen, ihre Funktionen ihrem Zweck entsprechend wahrzunehmen. Ein weiteres, entscheidendes Element in diesem Zusammenhang ist die zeitliche Abfolge vom Erwerb der Anteile an der Schweizer Gesellschaft durch die ausländische Empfängergeräten bis zur Ausschüttung der ersten Dividende. Je kürzer diese Zeitspanne, desto stärker präsentiert sich der Verdacht des missbräuchlichen Vorgehens. Insbesondere im Dänemark-Fall war dieses Element frappant, wurde doch die Dividende an die dänische Gesellschaft vor Ablauf nicht einmal eines Jahres nach Erwerb der Schweizer Gesellschaft beschlossen. Auch im Holland-Fall wies das Bundesgericht auf das zeitliche Element hin und bemerkte, dass die holländische Empfängergeräten kurz vor und offensichtlich im Hinblick auf die zu gründende Schweizer Tochtergesellschaft errichtet worden war.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die Verweigerung der Abkommensvorteile infolge fehlender Substanz bei der Empfängergeräten über den Abkommensmissbrauch

118 LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, 3.

119 S. Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL: «(...) in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird».

120 Hingegen zeigt die jüngste Entwicklung, dass eigentliche Missbrauchsbestimmungen zunehmend Eingang in die von der Schweiz ausgehandelten DBA finden. S. dazu ausführlich STOCKER/HÖSSL, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, 20.

121 S. Abschn. 2.1.4.2.

122 PROKISCH, Art. 1 OECD-MA Rz 117, und VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 469, auf die sich auch das Bundesgericht berief.

123 OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, 775 f., und REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), 233 f.

124 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 90, und HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 56 f. Nach HÖHN, 77, können bei der Auslegung aber auch allfällige Nebenzwecke wie etwa die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme in Betracht gezogen werden.

125 Eine explizite Rechtsgrundlage für das Substanzerfordernis stellt etwa die Regelung von § 50d Abs. 3 Ziff. 3 (dt.) EStG dar; s. Abschn. 3.2.

126 BGE 110 Ib 287 E 5c.

rechtlich begründet werden kann, ist zu berücksichtigen, dass mit der Ansässigkeit und dem Nutzungsrecht zwei Merkmale zur Verfügung stehen, die in allen bzw. den meisten Schweizer DBA verankert sind und mit Hilfe derer bestimmte Missbrauchskonstellationen bereits zufriedenstellend gelöst werden können. In der Schweizer Lehre wird denn auch darauf hingewiesen, dass das Konzept des Nutzungsberechtigten für die Bekämpfung einfacher Missbrauchsfälle herangezogen werden könne.¹²⁷ Ähnliches folgt aus der oben beschriebenen «Nebenwirkung» des Nutzungsrechts, Abkommensmissbrauch im Einzelfall hintanzuhalten. Nach einem anderen Teil der Lehre eignet sich das Konzept der sog. qualifizierten Ansässigkeit besser zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch als das Nutzungsrecht oder der allgemeine Missbrauchsvorbehalt.¹²⁸ Sind die Voraussetzungen der Ansässigkeit und des Nutzungsrechts erfüllt, erweist sich das Abstellen auf weitere Substanzerfordernisse und einen damit einhergehenden Missbrauchsvorwurf als rechtswidrig, da letztlich eine zusätzliche Anwendungsvoraussetzung konstruiert wird, die einer Rechtsgrundlage entbehrt.¹²⁹ Daher ist jenen Lehrmeinungen zuzustimmen, die den ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt nur in besonders krassen Fällen für anwendbar halten.¹³⁰ Als solche, im Schweizer Schrifttum nicht näher spezifizierte krasse Fälle können jene Konstellationen bezeichnet werden, in denen substanzlose Gesellschaften einzig mit dem Zweck der Erlangung von Abkommensvorteilen zwischengeschaltet werden und zwischen dem Erwerb der Schweizer Beteiligung und der ersten Dividendenausschüttung nur eine kurze Zeitspanne liegt.¹³¹ In solchen Fällen liegen typischerweise bloss Briefkastenfirmen vor. Bei diesen handelt es sich um funktionslose Rechtsträger, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die ihr übertragenen Aufgaben nicht von diesen selbst, sondern durch die Muttergesellschaft wahrgenommen werden.¹³² Auch die dänische Empfängergesellschaft im Dänemark-Fall ist in diesem Sinn als reiner Briefkasten zu qualifizieren, da die Auf-

gaben der Gesellschaft tatsächlich von der in Bermuda ansässigen natürlichen Person wahrgenommen wurden. Es lag somit einer der oben zitierten krassen Fälle vor, weshalb der Entscheid des Bundesgerichts im Ergebnis richtig ist. Ferner musste das Bundesgericht förmlich zur Begründung auf den ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt abstellen, da eine Lösung über die Ansässigkeit nicht möglich war¹³³ und bei der von der SRK angewendeten Auslegung mittels Rückgriffs auf die *lex fori* auch das Nutzungsrecht zu bejahen ist.

Keinesfalls sollten die Überlegungen des Dänemark-Entscheids jedoch unkritisch auf andere Outbound-Fälle übertragen werden, weil – wie gezeigt – insbesondere das Ansässigkeitskriterium und das Nutzungsrecht die besser geeigneten Grundlagen darstellen, um auch jene Konstellationen zu erfassen, die von der Praxis gerne mit dem Stichwort «Abkommensmissbrauch» abgetan werden.

3.4 Zusammenfassung

Die von der Praxis angerufenen Rechtsgrundlagen im Zusammenhang mit der Substanz der Empfängergesellschaft im Ausland sind uneinheitlich. Da unilaterale Bestimmungen in der Schweiz im Gegensatz zu anderen Jurisdiktionen fehlen, ist das anwendbare Abkommen selbst die einzige Rechtsgrundlage, auf die das Substanzerfordernis in der Outbound-Konstellation abgestützt werden darf. Die Ansässigkeit als im Abkommen selbst definiertes Kriterium ist dann ein geeignetes Instrument zur Substanzbestimmung, wenn der Sitzstaat der Empfängergesellschaft nicht nur mit der Schweiz, sondern auch mit dem Land, wo allenfalls die tatsächliche Geschäftsleitung der Gesellschaft ausgeübt wird, ein DBA abgeschlossen hat. In einer solchen Situation führt die Ansässigkeit über das tie-breaker-Konzept für doppelt ansässige Kapitalgesellschaften zu sachgerechten Lösungen und vermeidet den vielpraktizierten Rückgriff auf ein ungeschriebenes Missbrauchskriterium.

Finanzielle Substanz im Sinn einer adäquaten Eigenmittelausstattung kann als Indiz zur Bestimmung des Nutzungsrechts herangezogen werden, wobei das Nutzungsrecht bei Transaktionen unter unabhängigen Dritten weniger streng auszulegen ist. Das Konzept des Nutzungsrechts ist in der Lage, zumindest krasse Missbrauchsfälle zu verhindern. Schwierig ist hingegen die Auslegung des Nutzungsrechts dann, wenn man – wie hier grundsätzlich befürwortet – ein abkommensautonomes Verständnis zugrunde legt.

127 LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, 21.

128 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 221 und 226 ff.

129 So auch RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBStA, 118.

130 HÖHN, Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, 161.

131 S. HÖLZEMANN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, 836. Ab wann eine solche Zeitspanne «schädlich» ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Verschiedene DBA wie auch das ZBStA sehen Mindesthaltedauern von zumeist 2 Jahren vor.

132 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 467.

133 S. Abschn. 3.3.2.

Die Substanzbestimmung mittels abkommensautonomer Missbrauchskriterien ist für den Grossteil der Schweizer DBA nicht möglich, weil diese keine entsprechenden Missbrauchsbestimmungen enthalten. Die Praxis sieht hier den vielzitierten ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt als Ausweg und leitet aus diesem v. a. das Erfordernis personeller, infrastruktureller und zum Teil auch funktioneller Substanz ab. Da die Ansässigkeit und das Nutzungsrecht bereits viele Fälle, die in der Praxis ansonsten ohne nähere Begründung unter abkommensrechtlichen Missbrauch subsumiert werden, einer sachgerechten Lösung zuführen können, kommt ein ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt nur als ultima ratio in Frage. Anders sind jene Fälle zu behandeln, auf die DBA mit im Wortlaut explizit verankerten Missbrauchsvorschriften anwendbar sind. Solche Vorschriften können taugliche Rechtsgrundlagen für die Bestimmung der Substanz von Auslandsgesellschaften darstellen.

4 Kriterien zur Bestimmung des Substanzbegriffs

4.1 Allgemeines

Abschliessend sollen einige spezifische Kriterien beleuchtet werden, die zur Bestimmung der erforderlichen Substanz der ausländischen Empfängergeresellschaft dienen können.

4.2 Gesellschaftszweck

Der statutarische Gesellschaftszweck ist eine wichtige Orientierungshilfe bei der Umschreibung des Tätigkeitsfeldes einer Gesellschaft. Aus dem Zweck lässt sich insbesondere ersehen, welche Ressourcen eine Gesellschaft benötigt, um die ihr statutarisch zugewiesenen Aufgaben adäquat erfüllen zu können. Aktive Produktions-, Handels- oder Dienstleistungsgesellschaften bereiten in diesem Zusammenhang keine allzu grossen Schwierigkeiten, weil bei diesen Gesellschaften entsprechende Ressourcen in Form von Produktionsmitteln und Personal unabdingbare Voraussetzung für die Erfüllung ihrer Aufgaben sind. Bei reinen Holdinggesellschaften hingegen ist die statutarische Zweckerfüllung an viel geringere Ressourcen gebunden, sodass diese Gesellschaften meist auch mit einem entsprechend geringeren Personal- und Sachkörper auskommen. Die neuere Praxis der ESTV, wonach bei reinen Holdinggesellschaften aufgrund des Gesellschaftszwecks das Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz nicht mehr den dominanten Stellenwert hat, ist zu begrüssen, da dem Zweckkriterium die entsprechende Beachtung geschenkt wird. Um den Vorwurf, es handle sich um eine substanzlose Brief-

kastengesellschaft, erfolgreich entkräften zu können, versteht es sich jedoch von selbst, dass nicht allein auf den in den Statuten umschriebenen Zweck abgestellt werden darf, sondern dieser Zweck von der Gesellschaft auch tatsächlich gelebt werden und nach aussen in Erscheinung treten muss.

4.3 Personal und Infrastruktur

Auch für die erforderliche Personal- und Sachausstattung einer Gesellschaft kann der Gesellschaftszweck als Leitlinie dienen. Die Anzahl Personen, die eine Gesellschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt, bestimmt sich bei aktiv tätigen Gesellschaften nach dem betrieblichen Bedarf, der wiederum im Gesellschaftszweck begründet ist. Ähnlich verhält es sich mit den erforderlichen Produktionsmitteln. Wie viel Personal eine reine Holdinggesellschaft beschäftigen muss, bestimmt sich letztlich nach sämtlichen von der Holding wahrgenommenen Aufgaben. Verwaltet die Holding mehrere Beteiligungen oder nimmt sie etwa auch Konzernfinanzierungstätigkeiten wahr, wird entsprechend qualifiziertes Personal erforderlich sein. Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen Holdinggesellschaften mit einer Halbzeitstelle auskommen oder sogar überhaupt keine eigenen personellen oder sachlichen Ressourcen benötigen. In diesem Fall muss es möglich sein, den minimalen Personal- und Sachaufwand (Administration, Buchhaltung, Beteiligungscontrolling, Dokumentenaufbewahrung etc.) entweder von Konzerngesellschaften zu beziehen oder an Dritte auszulagern. In beiden Fällen sollten die eingekauften Leistungen drittvergleichskonform entschädigt und aufwandseitig verbucht werden. Insbesondere bei Auslagerung der Holdingfunktionen an Konzerngesellschaften oder Dritte in einem anderen als dem Ansässigkeitsland der Gesellschaft ist u. E. selbst bei marktkonformer Entschädigung darauf zu achten, dass dadurch nicht auch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in ein anderes Land «ausgelagert» wird, da dies wie erwähnt in der abkommensrechtlichen Nichtansässigkeit der Gesellschaft resultieren könnte. Allerdings sollte auch hier mit Blick auf den Zweck einer Holdinggesellschaft der Anforderungsbogen nicht überspannt werden. Geht man mit den OECD-Materialien davon aus, dass der Ort der tatsächlichen Leitung dort liegt, wo «key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made»,¹³⁴ reicht es beispielsweise aus, wenn die Mehrheit der beschlussfassenden Verwaltungsratssitzungen sowie die Generalversammlung, an der die Jahresrechnung abgenommen wird, vor Ort im Sitzstaat abgehalten werden.

134 OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 24.

4.4 Finanzierung

Die ausreichende Eigenmittelfinanzierung der ausländischen Empfängergesellschaft ist nach der neueren Praxis der ESTV bei reinen Holdinggesellschaften das wichtigste Substanzkriterium. Wie dargelegt ist die genügende Eigenmittelfinanzierung aber nur ein Indiz für ausreichende Substanz und damit die Nutzungsberechtigung der ausländischen Empfängergesellschaft an den aus der Schweiz vereinnahmten Dividenden. Gerade bei Transaktionen unter unabhängigen Dritten könnte ein zu starres Abstellen auf die 15 % - 30 %-Eigenfinanzierungsquote zu unbilligen und nicht sachgemässen Ergebnissen führen. Besteht etwa eine hohe Fremdverschuldung gegenüber einer Bank, die weder in der Schweiz noch im Ansässigkeitsland der Empfängergesellschaft ansässig ist, wäre bei strikter Anwendung der ESTV-Praxis auch in diesem Fall die Nutzungsberechtigung zu verweigern, da abkommensbegünstigte Erträge an eine nicht berechnigte Person durchfliessen würden. Die Bank hat bei der Finanzierung der ausländischen Empfängergesellschaft jedoch sicher nicht die Absicht, vom DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Empfängergesellschaft zu profitieren.¹³⁵ Das Nutzungsrecht sollte der Empfängergesellschaft daher nicht abgesprochen werden. Abgesehen von den wirtschaftlichen Realitäten lässt sich ein solches Verständnis auch aus den OECD-Materialien ableiten und somit abkommensautonom begründen.¹³⁶ Schliesslich ist auch hier im Hinblick auf ein mögliches Auseinanderfallen von statutarischem Sitz und Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der ausländischen Dividendenempfängerin darauf zu achten, dass die ausländische Dividendenempfängerin auch bei ausreichender finanzieller Substanz nicht nur ihren formellen Sitz, sondern auch den Ort ihrer tatsächlichen Leitung im gleichen Staat hat.

4.5 Anrechnung von Substanz verbundener Gesellschaften

Es kommt vor, dass ausländische Empfängergesellschaften in ihrem Ansässigkeitsstaat über keine personelle, infrastrukturelle und funktionelle Substanz verfügen, jedoch andere Konzerngesellschaften im selben Land entsprechende Substanz aufweisen. Hier stellt sich die Frage der Anrechnung von Substanz von Konzerngesellschaften. Diese Fälle treten beispielsweise bei Private-Equity-Gruppen auf, die Beteiligungen über jeweils neu gegründete Akquisitionsgesellschaften erwerben. Unter der Voraussetzung, dass die eine Schweizer Beteiligung akquirierende, substanzschwache Gesellschaft im selben

Land ansässig ist wie eine substanzstarke Gruppengesellschaft, sollte sich die Akquisitionsgesellschaft personelle und infrastrukturelle Substanz der Gruppengesellschaft anrechnen lassen können. Abkommensrechtlicher Missbrauch liegt in einem solchen Fall nicht vor. Begründet werden kann dies damit, dass bei einer direkten Akquisition durch die substanzstarke Gesellschaft im selben Land die Abkommensberechtigung gewährt würde.¹³⁷ Dem Vernehmen nach ist die ESTV denn auch in gewissen Fällen bereit, die Anrechnung von Substanz von Konzerngesellschaften im gleichen Land zuzulassen.

5 Zusammenfassung

Die vorliegende Untersuchung hat gezeigt, dass die inhaltliche Konkretisierung des Substanzbegriffs in der Schweiz deswegen Schwierigkeiten bereitet, weil keine expliziten unilateralen Rechtsgrundlagen bestehen, aus denen konkrete Hinweise zur Substanzfrage abgeleitet werden könnten. Dieser Umstand darf jedoch keinesfalls dazu führen, die Substanzfrage losgelöst von rechtlichen Grundlagen zu beurteilen und durch einen vorschnellen Rückgriff auf den Abkommensmissbrauch – meist in Form des ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts – zu beantworten. Insofern könnte man sich fragen, ob explizite Rechtsgrundlagen etwa in Form der österreichischen oder deutschen unilateralen Missbrauchsvorschriften nicht doch das tauglichere Instrument zur Bestimmung der erforderlichen Substanz von ausländischen Empfängergesellschaften schweizerischer Dividenden darstellten. Eine solche Lösung ist jedoch abzulehnen, weil über unilaterale Missbrauchsvorschriften völkerrechtliche Vereinbarungen unterlaufen werden können. Dieses als *treaty override* bezeichnete Phänomen führt letztlich zu einer Aushebelung völkerrechtlicher Verpflichtungen und verletzt dadurch Völkerrecht.¹³⁸ Unilaterale Missbrauchsbestimmungen sind daher abzulehnen und sollten von der Schweiz nicht als gangbarer Weg zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch ins Auge gefasst werden.¹³⁹ Um den Auslegungsschwierigkeiten bei den einzelnen Abkommensvoraussetzungen, insbesondere beim Nutzungsrecht, entgegenzuwirken, müsste ein gemeinsames abkommensrechtliches Verständnis dieser Begriffe entwickelt werden, das letztlich über eine Aus-

135 S. auch ZIMMERMANN, Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, 366.

136 Vgl. Abschn. 3.3.3.

137 LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, 249.

138 JÜNGST STOCKER/HÖSSLER, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, 6.

139 So auch LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, 192.

dehnung der Kommentierung zum OECD-Musterabkommen oder anderer entsprechender Quellen erfolgen müsste. Die neueren Tendenzen in der Abkommenspolitik der Schweiz weisen in Richtung der Aufnahme von eigenen Missbrauchsbestimmungen in die DBA. Obwohl – wie am Beispiel der limitation-on-benefits-Klausel von Art. 22 DBA-US zu sehen ist – derartige Bestimmungen oft sehr komplex ausgestaltet sind, erhöhen sie nichtsdestotrotz die Rechtssicherheit bei der Analyse von Missbrauchsfällen.

In Abwesenheit expliziter Missbrauchsbestimmungen lässt sich Rechtssicherheit am besten dadurch erreichen, dass man sich zunächst an dem in sämtlichen Schweizer Abkommen statuierten Ansässigkeitskriterium orientiert. Sollte dieses keine ausreichende Grundlage für die Lösung eines bestimmten Falles bieten, ist weiter über das Nutzungsrecht vorzugehen. Nur wenn auch hier keine Lösung möglich ist und es sich um einen krassen Missbrauchsfall infolge fehlender Substanz handelt, kann als ultima ratio der ungeschriebene Missbrauchsvorbehalt herangezogen werden.

Literatur

- ATHANAS PETER/GRUNDBACHER RUEDI, Besteuerung von Unternehmen im interkantonalen und internationalen Verhältnis, ISIS-Seminar vom 29./30.1.2007, Modellfälle und Lösungshinweise, Zürich 2007
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, in: SWI 2002, 563 ff.
- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- BENZ SEBASTIAN/LUTZ GEORG, Auswirkungen von steuerlichen Missbrauchsbestimmungen auf die Strukturierung von internationalen Konzernen (2): Schweizer Gesellschaft mit quellensteuerbelasteten Ausschüttungen und Zahlungen (outbound), Lösungen zu den Fallbeispielen, ISIS-Tagung zum Internationalen Steuerrecht 2009 vom 23.4.2009, Zürich 2009
- BUSIN CHRISTOPH/VOCK MATTHIAS ERIK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften. Würdigung des Entscheides der Steuerrekurskommission vom 28. Februar 2001, ST 2002, 624 ff.
- DAHINDEN SARAH, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2003
- DU TOIT CHARL P., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999
- FRKALOVÁ EVA/SOKOLOV MAXIM, Dividends Received by a Dual-Resident Company, in: Franz Philipp Sutter/Ulf Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases, Wien 2004, 173 ff.
- HEINSEN OLIVER, Behandlung von Dreiecksachverhalten unter DBA, in: Grotherr Siegfried (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. A., Herne/Berlin 2003
- HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, ASA 54 (1985/86), 357 ff.
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA 46 (1977/78), 145 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HÖLZEMANN STEFAN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, IStR 2006, 830 ff.
- JACOBS OTTO H. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. A., München 2007
- JAKOB WALTER/KUBAILE HEIKO, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, FStR 2006, 209 ff.
- JAUSSI THOMAS/BURRI ANITA, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, StR 2005, 370 ff.
- KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens, IWB 2/2009, Fach 10, Schweiz, Gruppe 2, 2049 ff.
- KRAFT GERHARD, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA, zur Problematik des «Treaty Shoppings» unter Berücksichtigung der Rechtslage in

- der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991
- LEHNER MORIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, Zürich/Basel/Genf 2007
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, DBA Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, Zürich/Basel/Genf 2005
- MATTEOTTI RENÉ, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, zsis 2008 – Aufsätze N. 1
- Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 75 (2006/07), 767 ff.
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993
- NEUHAUS HANS-JÜRGEN, Entwicklungen aus der Sicht der ESTV. Neue Entwicklungen/Kreisschreiben: 2008/Ausblick 2009, in: Steuertagung 2008
- NIEDRIG HANS-PETER, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, 474 ff.
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, ST 2006, 773 ff.
- POLIVANOVA-ROSENBAUER TATJANA, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, SWI 2001, 257 ff.
- PROKISCH RAINER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, Die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, FStR 2006, 29 ff. und 110 ff.
- SCHELLING CHRISTOPH, Wichtige Entwicklungen im internationalen Steuerrecht aus Sicht der Schweizer Wirtschaft, in: Steuertagung 2008
- SEIBOLD SABINE, Problematik der Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften, IStR 2003, 45 ff.
- STOCKER RAOUL/HÖSSLER BERNHARD, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, FStR 2009, 4 ff.
- VOGEL KLAUS, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern u. a. 1995, 461 ff.
- in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, Persönlicher Geltungsbereich von DBA und Doppelansässigkeit, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, 51 ff.
- ZIMMERMANN SILVIA, Kreisschreiben vom 17.12.98 zum Missbrauchsbeschluss, Anliegen aus der Praxis, StR 1999, 154 ff.
- Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, StR 1993, 363 ff.

Berichte, Sammelwerke und Tagungsunterlagen

- Conduit Companies Report, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Double taxation conventions and the use of Conduit companies (adopted by the OECD Council on 27.11.1986), Paris 1987
- International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Paris 1987
- 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 1995, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, 1995 Update (Loseblatt), Paris 1995

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

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

Steuerentlastungen auf Grund von DBA, ESTV (Hrsg.), Bern 2008

Steuertagung 2008, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kammer-Seminar Nr. 1260 (vom 3./4.12.2008), Zürich 2008

Rechtsquellen

BAO, (öst.) BG betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (vom 28.6.1961), BGBl Nr. 194/1961

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 (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

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-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-LUX, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von

Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61

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

EStG, (dt.) EinkommensteuerG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, 4210, BGBl I 2003, 179

EStG, (öst.) BG über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (vom 7.7.1988), BGBl Nr. 400/1988

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

Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABIL 225 vom 20.8.1990, 6 (zuletzt geändert durch die RL 2003/123/EG [vom 22.12.2003], ABIL 7 vom 13.1.2004, 41)

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

VzDBA-DK, V zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (Einkommens- und Vermögenssteuern) (vom 18.12.1974), SR 672.931.41

WÜRv, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

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 sowie ABIL 385 vom 29.12.2004, 30

Materialien

Botschaft DBA-DK, Botschaft über zwei DBA mit Dänemark (vom 16.1.1974), BBl 1974 I, 649 ff.

Praxisanweisungen

BMF-Schreiben vom 3.4.2007, IV B 1 - S 2411/07/0002
– Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007, BStBl I 2007, 446

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

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

WL Dividendenzahlungen, WL der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

Tankstellen im interkantonalen Verhältnis

Anmerkungen zum BGE 134 I 303 (vom 17.6.2008, Shell [Switzerland] AG)

Lic. oec. publ. Stefan G. Widmer



Stefan G. Widmer,
lic. oec. publ., dipl. Steuer-
experte, Partner, VISCHER
Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt

1	Sachverhalt
2	Erwägungen des Bundesgerichts
2.1	Infrastruktur als Betriebsstätte
2.2	Voraussetzungen einer Qualifikation als Betriebsstätte
3	Würdigung
3.1	Steuerliche Selbständigkeit der Company Stations
3.2	Überblick über die Zurechenbarkeit im interkantonalen Verhältnis
3.2.1	Rechtliche Kriterien
3.2.1.1	Handeln in eigenem Namen
3.2.1.2	Freiheit in der Arbeitsgestaltung
3.2.2	Wirtschaftliche Kriterien
3.2.2.1	Leistungsabhängiges Entgelt
3.2.2.2	Tragen von Verlustrisiko
3.2.2.3	Tätigwerden für eine einzige Unternehmung
3.2.3	Kritik an der Unterscheidung zwischen juristischen und natürlichen Personen
3.3	Fazit

Literatur

Sammelwerke

Rechtsquellen

Praxismitteilungen

1 Sachverhalt¹

Die Shell (Switzerland) AG (im Folgenden: «Shell AG») mit Sitz in Baar (Kanton Zug) verkauft u. a. an 13 im Kanton Aargau ansässige Tankstellen-Unternehmungen – sog. Company Stations – Treibstoffe. In den sog. Shell-Service-Station-Verträgen regelt die Shell AG mit den Betreibern der Company Stations die genaue Ausgestaltung der Geschäftsbeziehungen. Darin finden sich u. a. folgende Bestimmungen (E 3.1):

- Der Shell AG gehören die Gebäude, Installationen und Gerätschaften; die Betreiber der Company Stations haben das Recht, diese zu bewirtschaften.
- Die Gewinnbeteiligung beider Seiten bestimmt sich nach dem vereinbarten Budget und dem tatsächlichen Betriebserfolg.
- Die Tankstellenbetreiber agieren als selbständige Unternehmer und haben das Betriebskapital selbst einzubringen. Sie kommen selbst für die laufenden Betriebskosten auf.
- Die Tankstellenbetreiber unterstehen einer exklusiven Abnahme- und Vertriebsverpflichtung sowie einer Preisbindung in Bezug auf die Produkte der Shell AG. Die Shell AG verpflichtet die Tankstellenbetreiber zudem, das Erscheinungsbild der Company Stations nach bestimmten Richtlinien zu gestalten.
- Die Shell AG darf Einblick in die Geschäftsunterlagen nehmen und die Grundsätze der Buchhaltungsführung regeln.

Mit definitiver Veranlagungsverfügung erklärte das Steueramt des Kantons Aargau die Company Stations zu Betriebsstätten der Shell AG. Nachdem sich die Shell AG vor dem Steuerrekursgericht sowie vor dem kantonalen Verwaltungsgericht erfolgreich gegen diese Verfügung zur Wehr gesetzt hatte, gelangte das Steueramt des Kantons Aargau mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht. Diese wurde abgewiesen.

¹ Auf die formellen Aspekte des Falls wird hier nicht eingegangen; s. dazu BEHNISCH/OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, 551 ff.

2 Erwägungen des Bundesgerichts

2.1 Infrastruktur als Betriebsstätte

Das Steueramt des Kantons Aargau argumentiert, dass die Company Stations (richtig: die Tankstellenbetreiber) zwar selbständige Steuersubjekte seien, die ihnen von der Shell AG zur Verfügung gestellte Infrastruktur jedoch als Betriebsstätten der Shell AG zu würdigen seien und diese somit der beschränkten Steuerpflicht im Kanton Aargau unterliege. Um eine drohende Doppelbesteuerung zu verhindern, schlägt das aargauische Steueramt die folgende Aufteilung des Steuersubstrates vor: Der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Aargau solle nur das Einkommen der Tankstellenbetreiber unterliegen, während die Shell AG mit Bezug auf ihren Anteil am Gewinn der Company Stations qua Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtig sei. Die vorgeschlagene Aufteilung würde es dem Kanton Aargau ermöglichen, am wesentlich grösseren Gewinn der Shell AG teilzuhaben (E 3.5).

Das Bundesgericht zweifelt nicht an der steuerlichen Unabhängigkeit der Company Stations von der Shell AG und widmet sich bei der weiteren Prüfung nur der Frage, ob die zur Verfügung gestellten Einrichtungen als Betriebsstätten zu behandeln sind (E 4.1).

2.2 Voraussetzungen einer Qualifikation als Betriebsstätte

Als Betriebsstätte gilt gemäss Art. 12 Abs. 1 StG AG eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit einer Unternehmung ganz oder teilweise ausgeübt wird. Im StHG fehlt eine Begriffsdefinition; es wird aber in Art. 21 Abs. 1 lit. b auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot verwiesen. Somit setzt eine Betriebsstätte eine «ständige körperliche Anlage voraus, die Teil der ausserkantonalen Unternehmung bildet und in der diese eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet» (E 2.2).

Um sich als Betriebsstätten der Shell AG zu qualifizieren, müssten die von den Company Stations genutzten Einrichtungen feste Geschäftseinrichtungen der Shell AG darstellen. Sie müssten sich mithin wirtschaftlich in der Verfügungsmacht der Shell AG befinden. In ausschliesslicher Betrachtung der zur Nutzung überlassenen Grundstücke und Installationen verneint das Bundesgericht den Charakter der festen Geschäftseinrichtung. Die Shell AG sei zwar Eigentümerin der Infrastruktur, habe aber kein Recht, diese auch zu nutzen: «Steht eine Geschäftseinrichtung zwar im Eigentum einer Unternehmung, verfügt über sie aber ein anderer für eigene Zwecke (also nicht für solche der Eigentümerin), so liegt keine Betriebsstätte der betreffenden Unternehmung vor» (E 4.1).

Als weitere Voraussetzung muss die Unternehmung in der Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausüben. Das Steueramt des Kantons Aargau sieht dieses Kriterium dadurch als erfüllt, dass die Tankstellenbetreiber einen Grossteil ihres Gewinns an die Shell AG abzuliefern haben. Das Bundesgericht erachtet dies jedoch nicht als ausreichend, um eine Geschäftstätigkeit der Shell AG innerhalb der Company Stations zu begründen. Es fehle an der quantitativen und qualitativen Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit, da die Shell AG am Ort der Company Stations bloss Kontroll- und Überwachungstätigkeiten ausübe (E 4.2).

Das Bundesgericht führt weiter aus, vorliegend könne es sich auch nicht um eine Vertreterbetriebsstätte handeln, da die Company Stations in eigenem Namen und auf eigene Gefahr handelten (E 4.3).

3 Würdigung

3.1 Steuerliche Selbständigkeit der Company Stations

Der Kern der bundesgerichtlichen Überlegungen, die zur Abweisung der Beschwerde führen, liegt in der scharfen Trennung der Geschäftssphären von Shell AG einerseits und Company Stations andererseits. Hierzu hat offenbar das Steueramt des Kantons Aargau durch die Annahme der steuerlichen Selbständigkeit der Company Stations selbst die Vorlage geliefert. Dies, obwohl die vom kantonalen Steueramt beabsichtigte Verteilung des Steuersubstrates sowie gewisse Punkte seiner Argumentation² darauf schliessen lassen, dass die Abgrenzung zwischen Shell AG und Company Stations keineswegs so ausgeprägt ist, wie sie vom Bundesgericht aufgefasst wird.

Trennt man jedoch das Geschäft der Shell AG strikt vom Geschäft der Company Stations, so verbleibt – wie dies das Bundesgericht in aller logischen Konsequenz tut – am Ort der der Shell AG gehörenden festen Einrichtung im Kanton Aargau keine betriebsstättebegründende Tätigkeit der Gesellschaft mehr (E 4.2). Die Tätigkeiten, welche die Shell AG selbst an den Orten der ihr gehörenden Infrastrukturen entfaltet, sind – lässt man die Tätigkeiten der Company Stations unbeachtet – in der Tat bloss untergeordneter Natur. Wie das Bundesgericht richtigerweise ausführt, erreichen sie die im interkantonalen Steuerrecht geforderte quantitative und qualitative Erheblichkeit nicht.³

2 Insbesondere der Hinweis auf die schwache Stellung der Tankstellenbetreiber (E 4.2).

3 Im Gegensatz zum bundesgerichtlichen Verweis in E 4.2 stellt sich der Autor auf den Standpunkt, dass nur der interkanto-

Das Bundesgericht unterzieht die für den Entscheid massgebende Kernüberlegung der steuerlichen Selbständigkeit der Betreiber der Company Stations keiner genaueren Prüfung. Es beurteilt die Fragestellung, ob die Company Stations selbst Betriebsstätten der Beschwerdegegnerin seien, als «nicht interessierend».⁴ Hintergrund hierzu bildet wohl die Anerkennung der steuerlichen Selbständigkeit der Betreiber der Company Stations durch die Beschwerdeführerin (E 3.5). Nach Ansicht des Autors hätte das Bundesgericht trotzdem prüfen müssen, ob die Company Stations überhaupt als steuerlich selbständig zu behandelnde Einrichtungen zu beurteilen sind. Wäre das Bundesgericht als Folge einer entsprechenden Prüfung zum Schluss gelangt, dass die Company Stations aufgrund des Shell-Service-Station-Vertrags zwischen der Shell AG und den Tankstellenbetreibern als von der Shell AG abhängig zu betrachten seien und damit ihre Tätigkeit dieser zuzurechnen sei, so wären zur Beurteilung der Frage, ob am Ort dieser festen Einrichtungen durch die Shell AG eine betriebsstättebe gründende Tätigkeit ausgeübt wird, auch die geschäftliche Tätigkeit der Company Stations selbst miteinzubeziehen gewesen. Dann wäre der Entscheid mit grosser Wahrscheinlichkeit anders ausgefallen. Die Tatsache, dass das Bundesgericht diese Frage gar nicht prüfte, erstaunt umso mehr, als betreffend den Betriebsstättecharakter von Tankstellen eine reichhaltige interkantonale Rechtsprechung vorliegt,⁵ welche vom Bundesgericht vollständig ignoriert wurde.

Im Folgenden setzt sich der Autor mit dieser im Entscheid nicht gewürdigten Frage auseinander.

3.2 Überblick über die Zurechenbarkeit im interkantonalen Verhältnis

Entscheidend bei der Abklärung, ob die Company Stations als Betriebsstätten der Shell AG zu würdigen sind, ist die Frage, ob die Geschäftstätigkeit der Company Stations steuerlich der Geschäftssphäre der Shell AG zuzurechnen oder von jener der Shell AG zu trennen ist.⁶

nale, nicht aber der internationale Betriebsstättebegriff der Schweiz das Erfordernis einer quantitativen und qualitativen Erheblichkeit beinhaltet (s. WIDMER, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, 97 Fn 20). Gleicher Meinung wie das Bundesgericht: BEHNISCH/OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008, 551 ff.

4 Vgl. E 4.1; so auch BEHNISCH/OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008.

5 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 N 22 und die dort zitierte Literatur.

6 S. WIDMER, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, Abschn. 2.1.4.1, 99.

Bei der Beurteilung der Zugehörigkeit einer Geschäftstätigkeit zur Geschäftssphäre einer an einem anderen Ort ansässigen Unternehmung differenziert das Bundesgericht zwischen juristischer und natürlichen Personen als Unternehmungsträgern. Während es die Zugehörigkeit geschäftlicher Tätigkeiten juristischer Personen zur Geschäftssphäre anderer juristischer Personen in konstanter Rechtsprechung nur in Steuerumgehungsfällen bejaht, beurteilt es jene der natürlichen Personen anhand mehrerer rechtlicher und wirtschaftlicher Kriterien, die in ihrer Gesamtheit massgebend sind (s. die folgenden Abschn. 3.2.1 und 3.2.2).

Am weitaus häufigsten hat sich das Bundesgericht in diesem Zusammenhang mit der Betriebsstätteeigenschaft von ständigen Vertretungen befasst. Damit die durch eine natürliche Person⁷ in einer ständigen Vertretung ausgeübte Geschäftstätigkeit eine Betriebsstätte der ausserkantonalen Unternehmung darstellt, bedarf es eines Arbeitsverhältnisses oder eines ähnlichen, wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisses der handelnden Person.⁸ Die zivilrechtliche Ausgestaltung ist dabei nicht allein massgebend. Der wirtschaftliche Blickwinkel dient insbesondere als Korrektur zu der im Vordergrund stehenden rechtlichen Betrachtungsweise.⁹ In einem Entscheid aus dem Jahr 1928 ging das Bundesgericht sogar soweit, festzustellen, dass es «vom Standpunkt des interkantonalen Steuerrechtes nicht darauf ankommt, welches zivilrechtlich die Natur des Verhältnisses zwischen der Unternehmung und dem Dritten ist, den es mit der Vornahme gewisser in seinem Interesse liegender geschäftlicher Handlungen betraut hat (ob Dienstvertrag oder Auftrag bzw. Werkvertrag), sondern wie wirtschaftlich betrachtet die Verhältnisse sich darstellen.»¹⁰

3.2.1 Rechtliche Kriterien

Steht eine Person aufgrund eines Vertrags in einem zivilrechtlichen Abhängigkeitsverhältnis zur Unternehmung, werden ihre Tätigkeiten dieser automatisch zugeordnet. Nach schweizerischem Zivilrecht kann eine Person aufgrund einer Vielzahl unterschiedlicher Vertragstypen im Interesse der Unternehmung eine Tätigkeit ausüben oder im weitesten Sinn deren Geschäfte besorgen. Zu denken ist insbesondere an den Arbeitsvertrag, aber auch an den Agenturvertrag, den Mäklervertrag, den Kommissionsvertrag oder den Werkvertrag. Die im Interesse der

7 Aus dem Sachverhalt geht die Art der Rechtspersönlichkeit der Tankstellen-Betreiber nicht klar hervor. Der Autor nimmt an, dass es sich um natürliche Personen handle.

8 Vgl. WIDMER, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, Abschn. 2.1.4.2, und die dort zitierte Praxis.

9 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 N 8.

10 BGE 54 I 419 (Brauerei Haldengut).

Unternehmung handelnde Person kann eine natürliche Person, eine Personengesellschaft (ggf. auch eine andere Personengesamtheit) oder eine juristische Person sein, und die Geschäftsbesorgung kann in Form der direkten oder der indirekten Stellvertretung geschehen. Geschäftseinrichtungen, welche zivilrechtlich Bestandteil der Unternehmung sind (z. B. Filialen), zählen als Betriebsstätten.¹¹

Bestehen Zweifel hinsichtlich der rechtlichen Abhängigkeit, kann auf die im Folgenden erläuterten Kriterien abgestellt werden.

3.2.1.1 Handeln in eigenem Namen

Das Handeln in eigenem Namen wird als Indiz für die rechtliche Unabhängigkeit betrachtet. Aus diesem Grund galten insbesondere Generalagenturen von Versicherungsgesellschaften nicht als Betriebsstätten der durch sie vertretenen Versicherungsgesellschaften.¹² Der bundesgerichtliche Entscheid im Fall eines Bierdepositärs, der im eigenen Namen ausschliesslich Biere einer bestimmten Brauerei führte und den Namen der Brauerei als zusätzliche Angabe bei der Rechnungsstellung verwendete, zeigt auf, dass das bloss informative Verwenden des fremden Namens allein kein absolutes Kriterium für die Begründung einer rechtlichen Abhängigkeit darstellt.¹³ Die gleiche Problematik stellt sich bei einer Beschilderung mit fremden Firmenlogos. Auch hier hat das Bundesgericht für eine Annahmestelle einer Kleiderfärberei festgehalten, dass das Aushängen von Firmenschildern zur Information nicht automatisch den Eindruck erwecke, dass die Unternehmung auch Inhaberin dieser Geschäftseinrichtung sei.¹⁴

Die Tatsache, dass die Company Stations neben ihrer eigenen Bezeichnung auch den Namen der Shell AG verwenden, führt für sich alleine noch nicht zu einer rechtlichen Abhängigkeit. Zu untersuchen bliebe jedoch, inwieweit der eigene Name der Betreiber der Company Stations überhaupt wahrgenommen wird.

3.2.1.2 Freiheit in der Arbeitsgestaltung

Inwieweit die Weisungsbefugnisse einer an einem anderen Ort domizilierten Unternehmung die Arbeitsgestaltungsfreiheit der örtlichen Leitung einer Geschäftseinrichtung beschneidet, ist zur Feststellung der rechtlichen Abhängigkeit ebenfalls in die Prüfung miteinzube-

ziehen. Ein Verbot anderweitiger geschäftlicher Betätigung und insbesondere die Gebundenheit bei der Auswahl der Mitarbeiter wurden vom Bundesgericht in der Vergangenheit als deutliche Hinweise für das Vorliegen einer rechtlichen Abhängigkeit gewürdigt.¹⁵ Jedoch können auch andere Weisungsbefugnisse eine Abhängigkeit begründen: So bejahte das Bundesgericht das Vorliegen einer Betriebsstätte aufgrund der Tatsache, dass die Unternehmung der Geschäftseinrichtung den Verkaufspreis, den Kundenstamm und das Verhalten gegenüber den Kunden vorschrieb.¹⁶

Die Company Stations unterliegen einer Preisbindung in Bezug auf die Produkte der Shell AG, sind stark eingeschränkt in der Wahl weiterer Lieferanten und müssen sich in ihrem Erscheinungsbild sowie bei der Gestaltung der Warenauslage an fest definierte Richtlinien der Gesellschaft halten. Auch hinsichtlich ihrer internen Geschäftsabläufe sind die Company Stations nicht vollständig frei: Sie müssen der Gesellschaft Einblick in sämtliche Geschäftsunterlagen gewähren und sich bei der Ausgestaltung der Buchhaltung an Vorgaben der Gesellschaft halten. Dies sind Indizien, die eher für eine rechtliche Abhängigkeit sprechen. Gleichwohl wäre für eine abschliessende Beurteilung zusätzlich zu untersuchen, in welchem Ausmass der Shell AG weitere Weisungs- oder Mitspracherechte in Bezug auf die internen Geschäftsabläufe der Company Stations – bspw. Auswahl und Entlohnung der Mitarbeiter, Öffnungszeiten etc. – zukommen.

3.2.2 Wirtschaftliche Kriterien

Neben der rechtlichen Abhängigkeit kann auch eine wirtschaftliche Abhängigkeit dazu führen, dass die Tätigkeit einer rechtlich unabhängigen Person einer anderen Unternehmung zuzurechnen ist. Die folgenden Kriterien sind bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Abhängigkeit zu würdigen:

3.2.2.1 Leistungsabhängiges Entgelt

Eine vom Erfolg abhängige Vergütung – wie sie auch im Vertrag mit den Company Stations vereinbart worden ist – spricht offensichtlich für eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit. Es gilt jedoch anzumerken, dass dies zwar ein wichtiges Indiz ist, aber wohl nur in Kombination mit anderen Elementen auch dazu führen kann, dass eine Geschäftseinrichtung steuerrechtlich als unabhängig betrachtet wird.¹⁷ Ein leistungsabhängiges Entgelt findet sich regelmässig auch bei reinen Anstellungs-

11 WIDMER, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, Abschn. 2.1.4.1, 99.

12 Vgl. BGE 45 I 207 (Schweiz. Lebensversicherungs- und Rentenanstalt). Diese Praxis wurde durch das KS Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften geändert.

13 BGE 61 I 247 (Aktienbrauerei).

14 BGE 50 I 197 (Kleiderfärberei).

15 Vgl. Praxis III, § 8 I E; BGE 61 I 180 (Brann AG), insbes. 188.

16 BGE 54 I 415 (Brauerei Haldengut).

17 Vgl. Praxis III, § 8 I E; BGE 61 I 180 (Brann AG), insbes. 185.

verhältnissen, die unzweifelhaft durch wirtschaftliche Abhängigkeit gekennzeichnet sind.

3.2.2.2 Tragen von Verlustrisiko

Beinhaltet die in rechtlich eigenständiger Form ausgeübte Tätigkeit kein unternehmerisches Risiko, so kann nicht von wirtschaftlicher Unabhängigkeit ausgegangen werden, und als Folge davon ist die Tätigkeit – ungeachtet ihrer rechtlichen Eigenständigkeit – der Unternehmung zuzurechnen.¹⁸ Interessant ist dabei insbesondere die Abmachung darüber, welche der Parteien dafür einstehen muss, wenn ein Kunde seine Verpflichtungen nicht erfüllt. So erkannte das Bundesgericht in einem Entscheid, der den Betrieb von Tankstellen durch rechtlich unabhängige Garagebetriebe zum Gegenstand hatte, das Tragen der Debitorenverluste durch die Garagebetriebe als wichtiges Indiz für ihre wirtschaftliche Selbständigkeit.¹⁹ In einem anderen Entscheid, der sich ein weiteres Mal mit der Besteuerung eines Bierdepots beschäftigte, hielt das Bundesgericht zudem fest, dass das Tragen des Verlustrisikos im Zentrum stehe, und zwar unabhängig davon, ob in der Tat solche Verluste eingetreten sind.²⁰

Wie die Risikoverteilung zwischen der Shell AG und den Company Stations im Einzelnen geregelt ist, kann aufgrund der vorliegenden Sachverhaltsschilderung nicht eindeutig festgestellt werden. Eine genaue Abklärung, ob und, wenn ja, unter welchen Umständen die Company Stations ein effektives Verlustrisiko tragen, wäre jedoch unumgänglich für die Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Unabhängigkeit.

3.2.2.3 Tätigwerden für eine einzige Unternehmung

Das Bundesgericht hat verschiedentlich das Tätigwerden für eine einzige Unternehmung als Anhaltspunkt für eine wirtschaftliche Abhängigkeit betrachtet. Steht und fällt die wirtschaftliche Existenz einer Unternehmung mit der Beziehung zu einer anderen Unternehmung, so erscheint dies – auch im internationalen Verhältnis – regelmässig als starkes Indiz für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Abhängigkeit. Dieses Indiz kann nach Ansicht des Autors dadurch entkräftet werden, dass dargetan wird, dass diese einseitige Ausrichtung dem Willen der für eine andere Unternehmung tätigen Unternehmung entspricht und diese Beziehung bei Wegfall ersetzt werden kann.²¹

Soweit die Betreiber der Company Stations nur eine oder mehrere Tankstellen der Shell AG bewirtschaften, kann davon ausgegangen werden, dass die wirtschaftliche Existenz der Betreiber unmittelbar auf der Beziehung zur Shell AG beruht, zumal sich die Infrastruktur im Besitz der Shell AG befindet und das Betreiben einer solchen Company Station kaum spezifisches Know-how erfordert, welches die Ersetzung der Shell AG durch einen anderen Partner ermöglichen würde.

3.2.3 Kritik an der Unterscheidung zwischen juristischen und natürlichen Personen

Wieso gemäss der geltenden bundesgerichtlichen Praxis bei der Beurteilung der Zurechenbarkeit der Tätigkeit juristischer Personen auch das Kriterium der Steuerumgehung erfüllt sein muss, erscheint gerade im Hinblick auf den hier diskutierten Fall kaum nachvollziehbar: Es geht vorliegend aus dem Sachverhalt nicht hervor, ob sämtliche Company Stations als juristische Personen ausgestaltet sind. Sie stellen jedoch ungeachtet dessen zweifelsohne ständige Vertretungen der Shell AG dar. Wäre ein Teil der Tankstellenbetreiber als juristische Person organisiert, müsste das Bundesgericht – nach seiner bisherigen Rechtsprechung – hinsichtlich dieser Betreiber das Vorliegen einer Betriebsstätte von vornherein verneinen, da eine Steuerumgehung ausgeschlossen werden kann. Demgegenüber wäre es möglich, dass die Beurteilung der Zurechenbarkeit für die übrigen, im selben rechtlichen und tatsächlichen Verhältnis zur Shell AG stehenden Company Stations gegenteilig hätte ausfallen können.

Nach Ansicht des Autors ist es nicht einsehbar, dass die Qualifizierung der Geschäftstätigkeit einer Unternehmung, die von einer juristischen Person getragen wird, als Betriebsstätte einer anderen Unternehmung zusätzlich und im Gegensatz zu jener von Unternehmungen mit natürlichen Personen und Personengesellschaften als Trägern vom Kriterium der Steuerumgehung abhängig gemacht wird. Das Bundesgericht sollte diese Praxis bei Gelegenheit überdenken und so eine nicht erklärbare Differenz zur internationalen Praxis – welche die Zugehörigkeit juristischer und natürlicher Personen nach denselben Kriterien beurteilt²² – bereinigen.

3.3 Fazit

Die Überlegungen zur Zurechenbarkeit der Geschäftstätigkeit haben aufgezeigt, dass deren Prüfung entscheidend gewesen wäre, um festzustellen, ob die Shell AG über Betriebsstätten im Kanton Aargau verfügt. Der Ver-

18 Praxis III, § 8 I D 1 Nr. 8 und § 8 I D 3 Nr. 15.

19 BGE 79 I 218 (Tankstellen).

20 Vgl. BGE 61 I 247 (Aktienbrauerei).

21 Vgl. WIDMER, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, Abschn. 2.1.4.1, 99.

22 S. WIDMER, Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, 97 ff., 108.

zucht des Bundesgerichts, sich mit dieser Frage auseinanderzusetzen, kann nicht nachvollzogen werden.

Der Sachverhalt weist einige Indizien auf, die die Company Stations eher als integrale Betriebsbestandteile der Shell AG denn als selbständige Geschäftseinheiten erscheinen lassen. Die Weisungsbefugnisse der Shell AG hinsichtlich der internen Organisation der Company Stations deuten auf eine rechtliche Abhängigkeit hin, und die unmittelbare Verknüpfung des finanziellen Schicksals der Company Stations mit der Shell AG macht zudem deren wirtschaftliche Abhängigkeit deutlich.

Eine abschliessende Beurteilung kann aufgrund der vorhandenen Informationen nicht vorgenommen werden. Vor allem wäre zu prüfen, inwieweit die Company Stations ein Verlustrisiko tragen und welche eventuellen weiteren Weisungsbefugnisse der Shell AG zukommen. Kein entscheidendes Kriterium darf nach Ansicht des Verfassers die Rechtspersönlichkeit der Träger der Company Stations sein. Als Unternehmungsträger können juristische Personen im gleichen Ausmass einer rechtlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit unterliegen wie natürliche Personen und Personengesellschaften (oder andere Personengesamtheiten).

Literatur

- BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV 2009, 503 ff.
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern u. a. 2000
- WIDMER STEFAN G., Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, FStR 2005, 95 ff.
- Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 72 (2003/2004), 97 ff.

Sammelwerke

- Praxis III, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Hrsg.: Peter Locher, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

- StG AG, SteuerG (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

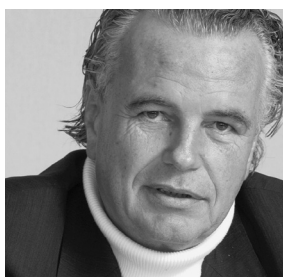
Praxismitteilungen

- KS Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften, KS Nr. 23 der SSK – Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften (vom 17.12.2003), www.steuerkonferenz.ch/pdf/KS_23d1_web.pdf (ersetzt durch KS Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften [vom 21.11.2006])

Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen

Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?

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



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

Inhalt*

1	Problemstellung	3	Zusatzprotokoll mit den Vereinigten Staaten von Amerika
2	Zusatzabkommen mit Frankreich	3.1	Rechtliche Grundlagen und Fragestellung
2.1	Rechtliche Grundlagen und Fragestellungen	3.1.1	Rechtliche Grundlagen
2.1.1	Rechtliche Grundlagen	3.1.2	Fragestellung
2.1.2	Fragestellungen	3.2	Bedeutung der staatsvertraglich festgelegten Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen im DBA-US
2.2	Bedeutung der Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen	3.2.1	Allgemeines
2.2.1	Allgemeines	3.2.2	Bedeutung der neuen Ziff. 10 lit. a(i) des Zusatzprotokolls zum DBA-US
2.2.2	Zusammenhang mit andern Elementen der Amtshilfebestimmung im künftigen DBA-F	3.3	Fazit
2.2.2.1	Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F als Konkretisierung des Erfordernisses von «vraisemblablement pertinent» im künftigen Art. 28 Abs. 1 DBA-F	4	Schlussfolgerung
2.2.2.2	Anforderung an die Kenntnis der Informationsinhaberin betrifft nicht nur Banken		Literatur
2.2.3	Zusammenhang zwischen begründetem Verdacht und Nennung des Namens der Informationsinhaberin		Berichte und Mitteilungen
2.3	Zwischenfazit		Rechtsquellen
2.4	Konkurrenznachteil für Schweizer Banken gegenüber Banken auf andern Finanzplätzen aufgrund des DBA-F?		
2.5	Fazit		

* Der Autor dankt Herrn lic. iur. et lic. oec. Florian Regli für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 Problemstellung

Die Amtshilfebestimmungen der in den letzten Monaten von der Schweiz unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen fanden in den schweizerischen Medien eine im Vergleich zu bisherigen DBA-Revisionen aussergewöhnlich hohe Resonanz. Gewisse, von andern revidierten Abkommens- bzw. Protokollbestimmungen abweichende Formulierungen, namentlich im Zusatzabkommen mit Frankreich, haben in der Öffentlichkeit zu einer gewissen Verunsicherung bezüglich der praktischen Auswirkungen dieser neuen Amtshilfebestimmungen geführt.¹ Es sind Befürchtungen geäussert worden, wonach es französischen Steuerbehörden künftig möglich sein soll, Rasterfahndungen nach vermutlichen Steuerhinterziehern zu eröffnen und dabei von der Schweiz gemäss den neuen Amtshilfebestimmungen Informationen, namentlich Kundeninformationen von Banken, zu erhalten. Ähnliche Befürchtungen könnten auch bezüglich der neuen Amtshilfebestimmung im DBA mit den USA entstehen.

Ziel dieses Beitrags ist es, diese neuen Amtshilfebestimmungen auf ihre praktischen Auswirkungen hin zu untersuchen und zu klären, ob die teilweise bestehenden Bedenken berechtigt sind.

2 Zusatzabkommen mit Frankreich

2.1 Rechtliche Grundlagen und Fragestellungen

2.1.1 Rechtliche Grundlagen

Art. 10 Zusatzabkommen zum DBA-F enthält die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit der ersuchende Staat ein Amtshilfesuch stellen kann, welches der ersuchte Staat zu bearbeiten hat. Abs. 3 lit. e hat die Frage zum Gegenstand, ob der ersuchende Staat in einem Amtshilfeersuchen auch die Informationsinhaberin² nennen muss, und lautet wie folgt (es ist noch keine Version in deutscher Sprache publiziert):

- e) dans la mesure où ils sont connus, le nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Diese Formulierung stimmt wörtlich mit Art. 5 Abs. 5 lit. e des OECD-Musterabkommens zum Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement [TIE

MA]) überein und ist in ihrem Wortlaut weiter gefasst als jene der bisher publizierten, neu in DBA eingeführten Amtshilfebestimmungen.³ In jenen Abkommenstexten wird die Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Ersuchen ohne Einschränkungen als eine der Voraussetzungen für die Amtshilfegewährung verlangt.

2.1.2 Fragestellungen

Aufgabe dieses Teils des vorliegenden Beitrags ist es zu untersuchen, ob die im Zusatzabkommen zum DBA-F enthaltene Formulierung für die Angaben zur Informationsinhaberin:

1. dazu führen kann, dass Frankreich auf der Basis des Abkommenstextes von der ESTV Rasterfahndungen in jenen Fällen verlangen kann, in denen die französischen Behörden zwar vermuten, dass jemand bei einer schweizerischen Bank undeklariertes Vermögen hat, jedoch nicht wissen, bei welcher Bank sich dieses Vermögen befinden könnte;⁴
2. für die schweizerischen Banken zu einem Konkurrenznachteil führen kann, weil die Möglichkeiten der französischen Behörden zur Beschaffung von Bankinformationen im Verhältnis zur Schweiz weiter gehen als im Verhältnis zu andern Staaten.

2.2 Bedeutung der Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen

2.2.1 Allgemeines

Die hier zu untersuchende Bestimmung kann nicht isoliert von den übrigen Abkommensbestimmungen – allein fokussiert auf die Frage des Informationsaustausches bei Verdacht auf Steuerdelikte, bei denen Frankreich um Bankinformationen ersucht – gesehen werden, obwohl in der öffentlichen Diskussion dieser Aspekt bisher im Vordergrund stand.

3 Die im Zeitpunkt der Schlussredaktion dieses Beitrags bereits publizierten Texte betr. Dänemark, Luxemburg, Frankreich, Norwegen, Österreich, Grossbritannien, Mexiko, Finnland, die Färöer-Inseln, die USA und Katar können auf der Internetseite der ESTV unter <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/index.html?lang=de> abgerufen werden. Die bereits paraphierten Texte betr. Japan, die Niederlande, Polen und Singapur sind noch nicht veröffentlicht worden.

4 Wenn hier und im Folgenden Frankreich als ersuchender und die Schweiz als ersuchter Staat genannt wird, so ist darunter grundsätzlich auch der umgekehrte Fall mitgemeint, wobei zu beachten ist, dass aufgrund der heutigen schweizerischen Rechtslage die Schweiz keine Amtshilfeersuchen betr. Bankinformationen wegen Verdachts auf einfache Steuerhinterziehung stellen kann, weil Art. 26 Abs. 3 lit. b OECD-MA bestimmt, dass der ersuchende Staat keine Informationen verlangen kann, für die er nach seiner eigenen Gesetzgebung und Verwaltungspraxis keinen Zugang hat und weil Art. 26 Abs. 5 OECD-MA in diesem Punkt Abs. 3 von Art. 26 OECD-MA nicht derogiert.

1 S. z. B. JARP, Double imposition : Un accord qui dérange (28.8.2009), oder RODRICK, Le conseil national aborde aujourd'hui la Convention bilatérale de double imposition avec la France (23.9.2009).

2 In diesem Beitrag wird davon ausgegangen, dass es sich dabei um eine schweizerische Bank handle.

Im Weiteren ist zu berücksichtigen, dass auch die hier zu untersuchende Bestimmung, wie jede andere Bestimmung in einem DBA oder in einem vom Parlament genehmigten Protokoll oder einem ähnlichen Instrument, durch die rechtsanwendenden Behörden ausgelegt werden muss.

Im Falle eines Ersuchens, das von den französischen Steuerbehörden gestellt wird, geschieht diese Auslegung durch die schweizerischen Behörden, d. h. durch die ESTV, und im Falle einer Beschwerde gegen eine Schlussverfügung dieser Behörde durch das Bundesverwaltungsgericht. Diese Auslegung hat gemäss den Auslegungsregeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (VRK), Art. 31 ff., zu erfolgen.

2.2.2 Zusammenhang mit andern Elementen der Amtshilfebestimmung im künftigen DBA-F

2.2.2.1 Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F als Konkretisierung des Erfordernisses von «vraisemblablement pertinents» im künftigen Art. 28 Abs. 1 DBA-F

Die wichtigste Voraussetzung, damit Frankreich von der Schweiz Amtshilfe verlangen kann und die Schweiz diesem Begehren nachkommen muss, liegt in der im künftigen Art. 28 Abs. 1 DBA-F enthaltenen Voraussetzung – die mit gleichem Wortlaut auch in Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zum Einkommen und Vermögen (OECD-MA) enthalten ist –, dass die verlangten Informationen für die Durchsetzung des französischen Rechts «vraisemblablement pertinents» (engl.: «foreseeably relevant») sein müssen.

Diese Wendung schliesst Fälle aus, die als sog. fishing expeditions qualifiziert werden. Es ist allgemein anerkannt, dass fishing expeditions unzulässig sind und dass das Ausschliessen solcher Fälle die Hauptfunktion der Voraussetzung, dass die verlangten Informationen voraussichtlich für die Besteuerung im ersuchenden Staat bedeutsam («vraisemblablement pertinents») sein müssen, ist. Dies geht auch aus dem Handbuch der OECD zum Informationsaustausch (TIE Manual) klar hervor.⁵ Auch der Kommentar zum TIE MA hält in Tz 57 fest, dass fishing expeditions (franz.: pêches aux renseignements⁶) unzulässig seien und dass die Funktion der in Art. 5 Abs. 5 TIE MA genannten Bedingungen – und damit auch die in Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkom-

men zum DBA-F überführte Bestimmung von Art. 5 Abs. 5 lit. e TIE MA – darin bestehe, das Prinzip, wonach die vom ersuchten Staat verlangten Informationen für dessen Besteuerung «offensichtlich bedeutsam» sein müssen, zu konkretisieren («pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés»).

Daraus und auch aus verschiedenen andern Anweisungen des TIE Manual ergibt sich, dass die im künftigen Protokoll zum DBA mit Frankreich in Ziff. XI verankerten Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen den im Abkommen selbst festgelegten Grundsatz, wonach die verlangten Informationen für die Behörden des ersuchenden Staats für die Besteuerung voraussichtlich bedeutsam sein müssen, nur bestätigen bzw. konkretisieren. Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F kommt deshalb keine eigenständige Bedeutung zu, sondern diese Bestimmung muss stets im Licht der im künftigen Art. 28 Abs. 1 DBA-F enthaltenen Voraussetzung «vraisemblablement pertinents» gesehen und auch interpretiert werden.

Auch Art. 10 Abs. 2 Zusatzabkommen zum DBA-F verankert auf der Basis der Formulierung «vraisemblablement pertinents» ausdrücklich das Verbot von fishing expeditions und bestätigt damit, dass Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F Teil der dieses Verbot konkretisierenden Bestimmung ist.

Die hier zu untersuchende Bestimmung von Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F kann somit nicht isoliert interpretiert werden, sondern sie ist im Zusammenhang mit dem Erfordernis der Wendung «vraisemblablement pertinents» im künftigen Art. 28 Abs. 1 DBA-F und damit im Zusammenhang mit dem Verbot von fishing expeditions zu sehen.

Konkret heisst das, dass Frankreich zwar in Einzelfällen trotz einer gewissen Unsicherheit darüber, ob die Informationen bei der Bank A oder bei der Bank B sind, ein Amtshilfeersuchen stellen kann, welches die Schweiz ausführen muss.⁷ Die französischen Behörden können jedoch in keinem Fall bei bloss vagem Verdacht gegen einen französischen Steuerpflichtigen von der ESTV verlangen, dass sie bei allen Banken in der Schweiz oder bei allen Banken eines Ortes oder einer Region (z. B. auf

5 S. TIE Manual Tz 23.

6 Es ist nicht einfach, diesen Ausdruck in die deutsche Sprache zu übersetzen. Im Protokoll zum DBA-D findet sich der Ausdruck «Beweisforschung» (Ziff. 3.a).

7 Das EFD hat in seiner Pressemitteilung vom 14.9.2009 («Amtshilfe in Steuersachen: Schweiz hält sich bei neu verhandelten DBA an OECD-Standard») den Fall angeführt, in welchem die französischen Behörden lediglich über die IBAN-Nummer verfügen. Diese Aussage verkennt jedoch die Tatsache, dass anhand der IBAN-Nummer auch die Bank identifiziert werden kann. Im Kommentar zum TIE MA wird in Tz 58 die Nennung des Bankkontos oder einer ähnlichen Information (darunter kann die IBAN-Nummer verstanden werden) als Beispiel für eine Alternative zur Namensnennung der betroffenen Person (das TIE MA verlangt nicht die Kenntnis des Namens, sondern der Identität der betroffenen Person) angeführt.

dem Platz Genf) nach den entsprechenden Informationen suche. Ein solches Vorgehen wäre sowohl nach dem neuen Zusatzabkommen mit Frankreich als auch nach der international anerkannten Interpretation von Art. 26 OECD-MA und von Art. 5 Abs. 5 TIE MA, aus dem die Formulierung von Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F stammt, eine unzulässige fishing expedition. Die ESTV könnte auf ein solches Ersuchen nicht eintreten.

Zum gleichen Ergebnis führt die Heranziehung von Art. 31 VRK für die Auslegung von Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F. Demgemäss ist auch diese Bestimmung so zu interpretieren, wie sie die beiden Vertragsstaaten nach Treu und Glauben beim Vertragsabschluss verstanden haben. Zumindest auf schweizerischer Seite kann dieser Wortlaut, auch im Licht des Verhandlungsmandats, welches die ESTV vom Bundesrat erhalten hat, in keinem Fall so verstanden worden sein, dass die Schweiz bereit sei, künftig Amtshilfeersuchen auszuführen, wenn die französischen Behörden lediglich einen vagen Verdacht hegen und über keinerlei Anhaltspunkte zur Bank, bei der sie die undeckelten Vermögenswerte vermuten, verfügen.

2.2.2.2 Anforderung an die Kenntnis der Informationsinhaberin betrifft nicht nur Banken

Es ist auch zu berücksichtigen, dass der künftige Art. 28 DBA-F, gleich wie Art. 26 OECD-MA, in seinem Geltungsbereich viel weiter geht, als nur die Amtshilfe bei Verdacht auf Steuerdelikte vorzusehen. Diese Amtshilfebestimmung betrifft sämtliche Informationen, die der richtigen Anwendung des DBA oder der Durchsetzung des unilateralen Rechts der Vertragsstaaten dienen.

Die französischen Steuerbehörden können somit künftig von der Schweiz nebst Bankinformationen sämtliche Informationen verlangen, über welche schweizerische Steuerbehörden verfügen oder zu denen sie gemäss Gesetz und Verwaltungspraxis Zugang haben. Dazu gehören auch generelle Informationen im Bereich der Konzernverrechnungspreise, wie z. B. Informationen über Preise von bestimmten, spezifizierten Produkten auf dem schweizerischen Markt, welche nicht öffentlich bekannt, jedoch den schweizerischen Steuerbehörden zugänglich sind.⁸ In einem solchen Fall können die französischen Steuerbehörden den Namen der Informationsinhaberin u. U. gar nicht kennen, und dennoch ist die Schweiz gemäss künftigem Recht zur Auskunftserteilung verpflichtet, vorausgesetzt, die ESTV bzw. die kan-

tonalen Steuerbehörden können sich diese Informationen auf dem normalen Verwaltungsweg beschaffen. Dieses Beispiel wäre ein Anwendungsfall von Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F, bei dem trotz unbekanntem Namen der Informationsinhaberin(nen) das französische Amtshilfeersuchen vollzogen werden kann und muss.

Angesichts dieser Rechtslage stellt sich die Frage, ob gemäss dem künftigen DBA-Bestimmungen (wie z. B. jenen der DBA mit Dänemark, Luxemburg, USA etc.)⁹, die nach ihrem Wortlaut in jedem Fall die Nennung des Namens der Informationsinhaberin im ausländischen Ersuchen verlangen, in Sachverhalten wie dem oben beispielhaft angeführten ein Amtshilfeersuchen durch die Schweiz vollzogen werden könnte.

Gemäss Auffassung des Verfassers muss auch in einem solchen Sachverhalt die Bestimmung, welche den Namen der Informationsinhaberin als Voraussetzung für den Informationsaustausch nennt, im Licht des in den Abkommen genannten Merkmals «foreseeably relevant» und der Regeln von Art. 31 ff. VRK ausgelegt werden. Demgemäss könnte der Vollzug eines entsprechenden Ersuchens nicht mit dem alleinigen Hinweis auf die fehlende Namensnennung der Informationsinhaberin im Ersuchen verweigert werden, weil die gegenüber der Schweiz verlangten Informationen – sofern dies im Amtshilfeverfahren dargetan worden ist – für die Besteuerung in Frankreich voraussichtlich bedeutsam sind und weil sich aus Treu und Glauben ergibt, dass das Erfordernis der Namensnennung im Ersuchen nicht auf einen solchen Fall zugeschnitten und es auch gar nicht möglich ist, dieses zu erfüllen.

2.2.3 Zusammenhang zwischen begründetem Verdacht und Nennung des Namens der Informationsinhaberin

Ein weiterer Aspekt des Erfordernisses von «vraisemblablement pertinents» besteht darin, dass im Falle des Verdachts auf das Vorliegen einer Steuerhinterziehung die französischen Steuerbehörden im Amtshilfeersuchen einen entsprechenden Verdacht auch glaubhaft darlegen müssen. Bei bloss vager Vermutung des Vorliegens eines Steuerdelikts, z. B. aufgrund eines Auseinanderklaffens zwischen dem Lebensstil eines Steuerpflichtigen und seinen deklarierten Einkünften, können die französischen Steuerbehörden nicht einfach mit der Begründung, der betroffene Steuerpflichtige könnte bei einer schweizerischen Bank undeckelte Vermögenswerte haben, aus denen er seinen Lebensaufwand mitfinanziere, ein Amtshilfeersuchen an die ESTV

8 Dieses Beispiel entspricht dem letzten Lemma von Tz 26 TIE Manual.

9 S. die Aufzählung in Fn 3.

richten. In einem solchen Fall ist nicht «vraisemblablement pertinent», dass die französischen Behörden die verlangten Informationen für die Besteuerung ihres Steuerpflichtigen von der Schweiz erhalten müssen. Die entsprechenden Informationen könnten sich auch bei einer Informationsinhaberin in einem Drittstaat befinden. Damit die Schweiz überhaupt um die Beschaffung und Übermittlung von Informationen ersucht werden kann, muss m. a. W. ein konkreter Verdacht bestehen, dass sich die vermuteten Vermögenswerte in der Schweiz befinden. Und einen solchen Verdacht können die französischen Steuerbehörden nur dann haben, wenn sie tatsächliche Hinweise auf eine konkrete schweizerische Bankverbindung des französischen Steuerpflichtigen haben.

Es sind allerdings auch Ausnahmefälle denkbar, in welchen die französischen Behörden über keine ganz präzisen Angaben zur Person der Informationsinhaberin verfügen und ein Amtshilfeersuchen dennoch nicht wegen des Vorliegens einer fishing expedition zurückzuweisen ist. Zu denken ist etwa an einen Fall, in dem die französischen Behörden aufgrund einer Denunziation einen Verdacht auf begangene Steuerdelikte gegen einen ihrer Steuerpflichtigen haben und der Denunziant zwar weiss, dass die entsprechenden Beweismittel bei einer schweizerischen Bank liegen, er sich jedoch nicht mehr genau erinnern kann, auf welcher Bank sich die inkriminierten Vermögenswerte befinden. Aber auch in einem solchen Fall kann ein Amtshilfeersuchen nur dann vollzogen werden, wenn der Kreis der möglichen Banken eingeschränkt ist.

Beispiel: Die französischen Behörden sind bei einer Denunziation nicht sicher, ob sich das Geld auf der Kantonalbank Genf oder auf der Kantonalbank Waadt befindet, oder es ist nicht klar, ob sich das Geld auf einem Konto bei der «BCG» oder der «CBG»¹⁰ befindet. In einem solchen Ausnahmefall wäre der Vollzug eines Amtshilfeersuchens wegen Verdachts auf Steuerhinterziehung möglich, obwohl die französischen Steuerbehörden den Namen der Informationsinhaberin nicht mit Sicherheit kennen.

2.3 Zwischenfazit

Das in Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F genannte Erfordernis, wonach die französischen Behörden die Namen der Informationsinhaberinnen (nur) «dans la mesure où ils sont connus» im Ersuchen nennen müssen, bedeutet nicht, dass Frankreich auf der Basis dieser Formulierung von der ESTV in Fällen, in denen die französischen Behörden zwar vermuten, dass jemand bei einer schweizerischen Bank undeclared Vermögen hat, jedoch nicht wissen, bei welcher Bank sich dieses Vermögen befinden könnte, Rasterfahndungen verlangen kann.

2.4 Konkurrenznachteil für Schweizer Banken gegenüber Banken auf andern Finanzplätzen aufgrund des DBA-F?

Trotz der in Abschn. 2.2 angeführten Rechtslage bestünde ein Risiko, dass in Frankreich steuerpflichtige Kunden von Schweizer Banken, für die ein französisches Amtshilfeersuchen ein Problem darstellen würde, ihre Vermögenswerte in ein Drittland verlegen würden, wenn die zwischen Frankreich und diesem Drittstaat geltenden DBA- und Ausführungsbestimmungen gemäss ihrem Wortlaut restriktivere Anforderungen an ein französisches Amtshilfeersuchen enthalten würden, als dies in Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F der Fall ist. Verlegungen von Vermögenswerten könnten erfolgen, wenn Kunden bzw. deren Berater die Rechtslage nicht detailliert klären, sondern ihre Risikoabschätzung alleine aufgrund von Vergleichen der Wortlaute jener Abkommens- und Ausführungsbestimmungen vornehmen würden, welche die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen enthalten, und dann zum Ergebnis kämen, dass die Lösung zwischen der Schweiz und Frankreich für sie ungünstiger ist als jene zwischen dem Drittstaat und Frankreich. Im hier untersuchten Bereich ginge es v. a. um DBA- oder Protokollbestimmungen in Vereinbarungen zwischen Frankreich und einem Drittstaat, welche in ihrem Wortlaut die Nennung des Namens einer bestimmten Informationsinhaberin als unabdingbare Voraussetzung für die Zulässigkeit der Ausführung eines Amtshilfeersuchens nennen.

Zur umfassenden Klärung dieser Frage müssten sämtliche von Frankreich mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA- und Ausführungsbestimmungen analysiert werden. Dies ist jedoch aufgrund der Dynamik, die in diesem Bereich zur Zeit im Gange ist, nicht möglich. Deshalb wird beispielhaft das neu ausgehandelte DBA zwischen Frankreich und Luxemburg bzw. der zugehörige Briefwechsel zum Vergleich herangezogen.

Dabei zeigt sich, dass die zwischen Luxemburg und Frankreich getroffene Lösung sehr ähnlich, vom Wortlaut her sogar noch etwas «weicher» gefasst ist als jene mit der Schweiz. Die Passage über die Bedeutung der Wendung «vraisemblablement pertinents» stimmt wörtlich mit der im Protokoll zwischen der Schweiz und Frankreich getroffenen Regelung überein. Jener Teil des Briefwechsels,¹¹ der sich mit der Frage der Nennung des Namens der Informationsinhaberin befasst, lautet wie folgt:

11 Dieser Briefwechsel stellt, anders als das Zusatzabkommen zum DBA-F, keinen integrierenden Bestandteil des Abkommens, sondern lediglich eine Verständigungslösung zwischen den zuständigen Behörden von Luxemburg und Frankreich dar.

10 Fiktives Beispiel einer ähnlichen Abkürzung.

Elle (l'autorité compétente)¹² pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature de faciliter la recherche des informations par l'Etat requis.

Der Vergleich dieser Regelung mit Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F zeigt, dass der einzige Unterschied darin besteht, dass im Verhältnis zur Schweiz die Nennung der Informationsinhaberin als Bedingung formuliert ist, indem verlangt wird, dass die französischen Behörden die Angaben «liefern», während sich die Formulierung im Briefwechsel mit Luxemburg auf die Möglichkeit beschränkt, diese Angaben zu liefern («pourra aussi ... communiquer»). Im Übrigen stimmen die Texte jedoch wörtlich überein.

Es kann somit festgestellt werden, dass für Schweizer Banken im Vergleich zu luxemburgischen Banken aufgrund der hier untersuchten Regelung im Zusatzabkommen zum DBA-F eher ein Konkurrenzvorteil, sicherlich jedoch kein Konkurrenznachteil, resultiert bezüglich von Kunden oder deren Beratern, welche die oben in Abschn. 2.2 dargestellte Rechtslage nicht kennen und bei der Risikoabschätzung einzig auf die in Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F enthaltene Formulierung abstellen.

2.5 Fazit

Obwohl im Zusatzabkommen mit Frankreich die Formulierung der Bestimmung über die Anforderung an die Nennung der Informationsinhaberin aus dem TIE MA, das eigentlich nicht für das Verhältnis zwischen OECD-Staaten, sondern für jenes zwischen OECD-Staaten und solchen (Nicht-OECD-)Staaten, die kein typisches Steuersystem kennen¹³, übernommen worden ist, besteht keine Gefahr, dass die französischen Steuerbehörden aufgrund dieser Bestimmung von der ESTV in Fällen, in denen die französischen Behörden zwar vermuten, dass jemand bei einer schweizerischen Bank undeklariertes Vermögen hat, jedoch nicht wissen, bei welcher Bank sich dieses Vermögen befinden könnte, Informationen verlangen können. Zumindest im Verhältnis zu Luxemburg entsteht für die Schweizer Banken auch dann kein Konkurrenznachteil, wenn Steuerpflichtige oder deren Vertreter, ohne vertieftes Verständnis von Art. 10 Abs. 3 lit. e Zusatzabkommen zum DBA-F, ihre Risikoabschätzung allein aufgrund eines isolierten Vergleichs des Wortlauts dieser Bestimmung mit der analogen Regelung im neuen Abkommen zwischen Frankreich und Luxem-

burg vornehmen. Die Konsultation der einschlägigen Bestimmungen zeigt diesen Personen auf, dass die dortigen Formulierungen fast wörtlich übereinstimmen und deshalb praktisch gleichwertig sind. Die schweizerische Regelung ist sogar noch etwas stärker einschränkend, weil sie die Namensnennung einer Informationsinhaberin als notwendigen Inhalt des Amtshilfeersuchens anführt, während im Verhältnis zwischen Frankreich und Luxemburg diese Namensnennung lediglich als Möglichkeit erwähnt wird.

3 Zusatzprotokoll mit den Vereinigten Staaten von Amerika

3.1 Rechtliche Grundlagen und Fragestellung

3.1.1 Rechtliche Grundlagen

Art. 4 Zusatzprotokoll zum DBA-US bestimmt, dass Ziff. 10 des geltenden Protokolls zum DBA-US vollständig neu gefasst wird. Diese künftige Protokollbestimmung enthält u. a. den notwendigen Inhalt der Amtshilfeersuchen.

Die Frage, ob der ersuchende Staat in einem Amtshilfeersuchen auch den Namen der betroffenen Person¹⁴ nennen muss, wird in der neuen Ziff. 10 lit. a(i) des Protokolls zum DBA-US geregelt, die in der englischsprachigen Originalfassung wie folgt lautet:

- i) information sufficient to identify the person under examination or investigation (typically, name and, to the extent known, address, account number or similar identifying information);

Diese Formulierung ist bezüglich der Anforderungen an die Identifikation der betroffenen Person leicht weiter gefasst als jene der 10 andern bisher publizierten neu vereinbarten Amtshilfebestimmungen.¹⁵ In jenen Abkommenstexten wird die Nennung des Namens der betroffenen Person als Voraussetzung für die Amtshilfegewährung aufgeführt, während im Protokoll zum DBA-US durch die Wendung «typically» zumindest textlich eine gewisse Einschränkung des Erfordernisses der Namensnennung der betroffenen Person erfolgt ist.

3.1.2 Fragestellung

Nachstehend wird untersucht, ob die Formulierung, wie sie im Zusatzprotokoll mit den USA enthalten ist, das Risiko in sich birgt, dass die USA von der ESTV in Fällen, in denen der IRS zwar vermutet, dass jemand bei einer

¹² Anmerkung des Autors.

¹³ Solche Staaten wurden früher von der OECD als Steuerparadiese bezeichnet, im Rahmen der Arbeiten des Global Forum on Exchange of Information and Transparency terminologisch jedoch zu «Participant Partners» befördert.

¹⁴ Es wird hier die in der geltenden VzDBA-US verwendete Terminologie gebraucht.

¹⁵ S. die Aufzählung in Fn 3.

bestimmten schweizerischen Bank¹⁶ undeklariertes Vermögen angelegt hat, jedoch den Namen dieser Person nicht kennt, Informationen verlangen können und dass somit gewisse fishing-expedition-ähnliche Ersuchen gestellt werden könnten.

3.2. Bedeutung der staatsvertraglich festgelegten Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen im DBA-US

3.2.1 Allgemeines

Auch die hier zu untersuchende Protokollbestimmung ist im Zusammenhang mit den übrigen Bestimmungen zum Informationsaustausch zu interpretieren. Insoweit kann auf die Ausführungen in den Abschn. 2.2.1 und 2.2.2 verwiesen werden.

Allerdings ist im Zusatzprotokoll zum DBA-US in Art. 3, welcher den neuen Art. 26 DBA-US enthält, eine Abweichung vom Wortlaut von Art. 26 OECD-MA festzustellen. Bezüglich der allgemeinen Anforderung an die Situationen, in denen ein Amtshilfeersuchen gestellt werden kann, findet sich nicht die Wendung «foreseeably relevant», sondern «as may be relevant». Diese Formulierung ist textlich weiter gefasst als jene in Art. 26 OECD-MA. Unter Berücksichtigung der neuen Ziff. 10 lit. b des Zusatzprotokolls zum DBA-US, welche klarstellt, dass die Bedeutung der Formulierung «as may be relevant» den Zweck hat, fishing expeditions und Ersuchen über Informationen, deren Bedeutsamkeit für die Besteuerung einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist, auszuschliessen, ergibt sich jedoch, dass diese vom OECD-MA abweichende Formulierung keine materielle Abweichung vom OECD-Standard bedeutet.

3.2.2 Bedeutung der neuen Ziff. 10 lit. a(i) des Zusatzprotokolls zum DBA-US

Wichtig ist Satz 1 (vor der Klammerbemerkung) dieser Bestimmung. Er hält fest, dass im Ersuchen genügend Informationen enthalten sein müssen, damit die Identifikation «einer Person»¹⁷, welche Gegenstand einer Prüfung oder Untersuchung ist, ermöglicht wird. Aus dieser Norm geht klar hervor, dass die USA künftig – anders als gemäss dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.2009 i. S. UBS-Kunden¹⁸ – nur dann von der Schweiz Informationen verlangen können, wenn diese Informa-

tionen eine bestimmte Person, gegen die der IRS eine Steuerprüfung oder steuerstrafrechtliche Untersuchung führt, betreffen.

Vor diesem Hintergrund ist auch die in Ziff. 10 lit. a(i) (neu) enthaltene Einschränkung «typically, name» zu interpretieren.

Dazu kann zunächst festgestellt werden, dass die USA in aller Regel faktisch nur dann eine Person einer Steuerprüfung unterziehen oder gegen eine Person eine Untersuchung führen können, wenn sie den Namen dieser Person kennen. Der IRS wird deshalb in diesen Fällen im Amtshilfeersuchen den Namen dieser Person offenlegen, um den Informationsaustausch überhaupt zu ermöglichen.

Der Wortlaut der neuen Protokollbestimmung besagt jedoch, dass die USA im Amtshilfeersuchen zwar den Namen der betroffenen Person nicht in jedem Fall nennen müssen, dass sie jedoch in einem solchen Fall auf andere Weise Angaben zu machen haben, die ausreichen, um eine bestimmte Person identifizieren zu können. Zu beachten ist, dass diese Angaben zur Identifizierung einer Person es auch der schweizerischen Informationsinhaberin ermöglichen müssen, den entsprechenden Kunden zu identifizieren, weil sonst das Amtshilfeersuchen nicht vollzogen werden kann. Könnte der IRS z. B. eine Person nur anhand eines Fingerabdrucks oder anhand von Iris-Merkmalen identifizieren und hätte er gegen diese Person den Verdacht, dass sie ein Steuerdelikt begangen hat (z. B. Nichteinreichen einer U. S.-Steuererklärung trotz Bestehens der entsprechenden Pflicht), könnte ein solches Amtshilfeersuchen in der Schweiz nicht vollzogen werden, weil die Informationsinhaberin aufgrund dieser Merkmale den Kunden nicht identifizieren und deshalb der ESTV auch keine Informationen über den Kunden aushändigen könnte.

Es hält schwer, sich überhaupt Fälle vorzustellen, in denen ein Amtshilfeersuchen ohne Namensnennung der betroffenen Person vollzogen werden kann. Zu denken wäre etwa an eine natürliche Person, die sich verheiratet hat und dabei den Namen des Ehegatten oder der Ehegattin angenommen hat und dem IRS zwar der Name der Person, welche den Namen gewechselt hat, nicht jedoch der Name, den sie durch Heirat angenommen hat, bekannt ist.

In einem solchen Fall könnte der IRS im Ersuchen den ledigen Namen der betroffenen Person nennen und darauf hinweisen, dass diese allenfalls durch Heirat einen neuen, ihm unbekannt Namen angenommen

16 Bezüglich der Informationsinhaberin verlangt der Abkommenstext, dass der IRS deren Namen und, soweit bekannt, auch deren Adresse im Gesuch nennen muss (neue Ziff. 10 lit. a[v] des Zusatzprotokolls zum DBA-US).

17 Hervorhebung durch den Verfasser.

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

haben.¹⁹ Oder es ist ein Fall vorstellbar, in welchem der IRS nur den seinerzeitigen, nicht jedoch den aktuellen Namen einer juristischen Person kennt, die als Folge einer Fusion in einer andern juristischen Person aufgegangen ist oder aus irgendwelchen Gründen den Gesellschaftsnamen geändert hat (z. B. weil sie unter dem seinerzeitigen Namen für Steuerperioden vor der Fusion oder vor der Umfirmierung noch Steuererklärungen eingereicht hat). In solchen Fällen würde jedoch keine fishing-expedition-ähnliche Situation bestehen, und das Amtshilfeersuchen wäre, wenn die übrigen in Ziff. 10 lit. a Zusatzprotokoll genannten Bedingungen erfüllt wären, zu vollziehen, weil die schweizerische Informationsinhaberin aller Wahrscheinlichkeit nach den vom IRS identifizierten Kunden eruieren könnte.

(Im Kommentar zu Art. 5 Abs. 5 lit a TIE MA, welches ebenfalls nicht die Kenntnis des Namens, sondern der Identität der betroffenen Person verlangt, wird in Tz 58 das Beispiel angeführt, in dem die Behörden des ersuchenden Staats lediglich die Kontonummer oder ein vergleichbares Identitätsmerkmal,²⁰ nicht aber den Namen der betroffenen Person kennen. Dieses Beispiel erscheint jedoch sehr realitätsfern. Es ist kaum denkbar, dass die ersuchenden Behörden eine Kontonummer einer Person, gegen die sie eine Untersuchung führen, zuordnen können, jedoch deren Namen nicht kennen.)

3.3 Fazit

Die Prüfung von Ziff. 10 lit. a(i) des künftigen Protokolls zum DBA-US im Zusammenhang mit den übrigen Bestimmungen zum Informationsaustausch zeigt, dass die Einschränkung «typically, name» eine weitestgehend theoretische Ausdehnung des möglichen, von einem Amtshilfeersuchen betroffenen Personenkreises darstellt – ohne grosse praktische Auswirkung und ohne dass sich

daraus eine Gefahr ergäbe, dass der IRS fishing-expedition-ähnliche Amtshilfeersuchen stellen könnte.

Massgeblich ist, dass der IRS – künftig – nur in solchen Fällen Amtshilfeersuchen stellen kann, in denen eine bestimmte, identifizierbare Person Gegenstand einer Steuerprüfung oder einer Untersuchung ist. In aller Regel werden die Informationen, die der IRS im Ersuchen liefert und die der schweizerischen Informationsinhaberin die Identifikation der betroffenen Person erlauben, den Namen dieser Person enthalten. Sollte dies ausnahmsweise einmal nicht der Fall sein, ist entweder das Amtshilfeverfahren gar nicht vollziehbar (was die Informationsinhaberin der ESTV nach Eröffnung der Editionsverfügung oder bereits die ESTV dem IRS im Rahmen der Vorprüfung mitteilen würde), oder die Identifikation ist trotz Unsicherheiten über den Namen der betroffenen Person möglich und das Amtshilfeverfahren kann vollzogen werden, ohne dass von einer fishing expedition gesprochen werden könnte.

4 Schlussfolgerung

Die Analyse der Amtshilfebestimmungen in den kürzlich unterzeichneten Abkommensrevisionen mit Frankreich und den USA hat gezeigt, dass die in der öffentlichen Diskussion teilweise geäusserten Befürchtungen, wonach der Bundesrat in diesen Abkommen in Teilbereichen über den OECD-Standard hinausgegangen sei, nicht begründet sind. Weder die französischen noch die amerikanischen Behörden können künftig²¹ aufgrund vager Vermutungen über den Kreis der betroffenen Personen oder ohne Kenntnis der vermuteten Informationsinhaberinnen von der Schweiz Amtshilfe erhalten.

Literatur

JARP MURIEL, Double imposition : Un accord qui dérange. Un avenant a été signé hier entre la Suisse et la France. Les jours du secret bancaire semblent comptés, *Le Matin* vom 28.8.2009, 14, <http://www.lematin.ch/actu/monde/double-imposition-accord-derange-158617>

RODRICK PHILIPPE, Berne et Paris devront-ils revoir leur accord de double imposition? *Secret Bancaire. Le conseil national aborde aujourd'hui la Convention bilatérale de double imposition avec la France*, au moment où Hans-Rudolf Merz signe un accord

19 In der Vergangenheit wurde in einem Fall im Amtshilfeersuchen des IRS darauf hingewiesen und auch glaubhaft gemacht, dass die in den USA beschuldigte Person unter verschiedenen, falschen Namen im Geschäftsverkehr aufgetreten sei und Unklarheit bestehe, unter welchem Namen diese Person in der Schweiz das Bankkonto eröffnet habe. Die Informationsinhaberin wurde von der ESTV aufgefordert, für sämtliche im Ersuchen des IRS genannten Namen zu prüfen, ob eine Kundenbeziehung bestand und die entsprechenden Informationen zu liefern. In einem solchen Fall kann mit Sicherheit nicht von einer fishing expedition gesprochen werden, obwohl Unsicherheiten über den Namen bestehen. (Nach Auffassung des Verfassers müsste ein solches Amtshilfeersuchen auch in Anwendung von Abkommensbestimmungen, die die Namensnennung ausdrücklich verlangen, in Auslegung dieser Bestimmungen nach ihrem Sinn und Zweck vollzogen werden.)

20 Darunter könnte z. B. die in der Pressemitteilung «Amtshilfe in Steuersachen: Schweiz hält sich bei neu verhandelten DBA an OECD-Standard» des EFD (vom 14.9.2009) angeführte IBAN-Nummer fallen.

21 Bei dieser Aussage wird unterstellt, dass die unterzeichneten Abkommensrevisionen in beiden Staaten ratifiziert und sodann in Kraft gesetzt werden.

du même type avec les Etats-Unis, 24 heures vom 23.9.2009, <http://www.24heures.ch/actu/economie/berne-paris-devront-revoir-accord-double-imposition-2009-09-22>

Berichte und Mitteilungen

Amtshilfe in Steuersachen: Schweiz hält sich bei neu verhandelten DBA an OECD-Standard, Pressemitteilung des EFD (vom 14.9.2009), <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29002>

Komm. zum TIE MA, in: Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information (18.4.2002), OECD, Paris 2002, 14 ff., <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf> (engl.), <http://www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf> (frz.)

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.

TIE MA, Tax Information Exchange Model Agreement, in: Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information (18.4.2002), OECD, Paris 2002, 4 ff., <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf> (engl.), <http://www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf> (frz.)

TIE Manual, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, Committee on Fiscal Affairs (23.1.2006), OECD, Paris 2006, www.oecd.org/ctp/eoi/manual

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

Rechtsquellen

Briefwechsel zum Zusatzabkommen zum DBA LUX-F, Échange de lettres relatif au Troisième Avenant à la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, http://www.impotsdirects.public.lu/dossiers/conventions/coop__ration_fiscale_internationale/Echange_de_lettres_Luxembourg-France.pdf und http://www.impotsdirects.public.lu/dossiers/conventions/coop__ration_fiscale_in-

[ternationale/Echange_de_lettres_Luxembourg-France.pdf](http://www.impotsdirects.public.lu/dossiers/conventions/coop__ration_fiscale_internationale/Echange_de_lettres_Luxembourg-France.pdf) (undatierte Fassungen)

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 (mit Briefwechsel und Protokoll) (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

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-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

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

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

Zusatzabkommen zum DBA LUX-F, Avenant à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 1.4.1958, modifiée les 8.9.1970 et 24.11.2006) (du 3.6.2009), http://www.impotsdirects.public.lu/dossiers/conventions/coop__ration_fiscale_internationale/Avenant_CONVDI_Luxembourg-France.pdf

Zusatzabkommen zum DBA-F, Avenant à la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (avec protocole add.) (du 9.9.1966 resp. du 27.8.2009), <http://www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/16642.pdf>

Zusatzprotokoll zum DBA-US, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996 bzw. vom 23.9.2009), <http://www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/16932.pdf>

Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil)

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

Inhalt**

- 3 **DBA-rechtliche Qualifikation des Lohns eines unselbständigerwerbenden Berufssportlers**
- 4 **Einkommensteuerfolgen eines Schuldnerlasses für eine Privatperson**
- 5 **In fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter als Geschäftsvermögen?**
- 6 **Zuteilung des Besteuerungsrechts für Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Doppelbesteuerungsabkommen mit kombiniertem Artikel für Erwerbseinkünfte**

Literatur

Berichte und Datenbanken

Rechtsquellen

Materialien

3 DBA-rechtliche Qualifikation des Lohns eines unselbständigerwerbenden Berufssportlers¹⁶

Sachverhalt

X., ein im Kanton Bern ansässiger Berufsvelorennfahrer, war für das niederländische Radsportteam Y. tätig. Er hatte für das Jahr 2001 einen Arbeitsvertrag mit einer Tochtergesellschaft des Hauptsponsors abgeschlossen. Gegenstand dieses Arbeitsvertrags waren die Verpflichtung, die von der Teamleitung bestimmten Rennen zu fahren, gemäss einem bestimmten Trainingsprogramm zu trainieren und verschiedenen Werbeverpflichtungen nachzukommen. Die genaue Gegenleistung der Arbeitgeberin ist dem publizierten Sachverhalt nicht zu entnehmen. In jedem Fall erhielt X. von seiner Arbeitgeberin einerseits einen Grundlohn und andererseits vom Erfolg in den jeweiligen Rennen abhängige Prämien.

Dieser Arbeitsvertrag erlaubte es X. offenbar auch, zusätzlich zu seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit für das Y.-Team als selbständigerwerbender sog. Einzelfahrer tätig sein. Diese selbständige Nebenerwerbstätigkeit übte X. ausschliesslich in der Schweiz aus.

Für das Y.-Team absolvierte X. im Jahr 2001 196 Arbeitstage. Davon entfielen 42 Tage (21,4 %) auf Trainings-, Renn- und Werbetage in den Niederlanden; an 90 Arbeitstagen (45,9 %) bestritt X. Rennen ausserhalb der Schweiz und der Niederlande, nämlich in Spanien, Italien, Frankreich, Belgien und Deutschland. 64 Tage (32,7 %) arbeitete X. in Form von Rennauftritten in der Schweiz und trainierte ausserhalb der Niederlande und der Schweiz.

Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens war einzig die Frage des Besteuerungsrechts für den Lohn von X., nachdem über das Besteuerungsrecht für Prämien, Preis- und Startgelder zwischen den Parteien bereits im Veranlagungsverfahren Einigkeit erzielt worden war.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hatte im Rahmen des Einspracheverfahrens einen Anteil von 10 % des

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

** Der Autor dankt Herrn lic. iur. et lic. oec. Florian Regli für wertvolle Anregungen und Hinweise.

16 BGer 2C_276/2007, 6.5.2008, StE 2008 A 32 Nr. 10.

Gehalts von X. (unter Progressionsvorbehalt) den Niederlanden zugewiesen und den Rest besteuert. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern anerkannte zusätzliche Gewinnungskosten und bestätigte im Übrigen die Veranlagung.

Eine von X. gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern wurde von dieser Instanz gutgeheissen. Zur Begründung führte das Gericht an, das Besteuerungsrecht für den Anteil des Lohns, der auf die Tätigkeit in den Niederlanden entfällt (21,4 %), sei aufgrund von Art. 6 Abs. 1 DBA-NL der schweizerischen Besteuerungshoheit entzogen. Gleiches gelte für den auf Rennauftritte in den Drittstaaten (Spanien, Italien etc.) entfallenden Gehaltsanteil (45,9 %), weil die in den jeweiligen DBA enthaltenen Sportlerklauseln einer Besteuerung in der Schweiz entgegenstünden. Einzig der Anteil von 32,7 % am Gehalt, der auf die Rennauftritte und die Trainingstätigkeit in der Schweiz und auf die Trainingstätigkeit in Drittstaaten (ausserhalb der Niederlande) entfällt, sei, unter Berücksichtigung der Monteurklausel, in der Schweiz steuerpflichtig.¹⁷

Die bernische Steuerverwaltung führte gegen dieses Urteil beim Bundesgericht Beschwerde und beantragte, dass nur das anteilig auf die Trainings-, Renn- und Werbetage in den Niederlanden entfallende Lohnneinkommen den Niederlanden zuzuweisen sei, während das übrige Einkommen in der Schweiz zu besteuern sei. Dieser Betrachtungsweise schloss sich die ESTV an.

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst stellt das Gericht fest, dass X. aufgrund seines (auch steuerlichen) Wohnsitzes im Kanton Bern gemäss dem DBG und dem Steuergesetz des Kantons Bern für sämtliche, weltweiten Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Radsportler und aus der Vermarktung der Rechte an seiner Person, wie Name, Bild und Unterschrift, der Besteuerung in der Schweiz unterliege. Fraglich sei einzig, ob und inwieweit anwendbare DBA dieses schweizerische Besteuerungsrecht zurückzudrängen vermöchten. Diese Frage prüft das Bundesgericht sodann unter Anwendung des DBA mit den Niederlanden (in welchem die Arbeitgeberin ansässig war) und der DBA mit jenen 5 andern Ländern, in denen X. Sportauftritte oder Trainingseinheiten absolviert hat.

Bezüglich der Anwendung des DBA-NL, das in Aufbau und Normstruktur (noch) nicht dem OECD-MA entspricht, leitet das Bundesgericht Folgendes ab: Aus Art. 6 DBA-NL, welcher für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit – einschliesslich der Tätigkeit als Künstler, Sportler und Artist – anwendbar ist und das Arbeitsortprinzip enthält, iVm Art. 2 dieses Abkommens, der die Grundregel enthält, dass, soweit das DBA keine abweichende Bestimmung enthält, Vermögen und Einkommen nur im Wohnsitzstaat besteuert wird, ergebe sich, dass die Schweiz für alle andern Gehaltsteile als jene, die X. für seine Tätigkeit in den Niederlanden erhalten hat, das Besteuerungsrecht zustehe. Damit wird das Auslegungsergebnis bezüglich der 21,4 % des Lohnanteils von X., die auf die Renn-, Werbe- und Trainings-tage in den Niederlanden entfallen, bestätigt.

Das Gericht weist sodann darauf hin, dass das DBA-NL keine Basis dafür enthalte, auch den Lohn, den X. für seine Tätigkeit in Drittstaaten erzielt hat, den Niederlanden zur Besteuerung zuzuweisen. Das Abkommen enthalte keine generelle Fiktion, wonach bei Arbeitnehmern ohne festen Arbeitsort davon auszugehen sei, dass die Arbeit im Staat der Ansässigkeit des Arbeitgebers ausgeübt werde.

Sodann wendet sich das Bundesgericht der strittigen Kernfrage des Entscheids zu und prüft, ob sich aus den DBA mit Spanien, Italien, Frankreich, Belgien und Deutschland ergibt, dass für den Lohnanteil, der auf die in diesen Staaten ausgeübte *Renntätigkeit* entfällt (45,9 %), das Besteuerungsrecht der Schweiz oder diesen Staaten zuzuweisen ist. Entscheidend hierfür ist die Frage, ob der Lohn von X. Einkommen darstellt, das unter die in diesen Abkommen enthaltenen, Art. 17 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen zu subsumieren ist und damit durch das Zusammenwirken dieser Zuteilungsnormen mit den jeweiligen Methodenartikeln¹⁸ der Schweiz das Besteuerungsrecht entzogen ist. Ohne ausdrücklich auf die Art. 15 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen in diesen Abkommen Bezug zu nehmen, schliesst das Bundesgericht wohl für den Fall, dass der Lohn von X. nicht unter die Art. 17 OECD-MA nachgebildeten Abkommen subsumiert werden kann, dieser Lohn unter Art. 15 falle und aus diesem Grund die Schweiz das Besteuerungsrecht für das Grundgehalt beanspruchen könne.¹⁹

17 Das Verwaltungsgericht ist deshalb davon ausgegangen, dass der Lohn für die Trainingstätigkeit nicht unter die Art. 17 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen falle, sondern von den Art. 15 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen (für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) erfasst werde. Deshalb wurde das schweizerische Besteuerungsrecht durch diese DBA nicht zurückgedrängt.

18 Diese ordnen für die Schweiz die Befreiung unter Progressionsvorbehalt an.

19 Weil ein niederländischer Arbeitgeber vorliegt, der in diesen Staaten nicht über eine Betriebsstätte verfügt, und weil die Aufenthaltsfrist von 183 Tagen unterschritten worden ist und deshalb das Besteuerungsrecht für den Lohn, trotz Ausübung der Arbeitstätigkeit in diesen Staaten, bei der Schweiz verbleibt.

Zunächst gelangt das Gericht unter Berufung auf die Doktrin zum – ohnehin offensichtlichen – Ergebnis, dass X. als Sportler gemäss Art. 17 OECD-MA zu qualifizieren sei. Die Sportlereigenschaft, die in Art. 17 OECD-MA nicht definiert ist, leitet das Bundesgericht – in Analogie zur international anerkannten Definition des Künstlerbegriffs – aus der Erfüllung des Kriteriums ab, wonach als Sportler im Sinne dieser Norm nur gilt, wer öffentlich auftritt, was auf den Radrennfahrer, bezogen auf seine Rennauftritte, klarerweise gegeben sei. Anschliessend stellt das Bundesgericht fest, es sei fraglich, was alles zum Entgelt im Sinne von Art. 17 OECD-MA gehört. Streitig sei hier einzig die Lohnzahlung, die X. von seinem niederländischen Arbeitgeber erhalten hat (E 5.2).

Hierzu erwägt das Gericht, dass zur Auftrittsbezogenheit des Sportlerbegriffs die Auftrittsbezogenheit des von Art. 17 OECD-MA erfassten Entgelts gehöre. Es umfasse nebst der Gage für den Auftritt auch Preisgelder, Antrittsprämien, Aufwandentschädigungen u. dgl. Als weiteres (bereits aus dem Wortlaut der Bestimmung eindeutig resultierendes) Ergebnis erwähnt das Bundesgericht, dass sowohl selbständig als auch unselbständig erwerbstätige Sportler von Art. 17 OECD-MA erfasst würden. Unter Berufung auf die beiden führenden deutschen DBA-Kommentare²⁰ bemerkt das Bundesgericht, dass nach einer verbreiteten Meinung auch feste Gehälter, die einem (unselbständigen) Sportler für die Teilnahme an einer bestimmten Zahl von Wettkämpfen oder Sportveranstaltungen gezahlt werden, von Art. 17 OECD-MA erfasst würden, und es erwähnt die Äusserung bei Stockmann, wonach dabei nicht nur die eigentlichen Auftritte, sondern auch Tage, an denen sich der Sportler zur Verfügung hält, zu berücksichtigen seien.²¹ Sodann weist das Gericht darauf hin, dass auch der OECD-Komm. Art. 17 MA in diesem Sinn auslegt und verweist auf das in Tz 8 des OECD-Komm. zu Art. 17 MA enthaltene Beispiel des Gehalts eines Orchestermusikers, das der anteilmässigen Besteuerung im Auftrittsstaat unterliegt (E 5.3).²²

Sodann macht das Bundesgericht eine Aussage von grundlegender Bedeutung zum Stellenwert des Kom-

mentars des OECD-Fiskalausschusses zum OECD-MA bei der Auslegung der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Dieser Kommentar sei wesentlich. Das Gericht führt weiter aus: «Eine Lösung für Abkommen, die dem OECD-MA nachgebildet sind, muss daher mit dem OECD-Kommentar im Einklang stehen» (E 5.3 letzter Satz).

Nach diesen Erwägungen, die in Richtung Abweisung der Beschwerde deuten, dreht das Bundesgericht seine Erwägungen in eine andere Richtung. In E 5.4 stellt es fest, dass Art. 17 OECD-MA in einem engen Zusammenhang mit der Quellenbesteuerung stehe und verweist darauf, dass es in Art. 92 DBG «in der Regel» um die Besteuerung von Start- und Preisgeldern, Prämien u. dgl. gehe und dass es schwierig sei, Lohneinkommen im Auftrittsstaat zu erfassen, wenn der Schuldner der Leistung (der Arbeitgeber) dort keine Betriebsstätte oder feste Einrichtung unterhält. Unter Berufung auf OECD-Komm. zu Art. 17 MA Tz 2, wonach zu strikte Regeln in Art. 17 OECD-MA den Kulturaustausch behindern könnten und darauf hingewiesen wird, dass zur Überwindung dieses Nachteils Art. 17 OECD-MA auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit²³ beschränkt werden könne, kommt das Bundesgericht zur Auffassung, dass, obwohl keines der im zu entscheidenden Fall anwendbaren DBA von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht habe, «dieser Normzweck bei der Auslegung der Abkommensbestimmung zu beachten» sei (E 5.4 am Schluss).

Sodann kommt das Gericht unter Berufung auf Tz 9 des OECD-Komm. zu Art. 17 MA zum Ergebnis, dass die Einkünfte in einem direkten Zusammenhang mit den öffentlichen Auftritten stehen müssten, um unter Art. 17 zu fallen. Dieser Artikel statuiere eine Sondernorm, weil er die Besteuerung an der Quelle vorsehe. Auch deshalb müssten die Einkünfte in einem direkten Zusammenhang mit der Tätigkeit im Auftrittsstaat stehen. Zudem hält das Gericht fest, dass diese Bestimmung eine Spezialnorm zu den allgemeinen Zuteilungsnormen über die Besteuerung des Einkommens aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit darstelle. DBA hätten nicht nur die Funktion, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sondern sie sollten auch praktikable Besteuerungen ermöglichen. Es bestehe deshalb kein Interesse der Vertragsstaaten, dass ihnen Werte zur Besteuerung zugewiesen werden, auf die sie ohnehin nicht zugreifen können. Auch

20 KEMPERMANN, Art. 17 DBA-D N 10.1, und STOCKMANN, Art. 17 OECD-MA N 55.

21 STOCKMANN, Art. 17 OECD-MA N 55, begründet nicht seine eigene Auffassung, sondern er verweist auf ein Urteil eines Gerichts in Kalifornien (California Court of Appeal, Newman v. Franchise Tax Bd., 208 Cal. App. 3d 972, 256 Cal. Rptr. 503 [1989]). Die Aussage wegen der blossen Verfügbarkeit macht Stockmann in Tat und Wahrheit nicht für Sportler, sondern für Schauspieler.

22 Vom Bundesgericht allerdings nicht erwähnt wird die in dieser Kommentarstelle gleich anschliessend enthaltene Aussage, wonach das Gleiche wie für das Gehalt eines Orchestermusikers auch für das Gehalt eines Artisten oder Sportlers gelte.

23 Die aktuelleren Versionen als die vom Bundesgericht zitierte, aus dem Jahr 1994 stammende Fassung des OECD-Komm. zum OECD-MA verwenden hier den Begriff des Unternehmensgewinns, weil die Norm über das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 14 OECD-MA) im Jahr 2000 aus dem OECD-MA entfernt worden ist.

dieser Aspekt sei bei der Auslegung zu berücksichtigen (E 5.5).

Das Bundesgericht schliesst seine Ausführungen zum OECD-Komm. zum MA mit den Feststellungen ab, dass einerseits dieser Kommentar eine eher restriktive Auslegung nahelege, weil dort die Rede vom «Quellenstaat» sei, was auf den engen Zusammenhang zwischen dem Schuldner der Zahlung und dem Ort des Auftritts hinweise, und dass andererseits der Kommentar empfehle, für die Einkünfte von Sportlern nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode vorzusehen. Zwar enthielten die von der Schweiz abgeschlossenen DBA diese Ausnahme nicht. Dennoch sei Art. 17 OECD-MA als spezielle Zuteilungsnorm jedenfalls nicht ausdehnend, sondern eher einschränkend zu interpretieren. Art. 17 OECD-MA habe klarerweise die Quellenbesteuerung im Auge und sei daher in diesem Lichte auszulegen. Diese Ausführungen werden mit dem nochmaligen Hinweis darauf, dass dem OECD-Komm. ein erheblicher Stellenwert bei der Auslegung der dem OECD-MA nachgebildeten DBA zukomme, abgeschlossen (E 5.6).

Der vom Bundesgericht im Verlaufe seiner Argumentation in den E 5.4 - 5.6 vorbereitete Auslegungspfad – wonach der Frage, ob die das Entgelt auszahlende Person im Tätigkeitsstaat des Sportlers ansässig ist oder dort sonst eine quellensteuerpflichtige Zahlstelle hat, das absolute Primat vor allen andern Auslegungselementen zukomme – und die daraus für unselbständigerwerbende Sportler abgeleitete Einschränkung des Geltungsbereichs von Art. 17 OECD-MA erreichen dann in der abschliessenden E 6 ihren Höhepunkt. Es wird dort gesagt, ein regelmässiges Gehalt, das dem Sportler unabhängig davon, ob und an welchen Rennen er schliesslich teilnehmen wird, und das auch im Krankheitsfall bezahlt wird, ausgerichtet wird, habe mit den sportlichen Auftritten nur einen mittelbaren, indirekten Zusammenhang. Es habe seine Quelle nicht am Ort des Auftritts, sondern werde vom Arbeitgeber ausgerichtet. Insofern der Arbeitgeber das Gehalt aus Start- und Preisgeldern finanziere, bestehe für den Auftritsstaat die Möglichkeit des Durchgriffs gemäss den Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen der schweizerischen DBA. Im Übrigen habe jedoch der Auftritsstaat kaum je die Möglichkeit, auf das Gehalt des Sportlers zu greifen, wenn der Arbeitgeber im Auftritsstaat weder den Sitz noch eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung habe. Für die Auffassung der Beschwerdeführerin (Steuerverwaltung des Kantons Bern), wonach eine über die im direkten Konnex mit der konkreten sportlichen Tätigkeit ausgerichteten Prämien und Preisgelder hinausgehende Zuweisung von Lohneinkommen an den Tätigkeits- oder Auftritsstaat schon mangels Erkennbarkeit dieser Einkünfte zu

einer systematischen Nichtbesteuerung führen würde, bestünden beachtliche Gründe.

Sodann macht das Gericht geltend, auch in der einschlägigen Literatur werde kaum je die Auffassung geäussert, dass der Auftritsstaat Lohneinkünfte des ausländischen Sportlers, die nicht direkt aus Anlass des Auftritts bezahlt werden und von denen der Auftritsstaat schwerlich Kenntnis hat, besteuern solle. Sodann weist das Gericht darauf hin, dass bei Tourneetheatern gemäss der Praxis gestützt auf Art. 17 Abs. 1 DBA-D die Besteuerung der Bruttovergütung erfolge.

In E 6.3 wird ausgeführt, der fehlende direkte Zusammenhang zwischen dem Gehalt von X. und seinen sportlichen Auftritten gehe auch daraus hervor, dass ein Teil des Gehalts auf Trainingseinheiten entfällt, die klarerweise nicht vor Publikum erfolgen, auch wenn die Trainingseinheiten in der Teamkleidung zu absolvieren sind. Die ESTV bemerke zudem zu Recht, dass X. den Lohn während des ganzen Jahres, unabhängig von den gefahrenen Rennkilometern, erhält. Im Anhang zum Vertrag seien die Beträge festgelegt, welche bei Sieg oder Spitzenplätzen zusätzlich zum Lohn ausbezahlt werden. Es müsse deshalb auch abkommensrechtlich zwischen dem unabhängig von der Teilnahme an den einzelnen Rennveranstaltungen ausbezahlten Gehalt einerseits und den für bestimmte Rennveranstaltungen ausgerichteten Prämien, Preisgeldern u. dgl. andererseits unterschieden werden. Letztere Zahlungen seien im bundesgerichtlichen Verfahren nicht streitig. Es gehe auch nicht um die vom Veranstalter dem Arbeitgeber für die Beteiligung der Mannschaft an einem Sportereignis ausgerichteten Zahlungen, die an sich an der Quelle erfasst werden können. In Frage stehe einzig noch das vom Radsportteam bezahlte Gehalt an X., das jedoch nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Sportereignissen stehe und das nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 Abs. 1 oder 2 OECD-MA falle. Deshalb sei das Gehalt, soweit es nicht auf die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers (Niederlande) entfällt, in der Schweiz steuerpflichtig. Demzufolge sei die Beschwerde gutzuheissen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Angesichts des Respekts, den der Verfasser dieses Beitrags der Institution Bundesgericht entgegenbringt, fällt es ihm nicht leicht festzustellen, dass sich dieses Urteil eher wie eine parteiische Rechtschrift eines Beschwerdeführers gegen die Vorinstanz als wie ein Urteil des unabhängigen höchsten schweizerischen Gerichts in Steuersachen liest. Es entsteht der Eindruck, das Gericht habe nicht im Wege der Auslegung mittels bewährten rechtsmethodischen Vorgehens nach der richtigen Lösung gesucht, sondern bereits in einem frühen Stadium

entschieden, dass das Urteil der Vorinstanz zu korrigieren sei, und dann alle möglichen und unmöglichen Argumente zur Stützung dieser Vorentscheidung gesucht und dabei auch in Kauf genommen, Literatur- und Kommentartexte anzuführen, die mit der vom Gericht gemachten Aussage in keinem Zusammenhang stehen, und die gleichen Erkenntnisquellen insoweit, als sie im Widerspruch zum gewünschten Ergebnis stehen, entweder gar nicht zu beachten oder zwar zu Beginn der Erwägungen anzuführen, aber im Rahmen der Entscheidungsbegründung wieder vollständig auszublenden. Es würde den Rahmen eines Überblicks sprengen, auf alle in dieser Hinsicht im Urteil vorkommenden Ungereimtheiten im Detail einzugehen; es werden deshalb im Folgenden nur die wesentlichen Aspekte kurz beleuchtet.

2. Über den entschiedenen Fall und die darin vorgenommene Qualifikation von festen Gehältern von Berufssportlern (und wohl auch Künstlern) hinaus kann diesem Urteil, wenn ihm in methodischer Hinsicht eine präjudizielle Bedeutung beigemessen wird, eine höchst problematische Wirkung zukommen. Es leidet nämlich an einem gravierenden Mangel in Bezug auf den Stellenwert, den das Bundesgericht dem Kommentar des OECD-Fiskalausschusses zum OECD-MA bei der Auslegung der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen beimisst. Die Schweiz ist dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (VRK) beigetreten. Art. 31 f. dieses Übereinkommens enthalten die für die Auslegung von Staatsverträgen massgeblichen Regelungen, an welche sich auch das Bundesgericht gebunden fühlen sollte. Stattdessen räumt das Gericht dem OECD-Komm. das fast absolute Primat bei der Auslegung der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, soweit sie dem OECD-MA nachgebildet sind, ein und leitet im Wesentlichen daraus sein Urteil ab. Eine Auseinandersetzung mit den Auslegungsgrundsätzen der VRK, namentlich mit dem tragenden Grundsatz von Art. 31 Abs. 1 VRK, wonach «Ein Vertrag (...) nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (ist)», findet ebenso wenig statt wie die Berücksichtigung der weiteren Auslegungsregeln dieses Übereinkommens.²⁴ Stattdessen hält das Bundesgericht in diesem Urteil zweimal (in E 5.3 und E 5.6) fest, dass dem OECD-Komm. eine erhebliche Bedeutung bzw. ein hoher Stellenwert zukomme. In E 5.3 sagt das Bundesgericht gar, dass ein von ihm gefundenes Auslegungsergebnis aufgrund der Bedeutung des OECD-Komm. mit die-

sem in Einklang stehen müsse.²⁵ Damit gibt das Bundesgericht diesem Kommentar eine Bedeutung, wie sie ihm – zu Recht – nicht einmal vom OECD-Fiskalausschuss selbst beigemessen wird. Dieses Gremium schreibt nämlich dazu in Tz 29.3 des Kommentars zu Art. 1 MA, dass der von ihm verfasste Kommentar von den Gerichten zunehmend für die Entscheidungsfindung benützt, zitiert und analysiert worden sei und häufig eine Schlüsselrolle bei der Entscheidungsfindung gespielt habe. Der Fiskalausschuss drückt sodann seine Erwartung aus, dass angesichts des wachsenden Abkommensnetzes eine noch weiterreichende Akzeptanz als «an important interpretative reference» erreichen werde. Diese Aussage ist rein feststellender und nicht normativer Natur und macht geltend, dass der OECD-Komm. «eine» und nicht «die einzige» Referenz für die Auslegung sein solle. Anders als das Bundesgericht versteigt sich der OECD-Fiskalausschuss nicht zur Aussage, wonach ein Auslegungsergebnis in jedem Fall mit den Ausführungen im OECD-Komm. zum MA im Einklang stehen müsse.²⁶

Es sei hier der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass das Bundesgericht in künftigen Entscheiden zu DBA seine Aussagen zur Bedeutung des OECD-Komm. zum MA im Licht der Auslegungsregeln der VRK nochmals prüft und korrigiert. Dabei wäre auch zu berücksichtigen, dass der OECD-Komm. zum MA zwar ohne Zweifel durch hervorragende Fachleute verfasst wird, dass es sich dabei aber um Verwaltungsvertreter handelt, die naturgemäss mitunter dazu neigen, jenen Interpretationen den Vorzug zu geben, die den fiskalischen Interessen Rechnung tragen. Eine Bindungswirkung für Gerichte können solche Interpretationen in keinem Fall haben.

3. Es fällt auf, dass sich das Bundesgericht bei seiner Urteilsfindung im vorliegenden Fall gar nicht an den von ihm zuvor aufgestellten Grundsatz, wonach das Auslegungsergebnis mit dem OECD-Komm. in Übereinstimmung stehen müsse, hält, wenn der OECD-Komm. Ausführungen enthält, die mit dem vom Gericht angestrebten Ergebnis im Widerspruch stehen. Das Bundesgericht geht sogar so weit, eine ihm nicht genehme Kommentartextstelle gar nicht zu erwähnen, obwohl es auf den unmittelbar vorangehenden Satz Bezug nimmt und deshalb wohl auch den für den zu entscheidenden Fall an sich einschlägigen Satz zur Kenntnis genommen hat: Tz 8 des OECD-Komm. hält nämlich fest, dass Art. 17 Abs. 1 OECD-MA sowohl für Einkommen, das dem Künstler oder Sportler direkt, als auch für solches, das ihm indirekt zufließt,

25 Sofern das anzuwendende DBA dem OECD-MA nachgebildet ist.

26 Leider enthalten diese Aussagen des OECD-Fiskalausschusses keine Hinweise zum Stellenwert seines Komm. im Rahmen der Auslegungsregeln der VRK.

24 HÖHN, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 73 f.

gelte. Als Beispiel für diesen Grundsatz führt diese Kommentarstelle den zum entscheidenden Fall des Berufssportlers X. analogen Fall eines Orchestermusikers an. Auch wenn der Musiker einen Lohn, statt Zahlungen für jede individuelle Aufführung, erhalte, könne der Staat, in welchem die Aufführung stattfindet, unter Berufung auf Art. 17 Abs. 1 OECD-MA den Anteil des Lohns des Musikers, der auf diese Aufführung entfällt, besteuern. Diese Kommentarstelle wird vom Bundesgericht zwar erwähnt (in E 5.3 letzter Absatz), aber bei der Entscheidungsfindung zieht es die Schlüsse, die sich aus diesem Beispiel geradezu aufdrängen, nicht. Was für den Musiker (der im OECD-Komm. nur als Beispiel zur Erläuterung der für Art. 17 Abs. 1 MA massgeblichen Grundsätze genannt wird) gilt, müsste auch für den Radsportler, zumindest bezüglich des anteilig auf seine Renntätigkeit in Spanien, Frankreich, Italien etc. entfallenden Lohnanteils, gelten. Auch er tritt dort vor Publikum auf, und auch für seinen anteiligen Lohn liegt das Besteuerungsrecht bei diesen Staaten. Diesen Schluss zieht jedoch das Bundesgericht bei seiner Urteilsfindung nicht, obwohl es gleich im Anschluss an die Wiedergabe des Musikerbeispiels den Grundsatz aufstellt, dass sein Auslegungsergebnis mit dem OECD-Komm. in Einklang stehen müsse.

Im nächsten, allerdings vom Bundesgericht leider ausgeblendeten, Satz 4 von Tz 8 des OECD-Komm. zu Art. 17 Abs. 1 MA wird sogar für jenen Fall, den das Bundesgericht zu entscheiden hatte, die Anwendung von Abs. 1 festgehalten und explizit gesagt, dass wenn ein Künstler oder Sportler von einer Gesellschaft²⁷ angestellt ist, der Auftritsstaat ein Besteuerungsrecht für das anteilige Gehalt des Künstlers oder Sportlers habe. Hätte sich das Bundesgericht an seine vom ihm selbst aufgestellte Regel des Erfordernisses des Einklangs seines Auslegungsergebnisses mit dem OECD-Komm. gehalten, hätte es an dieser Stelle seine Erwägungen abrechnen und das vorinstanzliche Urteil im Wesentlichen bestätigen müssen.²⁸

4. Die E 5.4 - 5.6 sind geprägt von der Annahme des Bundesgerichts, in den massgeblichen Staaten, in denen

X. aufgetreten ist (und allenfalls auch trainiert hat)²⁹, habe eine Besteuerung für dessen anteiligen Lohn gar nicht durchgeführt werden können. Vor diesem Hintergrund führt das Bundesgericht verschiedene, in keiner Weise überzeugende Argumente für seine These ins Feld, wonach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nur dann Anwendung finden könne, wenn die Zahlungen an die Künstler und Sportler von einer Person geleistet worden sind, die im Auftritsstaat ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung unterhält.

Abgesehen davon, dass diese Annahme z. B. für Deutschland, wo X. ebenfalls aufgetreten ist, bei gesetzmässigem Verhalten des ausländischen Arbeitgebers des Künstlers oder Sportlers, nicht zutrifft,³⁰ kann diese Tatsache alleine, träge sie für die andern Auftritsländer zu,³¹ nicht dazu führen, das Gehalt von X. aus dem Geltungsbereich der in diesem Punkt Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten DBA mit diesen Staaten herauszunehmen. Für ein solches Ergebnis bedürfte es weiterer, überzeugender Begründungen, die das Bundesgericht jedoch schuldig bleibt. Dass die in diesem Zusammenhang vom Bundesgericht angeführten Argumente nicht überzeugen, wird im Folgenden beispielhaft aufgezeigt.

Wenn der OECD-Komm. zu Art. 17 MA in Tz 2 festhält, dass die Bestimmung, wie sie im OECD-MA den Staaten empfohlen wird, zu einer Beschränkung des Kulturaustausches führen könne, und dass dem dadurch begegnet werden könne, dass die unselbständigerwerbenden Künstler beim Abkommensschluss aus dem Geltungsbereich herausgenommen werden, ist es unzulässig, aus der Erwähnung dieser Möglichkeit einer alternativen Fassung von Art. 17 OECD-MA irgend etwas abzuleiten, wenn die Vertragsstaaten (wie die Schweiz und die hier massgeblichen Vertragsstaaten Spanien, Frankreich etc.) von dieser Möglichkeit in den anwendbaren DBA keinen Gebrauch gemacht haben. Das Bundesgericht hat jedoch aus dieser Kommentarstelle geschlossen, dieser Normzweck sei bei der Auslegung zu berücksichtigen, und diese Interpretation dann für eine einschränkende Anwendung der Art. 17 OECD-MA nachgebildeten DBA-Be-

27 Es wird als Beispiel eine Einmanngesellschaft angeführt, aber die Aktionärsstruktur hat für den Fall der Lohnauszahlung keinerlei Bedeutung. (Die Aktionärsstruktur ist allenfalls für den im OECD-Komm. anschliessend behandelten Fall, in dem eine Gesellschaft dem Künstler oder Sportler überhaupt keinen Lohn auszahlt, aber gemäss dem Recht des Auftritsstaats ein Durchgriff möglich ist, je nach Ausgestaltung dieser Rechtsordnung bedeutsam. Auch ein solcher Durchgriff ist gemäss Auffassung des OECD-Komm. von Art. 17 Abs. 1 OECD-MA abgedeckt.)

28 Das Gericht hätte sich einzig noch mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob der Entscheid der Vorinstanz, wonach der Lohn für die Trainingstage nicht unter Art. 17 Abs. 1 DBA-NL falle, richtig sei (vgl. dazu nachstehend Ziff. 5).

29 Über die Anzahl der Trainingstage ausserhalb der Niederlande sind dem publizierten Urteil keine Angaben zu entnehmen, weil beide Instanzen davon ausgegangen sind, dass die Trainingsaktivitäten nicht unter die Art. 17 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen fallen.

30 Dies geht aus dem vom Bundesgericht sogar (in E 6.2) zitierten Beitrag von HOLTHAUS, Besteuerung international tätiger nichtselbständiger Berufssportler und Künstler, 633 ff., hervor. Nach deutschem Recht war die niederländische Arbeitgeberin von X. verpflichtet, für das anteilige Salär die Quellensteuer abzuführen.

31 Es hätte zu weit geführt, im Rahmen dieses Beitrags auch die Rechtsordnungen in Frankreich, Spanien, Italien und Belgien in diesem Punkt zu prüfen.

stimmungen herangezogen. Es ist jedoch offensichtlich unzulässig, aus einer OECD-Empfehlung für eine alternative Fassung der DBA einen Schluss für die Auslegung von DBA, welche diese alternative Fassung gerade nicht enthalten, zu ziehen.

Den gleichen methodischen Fehler macht das Bundesgericht ein 2. Mal: Die OECD hat den Mitgliedstaaten (in Tz 12 des OECD-Komm. zu Art. 17 MA) für den Fall, dass der Auftrittsstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausschöpfen kann, die Empfehlung abgegeben, für das unter Art. 17 fallende Einkommen zwecks Vermeidung von Nullbesteuerungen, die sich aus der Anwendung der Befreiungsmethode ergäben, in den bilateralen Abkommen entweder die Anrechnungsmethode vorzusehen oder eine subject-to-tax-Klausel zu vereinbaren. Dieser Empfehlung ist jedoch der schweizerische Gesetzgeber nicht nachgekommen. Es kann deshalb nicht angehen, dass das Bundesgericht eine solche Empfehlung der OECD dazu verwendet, sein Auslegungsergebnis zu begründen, welches, zwar auf einem andern Weg,³² im Ergebnis eine solche, vom schweizerischen Gesetzgeber gerade nicht vorgenommene Abkommensänderung zur Folge hätte.

Auch die Aussage des Bundesgerichts, es bestehe kein Interesse der Vertragsstaaten daran, dass ihnen Werte zur Besteuerung zugewiesen werden, auf die sie ohnehin nicht zugreifen können, müsste bei der Ausgestaltung der DBA – und nicht bei der nachträglichen Interpretation durch dieses Gericht – berücksichtigt werden.

Sodann trägt die bundesgerichtliche Argumentation, Art. 17 OECD-MA sei eine Sondernorm, weil sie die Besteuerung im Quellenstaat vorsehe, und auch deshalb müssten die Einkünfte in einem direkten Zusammenhang mit der Tätigkeit im Auftrittsstaat stehen, im Licht der übrigen Bestimmungen dieses Musterabkommens in keiner Weise. Dies vor allem deshalb nicht, weil das Bundesgericht diesen direkten Zusammenhang zwischen dem Lohn von X. und dem Auftritt in den Staaten Spanien, Frankreich, Italien etc. deshalb nicht sehen will, weil der Schuldner dieses Lohns weder im Auftrittsstaat ansässig ist noch dort über eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung verfügt. Mit diesem Argument dürfte man auch die Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen (Erwerbseinkommen) nicht anwenden. Denn auch dort wird ein Besteuerungsrecht im Quellenstaat (Arbeitsstaat) angeordnet, obwohl der Arbeitgeber in diesem Staat weder ansässig ist noch über eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung verfügt (welche diese Entschädigung trägt). Nur wenn diese beiden Sach-

verhalte nicht gegeben sind, kommt der 183-Tagefrist überhaupt eine Bedeutung zu. Dieses Beispiel zeigt, dass, anders als das Bundesgericht dies geltend macht, der in den DBA verwendete Begriff «Quellenstaat» nicht bedeuten muss, dass damit in jedem Fall der Staat gemeint ist, in welchem der Schuldner der in der Zuteilungsnorm geregelten Einkommensteile ansässig ist.

Im Widerspruch zum eigenen Entscheid steht schliesslich die Aussage (in E 6), insofern der Arbeitgeber das Gehalt aus Start- und Preisgeldern finanziere, bestehe für den Auftrittsstaat die Möglichkeit des Durchgriffs gemäss den Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen der DBA. Das Gericht anerkennt nämlich an verschiedenen Stellen seines Urteils, dass für solche Start- und Preisgelder das Besteuerungsrecht des Auftrittsstaats direkt aus Art 17 Abs. 1 OECD-MA abgeleitet werden kann.

Aufgrund der vom Bundesgericht in dieser Erwägung eingeschlagenen Argumentationsrichtung hätte es an dieser Stelle vielmehr prüfen müssen, ob die Veranstalter dem Arbeitgeber allgemeine Zahlungen für die Teilnahme des Teams an den Rennveranstaltungen entrichtet haben, aus denen der Lohn von X. finanziert worden ist. Insofern würde, gemäss bundesgerichtlichem Verständnis in dieser Erwägung, das Besteuerungsrecht der Schweiz für den anteiligen Lohn von X. aufgrund von Art. 17 Abs. 2 zurückgedrängt.

Zu erheblichen Bedenken Anlass gibt die Tatsache, dass das Gericht zur Stützung seiner Urteilsbegründung geltend macht, auch in der einschlägigen Literatur werde kaum je die Auffassung geäussert, dass der Auftrittsstaat Lohneinkünfte des ausländischen Sportlers, die nicht direkt aus Anlass des Auftritts bezahlt werden und von denen der Auftrittsstaat schwerlich Kenntnis hat, nicht besteuern solle. Die angeführten Literaturstellen enthalten jedoch diese vom Bundesgericht angeführten Aussagen teilweise gar nicht, oder sie sind in ganz anderem Zusammenhang gemacht worden. Nämlich im Kontext der lange umstrittenen Frage, ob die Schweiz für Zahlungen, welche die Uefa im Zusammenhang mit der Europameisterschaft in der Schweiz an die teilnehmenden Landesverbände ausgerichtet hat und die dann teilweise den Fussballspielern ausbezahlt wurden, ein Besteuerungsrecht habe.³³ Die vorher im Entscheid erwähnte, für den

32 Durch den vom Bundesgericht angeordneten Ausschluss der Löhne aus dem Geltungsbereich von Art. 17 DBA-NL.

33 So z. B. HÜRLIMANN, Professioneller Sport und Steuer, 200 f., welcher seine Aussage auf Fussballspieler bzw. länderübergreifende Wettbewerbe wie die Champions League bezieht, und BÜHLER, Besteuerung der Spielerprämien anlässlich der UEFA EURO 2008™, 346, welcher sich anlässlich der Uefa Euro 2008 mit dem der Schweiz zustehenden Steuersubstratum auseinandersetzt und dabei insb. auf den speziellen Charakter des Turniermodus der Europameisterschaft (vorgängige Qualifikationsphase und Endrunde) eingeht. Vgl. weiter

vom Bundesgericht zu entscheidenden Sachverhalt einschlägige Literatur, die gegen die bundesgerichtliche These spricht, wird jedoch an dieser Stelle unverständlicherweise nicht mehr erwähnt, und die dort enthaltenen Aussagen werden ignoriert.

Gleichermassen unzutreffend ist die Auffassung des Gerichts (E 6.3), wonach aus der Tatsache, dass ein Teil des Gehalts auf Trainingseinheiten entfällt, die gemäss seinem Verständnis klarerweise nicht vor Publikum erfolgen (auch wenn die Trainingseinheiten in der Teamkleidung zu absolvieren sind), auf einen fehlenden direkten Zusammenhang zwischen dem Gehalt von X. und seinen sportlichen Auftritten geschlossen werden könne. Aus der Tatsache, dass der Lohn auch für die Absolvierung von Trainingseinheiten bezahlt worden ist, kann nämlich für die Frage der Subsumtion jenes Gehaltsteils, der auf die Rennen entfällt, überhaupt nichts abgeleitet werden.

Ebenfalls kann, anders als das Bundesgericht dies getan hat, aus dem Umstand, dass das Gehalt an X. unabhängig von der Anzahl gefahrener Rennkilometer bezahlt worden ist, nicht geschlossen werden, dass dieses Gehalt insgesamt nicht von den Art. 17 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen in den anwendbaren DBA erfasst wird. Erstens kommt es für die Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht auf die Rennkilometer, sondern auf die Renntage an, und zweitens hat die unbestimmte Anzahl dieser Renntage lediglich einen Einfluss auf die rechnerische Aufteilung des auf die Renntage entfallenden Lohnanteils und nicht auf die Qualifikation des Gehalts an sich.

Unerfindlich ist schliesslich, wie das Gericht zum Ergebnis kommen kann, die Erwähnung des Grundgehalts im Vertrag selbst und die Regelung der Prämien für Siege und Spitzenplätze im Anhang zu diesem Vertrag hätten zur Folge, dass auch abkommensrechtlich zwischen dem (im Ansässigkeitsstaat zu steuernden) Grundgehalt und dem (in den Auftrittsstaaten steuerbaren) Prämien zu unterscheiden sei.

Fazit: Aus den vorstehenden Bemerkungen geht die Begründung für die vom Verfasser in Bem. 1 gemachte Feststellung bezüglich der Qualifikation des bundesgerichtlichen Urteils und dessen Erwägungen als einseitiges Plädoyer im Sinne der Position der Beschwerdeführerin hervor.

5. Sowohl die Vorinstanz³⁴ als auch das Bundesgericht gehen davon aus, dass die anteilig auf die Trainingstage entfallenden Entschädigungen klarerweise nicht zu den von Art. 17 OECD-MA erfassten Einkünften gehören. Dieses Ergebnis wird in Analogie zur Behandlung der für die Werbe-, Sponsoring- und gleichgearteten Aktivitäten erfolgenden Entschädigungen abgeleitet. Letztere führen gemäss Tz 9 des OECD-Komm. zu Art. 17 Abs. 1 MA dann nicht zu Einkünften, die von diesem Artikel erfasst werden, wenn sie nicht «direkt oder indirekt» mit dem Auftritt des Sportlers zusammenhängen. Wenn man, wie das Bundesgericht dies tut, dem OECD-Komm. zum MA eine überragende Bedeutung für die Auslegung beimisst, müsste man zum Ergebnis gelangen, dass die Bezahlung für die Trainingstage zumindest indirekt mit dem Auftritt des Sportlers zusammenhängt und deshalb unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA zu subsumieren ist. Ohne Trainings, zumindest während der Saisonvorbereitung, kann nämlich ein Berufssportler seinen Beruf gar nicht ausüben. Das Training stellt somit geradezu eine Voraussetzung für die Teilnahme an den Rennen dar und hat damit einen sehr engen Zusammenhang mit der Renntätigkeit. Die Trainingstätigkeit hat mit der Werbe- und Sponsoring-Tätigkeit gemeinsam, dass sie zeitlich nicht mit dem eigentlichen sportlichen Auftritt zusammenfällt.³⁵ Daraus zu schliessen, dass diese beiden Tätigkeiten auch bezüglich der Zuteilung der Besteuerungsbefugnisse gleich zu behandeln und grundsätzlich vom Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA auszuschliessen seien, ist jedoch keineswegs zwingend. Diese beiden Aktivitäten unterscheiden sich nämlich insoweit fundamental, als bei Sportlern die (idR: erfolgreiche) sportliche Aktivität eine Voraussetzung für Sponsoring- und Werbeeinnahmen ist, während das Training eine Voraussetzung für die Einnahmen generierende sportliche Aktivität ist. Der Zusammenhang zwischen dem Training und der Einnahmen generierenden sportlichen Aktivität ist kausal gerade umgekehrt zu jenem zwischen der sportlichen Aktivität und den Werbe- und Sponsoring-Einnahmen. Es gibt deshalb gute Gründe, von einer Analogie der Behandlung von Werbe- und Sponsoring-Einnahmen abzusehen und die Auffassung zu vertreten, dass der Zusammenhang zwischen Training und sportlichen Auftritten genügend eng ist, um die entsprechenden Einnahmen für diese beiden Aktivitäten gleich zu behandeln. Bei dieser Betrachtungsweise würde auch der Gehaltsanteil für die Trai-

CADOSCH, Besteuerung von Sportlern im internationalen Verhältnis, 309, welcher denkbare Methoden zur internationalen Steuerauscheidung beschreibt. Ähnlich auch JAU, Overview of the taxation of non-resident athletes and entertainers in Switzerland, 448, welcher die bundesrechtlichen Bestimmungen zur Besteuerung von Sportlern und Künstlern an der Quelle aufzeigt.

34 Implizit durch die Gleichbehandlung der in der Schweiz ausgeübten Trainings- und Renntage mit den Trainingstagen in Drittstaaten (ausserhalb der Niederlande) im Rahmen der Aufteilung des Besteuerungsrechts.

35 Bei den Werbe- und Sponsoring-Aktivitäten ist dies allerdings nicht immer der Fall, was gemäss OECD-Komm. zu Art. 17 MA Tz 9 auch Auswirkungen auf die Zuteilung des Besteuerungsrechts hat.

ningsaktivitäten in den Geltungsbereich von Art. 17 OECD-MA fallen und nicht mit dem Argument des fehlenden öffentlichen Auftritts davon ausgeschlossen.³⁶ Diese Betrachtungsweise ist in der ausländischen Rechtsprechung bereits angestellt worden.³⁷

4 Einkommensteuerfolgen eines Schuldlasses für eine Privatperson³⁸

Sachverhalt

Z. mit Wohnsitz im Kanton Zürich hatte 2 Liegenschaften im Privatvermögen, die mit Fr. 5 250 000 fremdfinanziert waren. Die Anlagekosten dieser beiden Liegenschaften betragen insgesamt Fr. 6 350 000. Im Jahr 2002 kam die finanzierende Bank zum Ergebnis, dass die Verkehrswerte der beiden Liegenschaften nur noch Fr. 3 316 000 ausmachten. In der Folge wurde zwischen der Bank und Z. eine Sanierungsvereinbarung³⁹ abgeschlossen. Gemäss dieser Vereinbarung wurde eine Liegenschaft sofort veräussert, die andere wurde umfinanziert, und die verbleibende Schuld von Z. wurde per Saldo mittels Forderungsverzichts getilgt. Die Bank verzichtete gegenüber Z. auf insgesamt Fr. 1 554 526.

Bei der Veranlagung wurde zunächst von einem Forderungsverzicht der Bank von Fr. 2 010 000 ausgegangen, und dieser Betrag wurde bei Z. als Einkommen erfasst. Im Einspracheverfahren wurde sodann der aus dem Forderungsverzicht stammende, steuerbare Einkommenszufluss reduziert. Die Steuerverwaltung ging vom tatsächlich erfolgten Forderungsverzicht der Bank von Fr. 1 554 526 aus, bewertete jedoch diese Forderung aufgrund einer Bonitätsbeurteilung des Schuldners auf Fr. 440 000 und unterwarf nur noch diesen Betrag der Einkommensbesteuerung. Die vom Pflichtigen angerufene Steuerrekurskommission bewertete die Forderung aufgrund eigener Berechnungen über die Bonität von Z.,

setzte diese auf Fr. 311 000 fest und reduzierte das Einkommen von Z. entsprechend. Das Verwaltungsgericht bestätigte diese Rechtsprechung, worauf Z. sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer als auch der direkten Bundessteuer an das Bundesgericht gelangte.

Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst hält das Bundesgericht fest, dass die Behandlung eines Forderungsverzichts zugunsten einer Privatperson streitig sei. Der Verzicht auf eine Geschäftsschuld führe zu Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ein Forderungsverzicht gegenüber einer Privatperson stelle gemäss der massgebenden Reinvermögenszugangstheorie eine Einkunft im Sinn der Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG dar. Anschliessend prüft das Gericht, ob es sich bei diesem Reinvermögenszugang allenfalls um einen privaten Kapitalgewinn handelt. Die Vorinstanz habe das Vorliegen eines Kapitalgewinns mangels einer Veräusserung verneint. Dieser Schluss wird vom Bundesgericht nicht beanstandet, und es stellt fest: «...in Anlehnung an das subjektive Herkunftsprinzip⁴⁰ liegt hier in der Tat kein Kapitalgewinn vor» (E 2.3).

Im Weiteren erwähnt das Gericht, dass eine Schuld schenkungsweise erlassen werden könne, was aber bei einer Bank nicht zu vermuten und im zu entscheidenden Fall auch nicht dargetan worden sei.

Es lehnt die Auffassung des Beschwerdeführers, wonach es sich beim Forderungsverzicht der Bank um eine Schadenersatzleistung zum teilweisen Ausgleich seines Schadens (Werteinbusse der Liegenschaften von Fr. 3 294 000) handle, ab. Ebenso wenig hört das Gericht das Argument des Beschwerdeführers, es sei eine Analogie zu Sanierungsleistungen im Geschäftsvermögen herzustellen, die dort aufgrund der Verlustverrechnung nicht zu Einkommensteuerfolgen führten. Es gehe im zu entscheidenden Fall gerade nicht um Geschäfts-, sondern um Privatvermögen; hier seien Verluste nicht absetzbar. Dies ergebe sich aufgrund eines Umkehrschlusses aus Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG, weil auch private Kapitalgewinne steuerfrei bleiben (E 3.4). Aus demselben Grund sei auch die vom Beschwerdeführer verlangte Gesamtbetrachtung nicht statthaft. Im privaten Bereich seien die einzelnen Einkünfte steuerbar, selbst wenn gleichzeitig – steuerlich unbeachtliche – Kapitalverluste vorliegen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei hierin nicht zu erblicken. Diesem Grundsatz sei dadurch hinreichend

36 Eines Rückgriffs auf den Umstand, dass der Arbeitgeber bei Unselbständigerwerbenden bzw. der Sponsor bei Selbständigerwerbenden verlangt, dass auch das Training in der Rennausrüstung absolviert wird und er damit von einem öffentlichen Auftritt ausgeht (andernfalls würde diese Auflage im Arbeitsvertrag keinen Sinn machen), bedarf es bei dieser Betrachtungsweise nicht.

37 Vgl. das bei STOCKMANN, Art. 17 OECD-MA N 55, angeführte Urteil.

38 BGer 2C_120/2008/2C_121/2008, 13.8.2008, StE 2009 B 21.1 Nr. 18.

39 Im publizierten Urteil wird ausgeführt, dass mit dieser Vereinbarung die Schulden von «Johann Meier» saniert werden sollten. Es ist davon auszugehen, dass das Gericht hier versehentlich den Namen erwähnt hat, während es im übrigen Urteil von «Z.» spricht. Es ist zu vermuten, dass «Johann Meier» und «Z.» die gleiche Person sind.

40 Das Gericht führt als Nachweis E 3.1 seines Urteils 2A.203/2006, 17.10.2007, an; dort ging es um die Definition des Begriffs der Zinsen (auf einer Optionsanleihe).

Rechnung getragen worden, dass die Steuerbehörden den Forderungsverzicht nur in dem Umfang erfasst haben, als die Forderung noch werthaltig war.

Auf die vom kantonalen Steueramt in der Vernehmlassung aufgeworfenen Frage, ob nicht allenfalls der gesamte Nennwert der Forderung, auf die verzichtet wurde, als Einkommen zu erfassen sei, kann das Bundesgericht aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht eingehen. Es hält jedoch fest, dass die von den Vorinstanzen praktizierte Lösung, nur den werthaltigen Teil der Forderung der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen, durchaus vertretbar sei. Andernfalls müsste z. B. bei jedem Steuererlass im Umfang der erlassenen Steuerforderung steuerbares Einkommen angerechnet werden.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Auch in diesem Urteil führt das Bundesgericht seine Rechtsprechung, wonach Art. 16 Abs. 1 DBG eine Einkommensgeneralklausel darstellt, weiter und ergänzt die unter diese Generalklausel fallenden Einkünfte um das Einkommen aus einem Schuldverlass einer werthaltigen Forderung bei einer Privatperson.

Die Tatsache, dass der Grund für den Forderungsverzicht durch die Bank darin lag, dass der Steuerpflichtige namhafte, steuerlich unbeachtliche private Kapitalverluste erlitten hat, vermag an dieser Rechtslage nichts zu ändern.

Zu diesem Ergebnis gelangt das Bundesgericht vor dem Hintergrund seines Verständnisses von Art. 16 Abs. 1 DBG als Einkommensgeneralklausel methodisch konsequent, indem es zunächst feststellt, dass der Forderungsverzicht durch die Bank bei Z. zu einem Reinvermögenszugang geführt habe und deshalb Einkommen darstelle und anschliessend prüft, ob eine gesetzliche Ausnahmebestimmung die Steuerfreiheit dieses Einkommens anordnet. Im vorliegenden Fall kommen als Ausnahme die Schenkung (Art. 24 lit. a DBG) oder der private Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) in Frage.

Das Vorliegen einer Schenkung wird mit dem Hinweis, dass dies im Verfahren nicht geltend gemacht worden sei und weil bei einem Forderungsverzicht durch eine Bank eine solche Schenkung nicht zu vermuten sei, verneint. Die Vermutung, dass eine Bank einen Privatkunden nicht durch einen Forderungsverzicht beschenke, stellt eine ziemlich dünne Begründung für das Verneinen einer Schenkung dar. Das Gericht hätte anführen können, dass eine Schenkung deshalb nicht vorliege, weil die Bank nicht, wie für eine Schenkung gem. Art. 239 OR tatbestandsmässig gefordert, die durch den Forderungsverzicht bei Z. eingetretene Bereicherung ohne entsprechende Gegenleistung bewirkt hat, sondern dass Z. im Gegen-

zug dem Verkauf einer Liegenschaft und der Umfinanzierung der andern Liegenschaft zugestimmt hat.

Zu hinterfragen ist die Entscheidung des Bundesgerichts, wonach der Forderungsverzicht bei Z. nicht zu einem – steuerfreien – privaten Kapitalgewinn geführt habe. Die Vorinstanz hat offenbar das Vorliegen eines Kapitalgewinns deshalb verneint, weil das Element der Veräusserung nicht gegeben war. Dieser Schluss wird vom Bundesgericht nicht beanstandet, weil es im zu beurteilenden Fall um die Beendigung der Gläubiger-/Schuldnerbeziehung gegangen sei. Das Gericht kommt sodann zum Schluss, dass in Anlehnung an das «subjektive Herkunftsprinzip» in der Tat kein Kapitalgewinn vorliege. Unter subjektivem Herkunftsprinzip wird verstanden, dass sich die steuerbare Leistung im Zusammenhang mit Vermögenserträgen beim Empfänger einer Leistung nach den Verhältnissen beim Leistungserbringer richtet, während beim objektiven Herkunftsprinzip auf die Natur der Leistung als solche abgestellt wird. Das Gericht bleibt leider eine Erklärung schuldig, worin im vorliegenden Fall diese Anlehnung liegt, wie sie begründet wird und weshalb daraus abgeleitet wird, dass der Forderungsverzicht keinen Kapitalgewinn darstellt. Von einem Vermögensertrag kann bei einem Forderungsverzicht in keinem Fall gesprochen werden, und es bleibt deshalb auch unklar, weshalb das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Qualifikation des Forderungsverzichts auf einen Bundesgerichtsentscheid über die Abgrenzung von Kapitalgewinn und Vermögensertrag bei Optionsanleihen verweist.⁴¹

Die von der Vorinstanz und vom Bundesgericht angeführten, formalistischen Überlegungen vermögen jedoch die ökonomische Realität, welche massgebendes Kriterium für die Anwendung der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) sein müssen, nicht zu verdrängen. Z. hatte vor dem Forderungsverzicht gegenüber der Bank eine Schuld von ca. Fr. 1,5 Mio., die gemäss gerichtlicher Feststellung für die Gläubigerin noch einen Wert von ca. Fr. 300 000 aufwies. Durch den Schuldverlass gem. Art. 115 OR verminderte sich bei Z. das Passivum «Bankschuld» auf null. Durch diese Passivenabnahme realisierte Z. einen Kapitalgewinn. Ein solcher Kapitalgewinn liegt bei einer realisierten Wertminderung eines Passivums genau so vor wie bei einer realisierten Wertzunahme eines Aktivums. Es besteht kein sachlicher Grund, diese beiden Vorgänge unterschiedlich zu behandeln. Hätte Z. z. B. eine Forderung in fremder Währung gegenüber der Bank gehabt und hätte diese Währung im

41 S. dazu Fn 40.

Zeitpunkt der Rückzahlung durch die Bank gegenüber dem Schweizer Franken an Wert gewonnen, läge bei einer Rückzahlung dieser Forderung in Schweizer Franken ohne Zweifel ein steuerfreier privater Kapitalgewinn vor. Gleiches muss auch für den Fall der Wertabnahme eines Passivums gelten. Dabei kommt es nicht darauf an, ob dieses Passivum ganz untergeht oder unter dem Nominalwert zurückbezahlt wird. Auch bei einem bloss teilweisen Forderungsverzicht der Bank hätte Z. im Umfang der Differenz zwischen der nominellen Schuld und dem tatsächlich zur Tilgung der Forderung aufgewendeten Betrag einen Kapitalgewinn realisiert.

Sodann spricht die spiegelbildliche Behandlung des Forderungsverzichts bei der Bank für die Qualifikation des Schuldnerlasses gegenüber Z. als Kapitalgewinn. Durch den Forderungsverzicht erlitt die Bank auf ihrer Forderung gegenüber Z. einen Kapitalverlust im Umfang, in dem sie diese noch bilanziert hatte. Was bei der Bank dem Grunde nach als realisierter Kapitalverlust zu Tage tritt, stellt bei Z. dem Grunde nach⁴² einen realisierten Kapitalgewinn dar.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass auch ein Verzicht auf eine Forderung durch einen Drittgläubiger, die beim Schuldner als Schuld Teil des Geschäftsvermögens bildet, nicht zu ordentlichem Ertrag führt, sondern ausserordentliches Einkommen bzw. Gewinn und somit einen Kapitalgewinn auf der untergegangenen Schuld darstellt. Aufgrund der Steuerbarkeit der Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen hat diese Qualifikation allerdings dort keine praktischen Auswirkungen. Die Tatsache, dass private Kapitalgewinne steuerfrei sind, während die geschäftlichen Kapitalgewinne besteuert werden, vermag jedoch an der Qualifikation als Kapitalgewinn nichts zu ändern.

Richtigerweise hätte somit das Bundesgericht feststellen müssen, dass Z. im Umfang des als Folge des Schuldnerlasses durch die Bank eingetretenen Untergangs seiner Nominalschuld von Fr. 1 554 526 einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn gem. Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 16 Abs. 3 StG ZH erzielt hat.⁴³

5 In fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter als Geschäftsvermögen?⁴⁴

Sachverhalt

X. und Y. mit Wohnsitz im Kanton Aargau waren vom 1.10.1997 bis zu dessen Übernahme zu Eigentum am 19.11.2003 Pächter eines Landwirtschaftsbetriebs.

In der Eröffnungsbilanz des Pachtbetriebs aktivierten sie eine Remise (Wirtschaftsgebäude, Geräteunterstand) mit einem Wert von Fr. 303 740 und passivierten eine Schuld gegenüber dem Verpächter in gleicher Höhe. Nach Aktivierung verschiedener Investitionen und Abschreibungen auf der Remise von Fr. 13 887 im Jahr 1997 und Fr. 13 585 im Jahr 1998 wurde das Gebäude Ende 1998 mit Fr. 326 400 und die Schuld gegenüber dem Verpächter mit Fr. 324 758 bilanziert.

Die Steuerbehörden anerkannten die Abschreibungen nicht. Beim Vermögen wurde weder die Remise noch die entsprechende Schuld berücksichtigt. Beschwerden gegen dieses Vorgehen wurden sowohl vom Steuerrekursgericht als auch vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau abgewiesen, weshalb die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben.

Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht verweist auf seine Rechtsprechung, wonach zum Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person grundsätzlich nur Vermögen gehört, das sich im zivilrechtlichen Eigentum dieser Person befindet. Es weist darauf hin, dass die Bilanzierung eines Wirtschaftsgutes, das einem Dritten gehört, in der Regel gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit verstosse.

Eine – noch wenig gefestigte – Ausnahme vom Grundsatz, wonach nur Vermögenswerte im Eigentum als Geschäftsvermögen qualifiziert werden können, habe das Bundesgericht bisher nur in 2 Konstellationen zugelassen: Zum einen bei in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten, sofern diese bei der Führung eines Geschäfts eine wirtschaftliche Einheit bilden, und zum andern bei Liegenschaften, die sich im Eigentum der Teilhaber einer Kollektivgesellschaft befinden, von diesen aber der Gesellschaft unentgeltlich bzw. gegen Übernahme des Liegenschaftsunterhalts und der Bezahlung der Hypothekarzinsen zur Verfügung gestellt werden.

Sodann verweist das Bundesgericht auf die Lehre, wonach im Vermögensteuerbereich teilweise vom zivil-

42 Bezüglich der Höhe des Kapitalverlusts bei der Bank und des Kapitalgewinns beim Schuldner können sich Unterschiede ergeben, wenn die Bank die einschlägige Forderung vor dem Forderungsverzicht bereits wertberichtet hat. Aus Sicht des Schuldners beläuft sich der Kapitalgewinn auf die Höhe des Nominalforderungsverzichts.

43 A. M. REICH, Art. 16 DBG N 26, aber ohne Begründung.

44 BGer 2C_379/2008, 4.12.2008.

rechtlichen Eigentum abgewichen und auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt werde (z. B. bei Nutzungs- und Treuhandverhältnissen, bei der Sicherungsübereignung, beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt und beim Finanzierungsleasing). Auch die handelsrechtliche Literatur stelle für die Frage der Aktivierung nicht so sehr auf das formelle Eigentum, sondern darauf ab, ob ein Vermögenswert dem Unternehmen uneingeschränkt zur Verfügung steht. Das Bundesgericht beurteilt diese Auffassungen, die aus ökonomischer Warte erfolgten, als «weitgehend», stellt jedoch fest, dass von der Lehre steuerrechtlich anerkannt sei, dass Aufwendungen für den Aus- bzw. Umbau gemieteter oder gepachteter Räume aktivierbar sind und bis zum Ende der Nutzungsdauer abgeschrieben werden können.

Bezüglich des konkreten Falls stellt das Bundesgericht sodann fest, dass das Grundstück, auf dem die Remise erstellt worden ist, im Eigentum der Mutter des Beschwerdeführers steht und dass auch der Baukredit bei der Bank und die Rechnungen für den Bau auf deren Namen lauten. Es sei auch kein beschränktes dingliches Recht (Baurecht oder Nutzniessung) zugunsten des Sohnes rechtsgültig begründet worden.

Bei dieser Sachlage dürfe die Remise selbst dann, wenn man den Lehrmeinungen folgen wolle, nicht vom Nichteigentümer bilanziert werden, auch wenn dieser sie tatsächlich besitzt und ausschliesslich nutzt.

Die Verhältnisse seien nicht vergleichbar mit einem Mieter oder Pächter, der Räume für die beschränkte Dauer eines Nutzungsrechts seinen Bedürfnissen entsprechend einrichtet und diese Kosten allenfalls aktivieren darf. Vielmehr stelle die Remise eine auf lange Dauer ausgelegte Baute dar, für deren Zuordnung (zum Geschäftsvermögen) zwingend die zivilrechtliche Betrachtungsweise und nicht die faktische Nutzung des Gebäudes massgebend sei. Die Remise könne demgemäss nicht Geschäftsvermögen der Beschwerdeführer sein. Es sei jedenfalls nicht willkürlich, wenn die aargauischen Steuerbehörden den Wert der Remise sowie die entsprechende Darlehensschuld bei den Beschwerdeführern nicht berücksichtigt haben. Folgerichtig seien auch die vorgenommenen Abschreibungen zu korrigieren gewesen.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

In diesem Entscheid hat das Bundesgericht bei der Frage der Qualifikation eines Wirtschaftsguts als Geschäftsvermögen dem Sachenrecht das Primat vor der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eingeräumt. Dieser Grundsatz muss, auch über den entschiedenen Fall hin-

aus, mit Blick auf eine mögliche präjudizielle Wirkung dieses Urteils hinterfragt werden.

Bezogen auf den entschiedenen Sachverhalt wird aus dem publizierten Urteil nicht klar, ob die Steuerpflichtigen die letztlich nicht anerkannten Abschreibungen nur auf den Investitionen oder auf dem gesamten Gebäude vorgenommen haben, was diese Investitionen genau zum Gegenstand hatten und ob die Beschwerdeführer oder die Mutter des Beschwerdeführers, welche das Grundstück, auf dem die Remise steht, im Eigentum hatte, für diese Investitionen aufgekomen ist.

Unter der Annahme, dass die Abschreibungen auf von den Beschwerdeführern vorgenommenen und finanzierten Investitionen getätigt wurden, hätte das Gericht diese Abschreibungen in jedem Fall zum Abzug zulassen müssen, weil es selbst ausführt, dass gemäss der Praxis Mieter und Pächter Aufwendungen, die sie für nicht in ihrem Eigentum stehende Räumlichkeiten vornehmen, steuerwirksam abschreiben können. Die vom Bundesgericht (in E 3 Abs. 2) gemachte Unterscheidung zwischen Investitionen in auf beschränkte Zeit benutzte Räumlichkeiten und Investitionen in eine auf lange Dauer ausgelegte Baute entbehrt jeglicher sachlichen Grundlage.

Das Gericht begründet denn auch nicht, weshalb im ersten Fall auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abgestellt werden kann, während im letzteren Fall zwingend die zivilrechtliche Betrachtungsweise und nicht die faktische Nutzung ausschlaggebend sein soll. Der Unterschied zwischen einer nur befristeten und einer auf lange Dauer ausgelegten Nutzung der Investitionen kann einen Einfluss auf die Höhe der steuerlich anzuerkennenden Abschreibungen haben. Bei kurzer Nutzungsdauer – insbesondere dann, wenn der Mieter oder Pächter nach Vertragsabschluss vom Eigentümer für seine Investitionen nicht entschädigt wird oder wieder den ursprünglichen Zustand der Miet- oder Pachtsachen herstellen muss – sind die Investitionen spätestens auf den Zeitpunkt des Endes des Vertragsverhältnisses vollständig abzuschreiben, während die gleichen Investitionen bei einer langen Nutzungsdauer möglicherweise weniger schnell abgeschrieben werden müssen, weil der Nutzungswert länger erhalten bleibt. Von dieser Frage der Höhe der zulässigen Abschreibungen ist jedoch die Grundsatzfrage zu unterscheiden, ob an einem Wirtschaftsgut überhaupt Abschreibungen getätigt werden können. Für die Beantwortung dieser Grundsatzfrage im einen Fall auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen und im andern Fall zwingend, mangels zivilrechtlichen Eigentums, die Abschreibungen zu verweigern, wie dies das Bundesgericht getan hat, ist verfehlt.

Auch bezüglich der Abschreibungen auf dem bestehenden Gebäude wirft das zu besprechende Urteil Fragen

auf. Das Gericht klärt nicht ab, ob die Remise bei der Eigentümerin als Geschäfts- oder Privatvermögen qualifiziert wurde. Aufgrund des publizierten Sachverhalts kann von der Annahme ausgegangen werden, dass der Landwirtschaftsbetrieb von den Eltern auf ihren Sohn und dessen Ehefrau übertragen worden ist. Weil sich der Eigentumsübergang aus nicht publizierten Gründen verzögert hat, haben die Eltern für eine Übergangszeit den Betrieb ihrem Sohn und dessen Ehefrau verpachtet. Ob die Steuerbehörden bei den Eltern bereits bei der Verpachtung per 1.10.1997 eine Privatentnahme angenommen haben oder ob sie im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von einer vorübergehenden Verpachtung im Hinblick auf die Liquidation⁴⁵ ausgegangen sind und über allfällige stille Reserven erst im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs Ende 2003 abgerechnet haben, geht aus dem publizierten Urteil nicht hervor. Wäre die Privatentnahme bereits im Jahr 1997 erfolgt, würde das Urteil des Bundesgerichts dazu führen, dass weder die Verpächter noch die Pächter auf der Remise Abschreibungen vornehmen konnten, obwohl diese ohne Zweifel betrieblich genutzt wurde. Dies wäre in keinem Fall sachgerecht. Bildete die Remise in den streitbetroffenen Jahren hingegen noch Geschäftsvermögen bei der Mutter als Verpächterin, hätte diese die Abschreibungen vornehmen können. Die Vornahme von Abschreibungen durch die Pächter wäre dann aus diesem Grund nicht zulässig, weil verhindert werden muss, dass es zur zweimaligen Abschreibung auf dem gleichen Wirtschaftsgut kommt.

In grundsätzlicher Hinsicht ist es zu bedauern, dass das Bundesgericht für die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Geschäftsvermögen eine ausschliesslich sachenrechtliche Betrachtungsweise anstellt. Dies ist nicht sachgerecht und entspricht in verschiedenen Fällen auch nicht der Praxis.

Der Begriff des Geschäftsvermögens ist ein spezifisch steuerrechtlicher Begriff mit genuin wirtschaftlichem Bedeutungsinhalt. Im Regelfall spielt die sachenrechtliche Qualifikation für die Zuordnung zum Geschäfts- bzw. Privatvermögen keine Rolle, weil die entsprechenden Wirtschaftsgüter sich im Eigentum der steuerpflichtigen Person befinden und aufgrund der überwiegenden Zweckbestimmung jeweils der privaten oder geschäftlichen Sphäre zugeordnet werden. Richtigerweise sollte deshalb bei der Zuordnung zum Geschäftsvermögen ganz generell und nicht nur, wenn Eigentum gegeben ist, auf den wirtschaftlichen Gehalt und nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung abgestellt werden.

Auch die Steuergesetze verlangen nicht, dass die als Geschäftsvermögen qualifizierten Vermögenswerte sich im

zivilrechtlichen Eigentum des Steuerpflichtigen befinden. Es werden dort nur die «Vermögenswerte» und nicht «die dem Steuerpflichtigen gehörenden Vermögenswerte» erwähnt.⁴⁶

Weshalb das Bundesgericht die von ihm entschiedenen Ausnahmen vom Erfordernis des sachenrechtlichen Eigentums als Voraussetzung für die Qualifikation als Geschäftsvermögen⁴⁷ als «noch wenig gefestigt» bezeichnet, ist unerfindlich, geht doch diese Rechtsprechung z. T. bis auf das Jahr 1967 zurück⁴⁸ und entspricht auch ständiger, unangefochtener Praxis der Steuerbehörden.

Zu den im bundesgerichtlichen Urteil angeführten, aus der Lehre stammenden Beispielen der Nutzniessungsverhältnisse, der Sicherungsübereignung, des Kaufs unter Eigentumsvorbehalt und des Finanzierungsleasings sind wohl deshalb keine bundesgerichtlichen Entscheidungen ergangen, weil in der Praxis – nicht nur bei der vom Bundesgericht erwähnten Behandlung bei der Vermögensteuer, sondern auch bei der Qualifikation der Wirtschaftsgüter als Geschäftsvermögen und der daraus folgenden steuerlichen Anerkennung der geschäftsmässig begründeten Abschreibungen – unbestritten ist, dass die Frage des zivilrechtlichen Eigentums völlig unerheblich ist, dass vielmehr auf den wirtschaftlichen Gehalt dieser Rechtsverhältnisse abzustellen ist.

Vor diesem Hintergrund ist zu hoffen, dass unser höchstes Gericht künftig bei der Zuordnung von Geschäftsvermögen ganz generell von der sachenrechtlichen Zuordnung der fraglichen Wirtschaftsgüter abstrahiert und einzig auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abstellt.

46 S. Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG und Art. 8 Abs. 2 StHG.

47 In ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, die bei der Führung eines Geschäfts eine wirtschaftliche Einheit bilden, sowie Liegenschaften, die sich im Eigentum der Teilhaber einer Kollektivgesellschaft befinden und von diesen der Gesellschaft unentgeltlich bzw. gegen Übernahme des Liegenschaftsunterhalts und der Bezahlung der Hypothekarzinsen zur Verfügung gestellt werden.

48 BGE 93 I 362.

45 StE 1996 B 23.2 Nr. 16 E 3, 19.1.1996.

6 Zuteilung des Besteuerungsrechts für Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Doppelbesteuerungsabkommen mit kombiniertem Artikel für Erwerbseinkünfte⁴⁹

Sachverhalt

X. mit Wohnsitz im Kanton Zürich⁵⁰ arbeitete nach seiner Frühpensionierung im Auftragsverhältnis in Malaysia und erhielt dafür Honorare. Auftraggeberin war die zur E.-Gruppe gehörenden G.-Ltd., Hamilton (Bermuda).⁵¹ Auftragsgegenstand war die Vorbereitung der Fusion einer malaysischen Tochtergesellschaft der G.-Ltd. mit einer andern malaysischen Versicherungsgesellschaft. X. verfügte in Malaysia nicht über eigene Büroräumlichkeiten, sondern nahm die Dienste eines Office-Centers in Anspruch. In keinem der fraglichen Jahre hielt sich X. während mehr als 183 Tagen in Malaysia auf.

X. bestritt das Besteuerungsrecht der Schweiz einerseits aufgrund des unilateralen schweizerischen Rechts, indem er geltend machte, dass sein aus der Tätigkeit in Malaysia erzieltetes Einkommen einem ausländischen Geschäftsbetrieb zuzurechnen sei. Andererseits vertrat er die Auffassung, dass auch Art. 14 des DBA mit Malaysia (DBA-M) einer Besteuerung in der Schweiz entgegenstehe: Primär, weil nur Abs. 1 von Art. 14 DBA-M auf die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit Anwendung finde; dieser Absatz weist das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte auch dann dem Tätigkeitsstaat Malaysia zu, wenn ein Selbständigerwerbender dort über keine feste Einrichtung verfügt. Sekundär, weil er seine Tätigkeit im Auftrag oder für Rechnung einer in Malaysia ansässigen Person ausgeübt habe und weil deshalb die Schweiz aufgrund von Art. 14 Abs. 2 lit. b iVm Art. 21

Abs. 2⁵² DBA-M kein Besteuerungsrecht für die auf die Tätigkeit in Malaysia entfallenden Einkünfte habe.

Nachdem die Vorinstanzen die Rechtsmittel von X. abgewiesen hatten, gelangte er an das Bundesgericht. Aus verfahrensrechtlichen Gründen ergab sich für das Einkommen der Jahre 1999 - 2001 ein anderer Rechtsmittelweg als für das Einkommen ab dem Jahr 2002.⁵³ Das Bundesgericht behandelte zunächst die Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich und wies diese ab. Die Beschwerde für das Einkommen der Jahre 1999 - 2001 gegen das Urteil der Steuerrekurskommission wurde sistiert. Nachdem der Steuerpflichtige trotz des für ihn negativen Ausgangs der ersten Verfahren auf einer Entscheidung der Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission beharrte, wurde auch dieses Verfahren weitergeführt; die Beschwerde wird ebenfalls abgelehnt.

Erwägungen des Bundesgerichts⁵⁴

In Übereinstimmung mit den Vorinstanzen kommt das Bundesgericht zum Ergebnis, dass im Fall von X. die Inanspruchnahme der Dienstleistungen des Business-Centers nicht zum Vorliegen eines Geschäftsbetriebs iSv Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. Art. 5 Abs. 1 StG ZH führte. Das Bundesgericht verweist lediglich auf die von den Vorinstanzen geäusserte Auffassung, wonach auch ein Office-Center eine feste Geschäftseinrichtung darstellen könne, wenn dort Büroräumlichkeiten gemietet und geschäftlich genutzt werden, ohne dazu jedoch im Detail Stellung zu beziehen. Im Weiteren hätten die Vorinstanzen festgestellt, X. habe selbst erklärt, dass er die meisten geschäftlichen Kontakte in den Geschäftsräumlichkeiten der beratenen Gesellschaft oder in Hotels gepflegt habe. Die Auffassung der Vorinstanzen, wonach es sich bei der während mehr als 5 Jahren genutzten Infrastruktur letztlich um ein blosses Zustelldomizil, verbunden mit der gelegentlichen Inanspruchnahme von Dienstleistungen und Räumlichkeiten, nicht aber um eine feste Geschäftseinrichtung im Sinn von DBG und StG ZH handelt, wird vom Bundesgericht bestätigt. Auch das Vorliegen einer Betriebsstätte gem. Art. 5 DBA-M verneint das Bundesgericht mit dem Hinweis, dass auch der Betriebsstättebegriff des internationalen Steuerrechts eine feste Geschäftsein-

49 BGer 2A.252/2006, 17.11.2008, StE 2009 A 32 Nr. 13, unter starker Bezugnahme auf BGer 2A.119/2007/2A.120/2007, 13.8.2007, StE 2009 A 32 Nr. 12. Der Sachverhalt dieses Urteils betrifft die direkte Bundessteuer 1999 und 2000 auf dem Erwerbseinkommen sowie eine Kapitaleistung aus dem Jahr 1999. Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung galt für diese Jahre das Erfordernis der Parallelität des Rechtsmittelwegs für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuer noch nicht. Deshalb handelt es sich hier um eine Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich, während die Beschwerden gegen die Veranlagungen des ab 2001 erzielten Einkommens auch für die direkte Bundessteuer zunächst vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beurteilt wurden.

50 Die Wohnsitzfrage war zunächst ebenfalls umstritten; vor Bundesgericht anerkannte jedoch der Steuerpflichtige seinen schweizerischen Wohnsitz. Deshalb wird auf diese Frage hier nicht mehr eingegangen.

51 Befremdlicherweise ist in E 3.3.2 der wirkliche Name der G.-Ltd. wiedergegeben: Zurich Asia Holding.

52 Bestimmung aus dem Methodenartikel, welche die Schweiz zur Befreiung der Malaysia zur Besteuerung zugewiesenen Einkünfte verpflichtet.

53 S. dazu Fn 49.

54 Da den beiden Urteilen BGer 2A.252/2006, 17.11.2008, StE 2009 A 32 Nr. 13, und BGer 2A.119/2007/2A.120/2007, 13.8.2007, StE 2009 A 32 Nr. 12, weitestgehend der gleiche Sachverhalt zugrunde liegt und sich dabei die gleichen Rechtsfragen stellen, werden die Erwägungen des Bundesgerichts in den beiden Urteilen zusammenfassend dargestellt.

richtung voraussetze, an der es im zu entscheidenden Fall fehle. Zudem habe X. auch nicht geltend gemacht, dass er in Malaysia zur Besteuerung herangezogen worden sei.

Sodann prüft das Gericht die Rechtslage gem. Art. 14 DBA-M und stellt zunächst fest, dass Abs. 1 dieses Artikels die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Ergebnis bei Ausübung in Malaysia diesem Staat zur Besteuerung zuweise. Sodann wird zur Anwendung des vom Gericht als «Monteurklausel» bezeichneten Abs. 2, der unter gewissen Bedingungen das Besteuerungsrecht trotz Ausübung der Tätigkeit in Malaysia der Schweiz zuweist, Stellung bezogen. Dazu führt das Bundesgericht aus, dass aufgrund der Tatsache, dass in Art. 14 Abs. 2 DBA-M – anders als in Abs. 1 dieser Bestimmung – von unselbständiger Arbeit die Rede sei, dieser Vorbehalt zugunsten des Wohnsitzstaats allenfalls nur Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erfasse. Weil jedoch Abs. 2 auch die Einkünfte aus «Diensten und Tätigkeiten» regle, könne aus der sprachlichen Einschränkung auf unselbständige Erwerbstätigkeit nicht abgeleitet werden, dass dieser Vorbehalt nur für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gelte. Eine solche Auslegung würde zudem kaum Sinn und Zweck der Bestimmung entsprechen. Das Gericht lässt es jedoch bei dieser Feststellung bewenden, ohne zu sagen, welches gemäss seiner Auffassung Sinn und Zweck von Art. 14 Abs. 2 DBA-M ist. Ferner wird als ein Indiz dafür, dass sowohl das Einkommen aus unselbständiger als auch jenes aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Geltungsbereich der beiden Absätze von Art. 14 DBA-M liegen, bis zu einem gewissen Grad auf die Tatsache hingewiesen, dass in der englischen Fassung der identischen Regelung in Doppelbesteuerungsabkommen mit andern Staaten in beiden Absätzen die gleiche Wendung «employment, services or activities» verwendet wird.⁵⁵ Schliesslich wird auf die einhellige Lehre verwiesen, welche ebenfalls von der Geltung von Art. 14 Abs. 2 DBA-M für Einkommen sowohl aus selbständiger als auch aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ausgeht.

Im Anschluss an diese Feststellung überprüft das Bundesgericht, ob die 3 in Art. 14 Abs. 2 DBA-M enthaltenen kumulativen Voraussetzungen für den Vorbehalt der Besteuerung des Einkommens von X. in der Schweiz trotz seiner Arbeitsausübung in Malaysia erfüllt sind. Dass der Aufenthalt in Malaysia in allen streitbetroffenen Jahren unter der massgeblichen Dauer von 183 Tagen lag, kann den Entscheiden der Vorinstanzen entnommen werden.

Damit ist die Voraussetzung von Art. 14 Abs. 2 lit. a für das Besteuerungsrecht der Schweiz erfüllt.

Ebenfalls unbestritten ist die Tatsache, dass X. zivilrechtlich in einem Auftragsverhältnis mit der G.-Ltd. in Bermuda und damit mit einer nicht in Malaysia ansässigen Person tätig war. Umstritten ist jedoch die Frage, wer X. den Auftrag zu Vorbereitung der Fusion der malaysischen Tochtergesellschaft der G.-Ltd. mit einer andern Versicherungsgesellschaft tatsächlich erteilt hat. X. machte nämlich geltend, die zu fusionierende Gesellschaft in Malaysia – und nicht deren Muttergesellschaft in Bermuda – habe ihm den Auftrag erteilt. Das Bundesgericht kommt jedoch diesbezüglich zum Schluss, dass X. diese Behauptung nicht beweisen könne bzw. nicht darzutun vermöge, dass die seiner Behauptung entgegenstehenden Feststellungen der Vorinstanzen offensichtlich unrichtig sind, und es hört deshalb diese Einwendung nicht.

Schliesslich macht X. geltend, dass die Schweiz deshalb kein Besteuerungsrecht habe, weil die G.-Ltd., Bermuda, das ihm entrichtete Honorar an die malaysische Tochtergesellschaft weiterbelastet hat, und er beruft sich dabei auf Dokumente, die er dem Bundesgericht am 16.5.2006 eingereicht und bereits zu einem früheren Zeitpunkt in das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Zürich eingelegt hat. In der Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich weist das Bundesgericht diese Dokumente aus dem Recht, weil sie bereits von der Vorinstanz als unzulässige Noven qualifiziert worden sind.⁵⁶ In der Beschwerde gegen die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich wird zunächst festgestellt, dass gegenüber der Vorinstanz der Vorwurf der unvollständigen Sachverhaltsermittlung gar nicht erhoben werden könne, weil diese die erst beim Bundesgericht eingereichten Dokumente gar nicht habe würdigen können. Dennoch stellt das Bundesgericht fest, dass die von X. eingereichten Belege ohnehin nicht geeignet seien, etwas zu Gunsten seines Standpunkts herzuleiten.⁵⁷ Zu diesem Ergebnis gelangt das Gericht mit der Begründung, die Schweiz halte jedenfalls bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit an einem formalen Arbeitgeberbegriff fest und stelle darauf ab, wer als zivilrechtlicher Arbeitgeber in Erscheinung trete, und nicht wer letztlich das Arbeitsentgelt wirtschaftlich trage.⁵⁸ Ohne Begründung stellt das Bundesgericht sodann fest, dass nichts anderes gelten könne,

55 Die in der IBFD Tax Treaty Database publizierte, inoffizielle englischsprachige Version von Art. 14 DBA-M enthält in Art. 14 Abs. 1 und 2 ebenfalls die gleichlautende Wendung.

56 BGer 2A.119/2007/2A.120/2007, 13.8.2007, StE 2009 A 32 Nr. 12 E 4.5.2.

57 BGer 2A.252/2006 E 3.2.2, 17.11.2008, StE 2009 A 32 Nr. 13.

58 Ohne dies ausdrücklich zu sagen, bezieht das Bundesgericht seine Aussage auf die Praxis der schweizerischen Steuerbehörden zu den Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen.

wenn das fragliche Entgelt aus einem Auftragsverhältnis stammt.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Den Erwägungen des Bundesgerichts, wonach die Steuerfreiheit des Entgelts für die selbständige Erwerbstätigkeit von X. nicht gegeben sei, weil er in Malaysia nicht über einen Geschäftsbetrieb iSv Art. 6 Abs. 1 DBG und Art. 5 Abs. 1 StG ZH verfügte, ist aufgrund des im Urteil publizierten Sachverhalts zuzustimmen.

Das Gericht geht jedoch fehl, wenn es dieses Ergebnis auch aus Art. 5 DBA-M ableitet. Die dort enthaltene Betriebsstättendefinition ist nämlich nur massgeblich für die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Unternehmensgewinne gem. Art. 7 DBA-M. Da X. jedoch kein Unternehmen betrieb, sondern als Selbständigerwerbender in den Geltungsbereich von Art. 14 DBA-M fallende Einkünfte erzielte, ist die Betriebsstättendefinition von Art. 5 DBA-M für seinen Fall völlig bedeutungslos. Gemäss dem DBA-M spielt die Frage des Verfügens über eine feste Einrichtung durch X. für die Zuteilung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Malaysia keine Rolle. Deshalb kann Art. 5 DBA-M auch keine indirekte Wirkung für den Streitfall entnommen werden.

Zwar im Ergebnis richtig, aber bei dessen Herleitung dogmatisch nicht eben stringent geht das Bundesgericht bei der von ihm aufgeworfenen Frage vor, ob der Vorbehalt in Art. 14 Abs. 2 DBA-M zugunsten des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats trotz Ausübung der Tätigkeit im andern Staat auch auf Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Anwendung findet. Wenn das Gericht zur Auffassung kommt, der Text des Abkommens lasse den Schluss zu, dass dieser Vorbehalt zugunsten des Ansässigkeitsstaats nur für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gilt, kann dieser Wortlaut nicht einfach unter Hinweis darauf, dass dieses Ergebnis «kaum Sinn und Zweck der Bestimmung entspreche»,⁵⁹ übergangen werden. Zumal das Bundesgericht gar keine Ausführungen zu Sinn und Zweck der fraglichen Bestimmung macht.

Das Gericht hätte sich zunächst mit dem Wortlaut der auszulegenden Bestimmung etwas genauer auseinandersetzen und auch die französisch- und italienischsprachige Fassung von Art. 14 DBA-M beziehen können⁶⁰. Dabei hätte sich gezeigt, dass in diesen beiden Fassungen

von Art. 14 Abs. 1 und 2 weitgehend die identischen Wendungen «emploi» bzw. «impiego», zusammen mit den Wendungen «les services ou activités» bzw. «servizi o altre attività», verwendet werden. In Abs. 2 wird lediglich noch das Adjektiv (emploi) «salarié» bzw. (impiego) «salarariato» beigefügt. Daraus ergeben sich die Wendungen «emploi salarié, de services ou d'activités exercés ou accomplis» bzw. «impiego salariato, servizi o altre attività esercitate o compiute», woraus abgeleitet werden kann, dass bereits der Wortlaut dafür spricht, dass Abs. 2 auch für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gilt.

Zum gleichen Ergebnis kann auch das Heranziehen des deutschen Originalwortlauts führen. Anders als das Bundesgericht (in E 4.3 Satz 1) geltend macht, enthält nämlich auch Art. 14 Abs. 1 DBA-M den Begriff «unselbständige Arbeit» und ergänzt diesen durch die Wendung «sowie Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art» und verwendet im gleichen Satz für die genannten Tätigkeiten die Kurzform «die Arbeit, die Dienste oder die Tätigkeiten». In Abs. 2 von Art. 14 wird sodann die gleiche Wendung wiederholt, aber bei «Arbeit» (wieder) das Adjektiv «unselbständige» hinzugefügt.

Das klarste Element des Wortlauts von Art. 14 Abs. 2 DBA-M, das für die Geltung dieser Bestimmung auch für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit spricht, stellt die vom Bundesgericht nicht erwähnte Tatsache dar, dass in lit. b nicht – wie in Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA (und auch des UNO-MA) – der Begriff «Arbeitgeber» (von oder für den die Vergütung bezahlt wird), sondern der Begriff «Person» (in deren Auftrag oder für deren Rechnung die Tätigkeit ausgeübt wird) verwendet wird. Diese abweichende Formulierung lässt keinen andern Schluss zu, als dass die Ausnahmebestimmung von Art. 14 Abs. 2 DBA-M auch für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gilt.

Die Würdigung des Wortlauts des ganzen Artikels 14 des DBA-M stellt somit klar, dass, anders als das Bundesgericht dies ausführt, kein Zweifel darüber bestehen kann, dass der Vorbehalt in Abs. 2 dieser Bestimmung auch die selbständige Erwerbstätigkeit umfasst.

Bezüglich des Sinns und Zwecks von Art. 14 Abs. 2 DBA-M hätte das Bundesgericht sodann auch bei der von ihm entwickelten Lesart des Textes diesen Zweck untersuchen und darauf hinweisen sollen, dass Art. 14 DBA-M, gleich wie die identisch oder ähnlich lautenden Bestimmungen in den DBA mit Argentinien (DBA-RA), der Elfenbeinküste (DBA-CI), Indonesien (DBA-RI), Jamaika (DBA-JA), Korea (DBA-KS), Singapur (DBA-SGP), Sri Lanka (DBA-CL), Thailand (DBA-T) sowie Trinidad und Tobago (DBA-TT), ein Entgegenkommen

59 2A.119/2007/2A.120/2007 E 4.4, 13.8.2007, StE 2009 A 32 Nr. 12.

60 Das DBA-M ist zwar nur in deutscher und malaysischer Sprache unterzeichnet worden, und diese Sprachen werden als verbindlich bezeichnet. Als Interpretationshilfe können jedoch auch die offiziellen Übersetzungen in die beiden andern Bundesgesetzessprachen herangezogen werden.

der Schweiz an verschiedene Entwicklungsländer (was sie zumindest beim Abschluss der DBA noch waren) darstellte. Bei diesen kombinierten Bestimmungen handelt es sich nämlich um eine zugunsten dieser Länder ausgeweitete Übernahme des Konzepts des UNO-MA. Während das UNO-MA beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats einzig vom Überschreiten einer bestimmten Aufenthaltsdauer abhängig macht,⁶¹ verlangte das OECD-MA in seiner beim Vertragsabschluss geltenden Fassung⁶² für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats das Verfügen über eine feste Einrichtung.

Art. 14 Abs. 2 DBA-M stellt somit im Sinn des Konzepts des UNO-MA ein Entgegenkommen der Schweiz gegenüber Malaysia dar, weil das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nicht vom Verfügen über eine feste Einrichtung abhängig gemacht wird. Das über das Grundkonzept des UNO-MA hinausgehende Entgegenkommen besteht darin, dass ein Besteuerungsrecht für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch gegeben ist, wenn zwar die Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird, jedoch die Arbeit im Auftrag oder für Rechnung einer Person, die im Tätigkeitsstaat ansässig ist, geleistet wird oder die Einkünfte unmittelbar vom Ergebnis einer Betriebsstätte abgezogen werden, welche die Person im Tätigkeitsstaat hat.

Aus diesen Tatsachen erhellt, dass die in Abweichung vom OECD-MA (in der vor der Revision von 2000 massgeblichen Fassung) erfolgte Kombination der Artikel über die selbständige und die unselbständige Erwerbstätigkeit in Art. 14 DBA-M den einzigen Sinn und Zweck hatte, in Abs. 2 dieser Bestimmung den Anliegen Malaysias im Bereich des Besteuerungsrechts für die Selbständigerwerbenden entgegenzukommen.⁶³ Eine Einschränkung dieser Bestimmung auf das Einkommen aus unselb-

ständiger Erwerbstätigkeit würde deshalb diesem Sinn und Zweck diametral zuwiderlaufen.⁶⁴

Auch angesichts der vorstehend aufgezeigten Hintergründe von Sinn und Zweck von Art. 14 DBA-M erweisen sich sodann die Ausführungen des Bundesgerichts zur Anwendung von Art. 14 Abs. 2 lit. b DBA-M als sehr problematisch. Diese Bestimmung besagt im Ergebnis, dass das Besteuerungsrecht für das Entgelt aus der in Malaysia ausgeübten Tätigkeit dann in Malaysia besteuert werden kann, wenn die Tätigkeit «im Auftrag oder für Rechnung einer Person», die in Malaysia ansässig ist, ausgeübt wird. Das Bundesgericht untersucht die Bedeutung dieser Bestimmung nicht, sondern verweist auf die Praxis der schweizerischen Steuerbehörden zum Arbeitgeberbegriff in den Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen. Gemäss dieser Praxis wird aufgrund des Wortlauts, der Entstehungsgeschichte und des systematischen Zusammenhangs zwischen Art. 15 Abs. 2 lit. b und c das Institut des wirtschaftlichen Arbeitgebers abgelehnt und eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise der Arbeitgeberbereienschaft angestellt. Das Gericht führt sodann ohne Begründung aus: «Nichts anderes kann gelten, wenn das fragliche Entgelt aus einem Auftragsverhältnis resultiert.» Damit ist offenbar gemeint, dass immer dann, wenn kein zivilrechtliches Auftragsverhältnis zwischen dem Selbständigerwerbenden und der Gesellschaft in Malaysia vorliegt, gem. Art. 14 Abs. 2 lit. b DBA-M trotz Ausübung der Tätigkeit in Malaysia bei Ansässigkeit in der Schweiz kein malaysisches Besteuerungsrecht gegeben sein kann. Bei dieser Analogie lässt jedoch das Bundesgericht ausser Acht,

61 Das UNO-MA selbst sieht eine Aufenthaltsdauer von mehr als 183 Tagen pro Steuerjahr vor. Verschiedene Entwicklungsländer wollten jedoch diese Frist verkürzen. Dies geht z. B. aus dem DBA-TT hervor, wo in Art. 14 Abs. 2 lit. (a)(ii) für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bereits bei einem Aufenthalt von mehr als 30 Tagen ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats vorgesehen ist.

62 Anlässlich der Revision des OECD-MA im Jahr 2000 wurde der die selbständige Arbeit betreffende Art. 14 aus dem OECD-MA entfernt.

63 Rein formal betrachtet kann nicht von einem schweizerischen Entgegenkommen gesprochen werden, weil Art. 14 DBA-M vollständig reziprok ausgestaltet ist. Das Entgegenkommen ergibt sich jedoch bei Berücksichtigung der Tatsache, dass die Schweiz im Verhältnis zu Malaysia ein klares Know-how-Exportland ist und nur wenige Selbständigerwerbende von Malaysia zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit in die Schweiz kommen.

64 Die Ausführungen zu dieser Bestimmung in der Botschaft DBA-M sind nicht nur sehr knapp ausgefallen, sondern sogar unvollständig und überdies alles andere als klar. Nachdem darauf hingewiesen worden ist, dass Art. 14 DBA-M eine Kombination von Art. 14 und 15 OECD-MA darstelle, wird ausgeführt, dass die Regelung betreffend das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit den OECD-Empfehlungen entspreche. Auf Wunsch von Malaysia würden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit ebenfalls dem Staat der Arbeitsausübung (und nicht dem Wohnsitzstaat) zugeordnet. Zwar kann aus der Wendung «ebenfalls» abgeleitet werden, dass für das Einkommen aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit die gleiche Regelung getroffen wurde. Weshalb jedoch die Botschaft den Vorbehalt in Art. 14 Abs. 2 zugunsten des Wohnsitzstaats für diese beiden Einkunftsarten überhaupt nicht erwähnt, muss offen bleiben. Aus der absoluten Aussage, dass für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugeordnet worden sei, könnte bei oberflächlicher Lektüre der Botschaft sogar der Schluss gezogen werden, Art. 14 Abs. 2 DBA-M gelte für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht. Dass dies ein Fehlschluss wäre, ergibt sich in der Botschaft aus der Wendung «ebenfalls», aus welcher abzuleiten ist, dass das Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit integral gleich behandelt werden, was bedeutet, dass der in der Botschaft unerwähnt gebliebene Abs. 2 von Art. 14 für beide Einkunftsarten gilt.

dass es nicht zulässig ist, Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA einfach auf Art. 14 Abs. 2 DBA-M zu übertragen und den Begriff «Arbeitgeber» im OECD-MA durch den Begriff «Auftrag» im DBA-M zu ersetzen. Die Formulierungen in den beiden Abkommen unterscheiden sich nämlich grundlegend: Während das OECD-MA für den Vorbehalt des Besteuerungsrechts zugunsten des Wohnsitzstaats verlangt, dass die Vergütung nicht von oder für einen Arbeitgeber im andern Staat bezahlt wird, ist Art. 14 Abs. 2 DBA-M weiter gefasst. Zusätzlich zum Erfordernis, dass die Tätigkeit nicht im Auftrag einer im Tätigkeitsstaat ansässigen Person erfolgt, enthält diese Bestimmung noch eine weitere, im OECD-MA nicht vorhandene, Bedingung: Die Tätigkeit darf auch nicht «für Rechnung einer Person», die im Tätigkeitsstaat ansässig ist, ausgeübt werden.

Richtigerweise hätte sich somit das Bundesgericht nicht nur damit auseinandersetzen müssen, ob die von ihm vorgenommene Übertragung der streng zivilrechtlichen Betrachtungsweise beim Arbeitgeberbegriff auf den Auftragsbegriff angezeigt ist, sondern es hätte auch untersuchen müssen, welche Bedeutung der Wendung «oder für Rechnung» in Art. 14 Abs. 2 lit. b DBA-M zukommt. Zumindest vom Wortlaut her würde diese Formulierung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in dem Sinne nahelegen, dass bei einer direkten Verrechnung der Kosten für die Tätigkeit von X. durch die G.-Ltd. an ihre malaysische Tochtergesellschaft der Vorbehalt der Besteuerung zugunsten des Ansässigkeitsstaats Schweiz gem. Art. 14 Abs. 2 lit. a entfällt. In einem solchen Fall wäre es für Malaysia auch aus praktischer Sicht möglich, das ihm zustehende Besteuerungsrecht auch auszuschöpfen.

Dem Urteil kann entnommen werden, dass Malaysia X. für sein Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht besteuert hat⁶⁵. Dieser Umstand ist jedoch für die Anwendung von Art. 14 DBA-M nicht von Bedeutung, weil diese Bestimmung keine subject-to-tax-Klausel enthält. Eine solche darf auch hier, genauso wie bei den Künstlern und Sportlern,⁶⁶ durch die schweizerischen Behörden und Gerichte nicht durch Auslegung konstruiert werden.

Literatur

BÜHLER JOSEF, Besteuerung der Spielerprämien anlässlich der UEFA EURO 2008TM. Eine steuerliche,

steuerpraktische und sportpolitische Betrachtung, CaS 2007, 342 ff.

CADOSCH ROGER M., Besteuerung von Sportlern im internationalen Verhältnis, in: Oliver Arter/Margareta Baddeley (Hrsg.), Sport und Recht, 4. Tagungsband, Bern 2007, 297 ff.

HÖHN ERNST (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern u. a. 1993

HÖHN ERNST, Holding- und Domicilgesellschaften gemäss StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern u. a. 1993

HOLTHAUS JÖRG, Besteuerung international tätiger nichtselbständiger Berufssportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis, IStR 2002, 633 ff.

HÜRLIMANN STEPHAN, Professioneller Sport und Steuer. Grundsätzliches aus nationaler und internationaler Sicht, CaS 2004, 199 ff.

JAU MARTIN, Overview of the taxation of non-resident athletes and entertainers in Switzerland, CaS 2006, 448 ff.

KEMPERMANN MICHAEL in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern, Köln (Loseblatt)

OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel u. a. 2007

REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel u. a. 2008

RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4. A., Bern 2002

STOCKMANN FRANK, 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

WALDBURGER ROBERT, Holding- und Domicilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domicilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, Zürich 1996

65 Das Bundesgericht schliesst dies aus dem Umstand, dass X. keine erlittene Doppelbesteuerung geltend gemacht hat.

66 S. den hier in Abschn. 3 besprochenen Entscheid betr. die DBA-rechtliche Qualifikation des Lohns eines unselbständig-erwerbenden Berufssportlers.

Berichte und Datenbanken

IBFD Tax Treaty Database, Malaysia - Switzerland Income Tax Treaty (Unofficial translation) (1974), www.ibfd.org

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.

UNO-MA, UNO-Musterabkommen, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (Version von 2001), <http://www.un.org/esa/desa/> – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee Background Information – UN Model Convention

Rechtsquellen

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBA-CI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Côte d'Ivoire zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 23.11.1987), SR 0.672.928.91

DBA-CL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Demokratischen Sozialistischen Republik Sri Lanka zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 11.1.1983), SR 0.672.971.21

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-JA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Jamaika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.12.1994), SR 0.672.945.81

DBA-KS, Abkommen zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 12.2.1980), SR 0.672.928.11

DBA-M, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Malaysia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.12.1974), SR 0.672.952.71

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61

DBA-RA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Argentinien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 23.4.1997), SR 0.672.915.41

DBA-RI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indonesien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 29.8.1988), SR 0.672.942.71

DBA-SGP, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 25.11.1975), SR 0.672.968.91

DBA-T, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 12.2.1996), SR 0.672.974.51

DBA-TT, Abkommen zwischen der Schweiz und Trinidad und Tobago zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 1.2.1973), SR 0.672.975.41

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

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

StG BE, SteuerG (vom 21.5.2000), BGS 661.11

StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

Materialien

Botschaft DBA-M, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Malaysia (vom 26.2.1975), BBl 1975 I, 998 ff.

Gesetzgebungs-Agenda 2009/4

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

Inhalt

1	Bund	2.10	Nidwalden
1.1	Ehe- und Familienbesteuerung	2.11	Schaffhausen
1.2	Unternehmenssteuerreform III	2.12	Solothurn
1.3	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien	2.13	St.Gallen
1.4	Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes	2.14	Tessin
1.5	Ausgleich der Folgen der kalten Progression	2.15	Thurgau
1.6	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen	2.16	Uri
1.7	Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)»	2.17	Zug
		2.18	Zürich
1.8	Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)	3	Doppelbesteuerungsabkommen
		3.1	Informationsaustausch
1.9	In der Herbstsession 2009 behandelte Motionen und Initiativen	3.2	Katar
2	Kantone		
2.1	Aargau		
2.2	Appenzell Ausserrhoden		
2.3	Basel-Landschaft		
2.4	Basel-Stadt		
2.5	Bern		
2.6	Freiburg		
2.7	Genf		
2.8	Graubünden		
2.9	Luzern		

* 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 hat einen langwierigen Prozess der Entscheidungsfindung hinter sich und nunmehr ein vorläufiges Ende gefunden. Ein im Dezember 2006 eingeleitetes Vernehmlassungsverfahren zu verschiedenen Besteuerungsmodellen¹ führte zu einem Patt und zur Erkenntnis, dass eine breit abgestützte, grundsätzliche Änderung des heutigen Systems vorerst nicht zu erreichen ist. Offensichtlich kann in absehbarer Zeit kein gesellschaftspolitischer Konsens darüber gefunden werden, wie die Veränderungen in der Gesellschaft im Steuersystem abzubilden sind. Um einen langwierigen und lähmenden Streit zu vermeiden, stellte der Bundesrat einen grundsätzlichen Systemscheid zurück und entschied sich, stattdessen eine Verbesserung der Situation von natürlichen Personen anzustreben, die rasch umzusetzen ist. Da Kinder die grösste finanzielle Belastung für ein Paar und für Alleinerziehende sind, richtete er seinen Fokus auf die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern.

In einem im 1. Quartal 2009 durchgeführten Vernehmlassungsverfahren stiess das Vorhaben des Bundesrats, Familien mit Kindern steuerlich zu entlasten, grundsätzlich zwar auf breite Zustimmung, hinsichtlich der konkreten Lösung ergab sich indessen ein völlig uneinheitliches Meinungsbild.²

Am 20.5.2009 leitete der Bundesrat seine Botschaft zum BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern den eidg. Räten zu.³ Diese haben nunmehr am 25.9.2009 das Gesetz verabschiedet.⁴ Gemäss Antrag des Bundesrats sieht dieses bei der direkten Bundessteuer die Einführung eines sog. Elterntarifs vor. Der entsprechende Tarif, der Ehepaaren und alleinerziehenden Personen gewährt werden soll, geht vom heute geltenden Verheiratetentarif aus; der dabei errechnete Steuerbetrag wird aber zusätzlich um Fr. 250 pro Kind (Antrag des Bundesrats: Fr. 170 pro Kind) reduziert. Die bereits heute bestehenden kinderrelevanten Abzüge (Kinderabzug und Kinderversicherungsprämienabzug) bleiben unverändert. Zudem wird neu ein Abzug für die von der Familie getragenen Kosten der Fremdbetreuung von Kindern eingeführt; bei der direkten Bundessteuer beträgt er max. Fr. 10 000 (Antrag des Bundesrats: Fr. 12 000). Die Kantone werden verpflichtet, einen entsprechenden Abzug auch

im kantonalen Recht einzuführen, wobei sie die Obergrenze jedoch frei festlegen können. Bei der direkten Bundessteuer ist sodann vorgesehen, dass Eltern, die nicht gemeinsam besteuert werden, jedoch das gemeinsame Sorgerecht haben, unter bestimmten Voraussetzungen je die Hälfte des Kinderabzugs geltend machen können.

Neben der steuerlichen Entlastung von Familien mit Kindern wird neu die Tarifautonomie der Kantone bei der Besteuerung der Alleinerziehenden nach deren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wieder hergestellt. Den Kantonen wird damit nicht mehr vorgeschrieben, wie sie Alleinerziehende steuerlich zu belasten haben. Damit wird der vom Bundesgericht gerügte verfassungswidrige Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone beseitigt. Diese bleiben selbstredend weiterhin verpflichtet, die Alleinerziehenden nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern.

Bei unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist, die am 14.1.2010 endet, tritt das BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern am 1.1.2011 in Kraft. Die Kantone haben den Abzug für Kosten der Fremdbetreuung von Kindern innert 2 Jahren seit Inkrafttreten entsprechend den Vorgaben des Bundesrechtes einzuführen oder zu ändern.

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.⁵

1.3 Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien

In Ausführung einer parlamentarischen Initiative, welcher National- und Ständerat trotz ablehnendem Antrag des Bundesrats zugestimmt hatten und die von der Staatspolitischen Kommission des Ständerats (SPK-S) ausge-

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

2 S. dazu Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 1.1, FStR 2009, 237.

3 BBl 2009, 4729.

4 BBl 2009, 6667.

5 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.2, FStR 2009, 150 f.

arbeitet worden war,⁶ haben die eidg. Räte am 12.6.2009 das BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien verabschiedet.⁷ Dieses sieht vor, dass Mitgliederbeiträge und Zuwendungen von den Einkünften der natürlichen Personen bis zu einem bestimmten Gesamtbetrag in Abzug gebracht werden können, wenn die bedachte Partei gewisse Voraussetzungen erfüllt. Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Maximalabzug Fr. 10 000; für die kantonalen Steuern ist der Höchstbetrag im kantonalen Recht festzusetzen.

Der ursprüngliche Antrag, auch Unternehmensspenden von juristischen Personen an politische Parteien zum Abzug zuzulassen, ist im Gesetz nicht mehr enthalten, da solche Spenden unter bestimmten Voraussetzungen bereits als geschäftlich begründeter Betriebsaufwand (sog. Politsponsoring) geltend gemacht werden können.

Die Referendumsfrist ist am 1.10.2009 unbenutzt abgelaufen. Ob das BG bereits auf den 1.1.2010 in Kraft gesetzt wird, ist derzeit noch offen. Nach Inkraftsetzung haben die Kantone ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren anzupassen. Nach Ablauf dieser Frist entfaltet das BG seine Wirkung für alle Kantone. Soweit kantonales Recht noch nicht angepasst worden ist, ist der für die direkte Bundessteuer vorgesehene Maximalabzug auch für das kantonale Recht massgebend.

1.4 Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes

Am 25.6.2008 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer zu Handen der eidg. Räte. Sie ist in der Form einer Sammelbotschaft ausgestaltet und umfasst 2 Teile. Der Teil A («Steuer-gesetz») enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz und legt damit das Fundament der Steuerreform. Der 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 den Teil B zu behandeln. Der Bundesrat strebt die Umsetzung sowohl der im Teil A als auch der im Teil B enthaltenen Reformen an.⁸

In der Frühjahrssession 2009 hat der Nationalrat die Vorlage als Erstrat beraten, wobei er gemäss Antrag seiner

Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N) eine 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 worden ist. Der Ständerat hat die Vorlage in der Sommersession 2009 beraten. Am 12.6.2009 haben beide Räte das BG über die Mehrwertsteuer verabschiedet.⁹ Gegenüber der bundesrätlichen Vorlage enthält dieses folgende Änderungen:

- 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. 150 000 von der Steuerpflicht befreit.
- Wer unternehmerisch tätig ist, kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht, unabhängig von jeder Umsatzgrenze, verzichten, auch wenn beispielsweise in der Aufbauphase noch keine Umsätze erzielt werden.
- Das Optionsrecht für die Versteuerung von ausgenommenen Leistungen wird ausgeweitet. Neu ist die Option in allen Bereichen für jedes Vertragsverhältnis und für die Versteuerung des Verkaufs oder der Vermietung aller 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 sog. fiktiven Vorsteuerabzug beim Kauf von Gegenständen, die für den Wiederverkauf im Inland bestimmt sind, erlaubt.
- Der maximale Jahresumsatz für die Anwendung der Saldosteuerersatzmethode wird von Fr. 3 Mio. auf Fr. 5 Mio. erhöht und die Frist für den Wechsel von der Saldosteuerersatzmethode zur effektiven Abrechnungsmethode auf 1 Jahr verkürzt. Die effektive Abrechnungsmethode muss während 3 Jahren beibehalten werden. Weitere 16 000 Steuerpflichtige können damit von der vereinfachten Abrechnung profitieren.
- Das Gesetz enthält bei der Inlandsteuer keine von der ESTV zwingend verlangten Formvorschriften für MWST-Belege mehr. Wie in den meisten andern Verfahren gilt die Beweisfreiheit. Die Beweisführung über die rechtserheblichen Sachverhalte ist jedoch mit den bisher vorgeschriebenen MWST-Belegen für

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

7 BBI 2009, 4389.

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

9 BBI 2009, 4407.

alle Beteiligten weitaus am einfachsten, weshalb die steuerpflichtige Person gegenüber der leistungserbringenden Person einen gesetzlichen Anspruch auf Ausstellung eines entsprechenden Belegs hat.

- 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 relative Verjährungsfrist zur Festsetzung der Steuerforderung beträgt wie bis anhin 5 Jahre. Nach Unterbrechung dieser Frist durch Kontrollen oder andere auf die Steuerfestsetzung gerichtete schriftliche Erklärungen der ESTV beträgt die Verjährungsfrist neu 2 Jahre. Die absolute Verjährungsfrist wird von 15 Jahren 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 neu vom Eidg. Finanzdepartement periodisch den marktüblichen Verhältnissen angepasst.
- Die Behörden erhalten mehr Spielraum, um Unternehmen in schwieriger Lage die Steuer zu erlassen.

Die Referendumsfrist ist am 1.10.2009 abgelaufen. Damit tritt das neue Mehrwertsteuergesetz grundsätzlich am 1.1.2010 in Kraft. Vorbehalten bleibt das Inkrafttreten von Art. 34 Abs. 3 (Möglichkeit, das Geschäftsjahr als Steuerperiode heranzuziehen) und von Art. 78 Abs. 4 MWSTG (Anspruch auf Durchführung einer Kontrolle), das vom Bundesrat bestimmt werden wird.

Was den Teil B betrifft, so ist der Bundesrat in der Zwischenzeit zur Erkenntnis gelangt, dass aufgrund der veränderten Wirtschaftslage die ursprüngliche Botschaft nicht mehr genügt, um das Geschäft in den eidg. Räten zu behandeln. Er will zwar grundsätzlich an der Einführung eines Einheitssatzes und an der Abschaffung zahlreicher Steuerausnahmen festhalten. Er möchte indessen zusätzliche Möglichkeiten zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer prüfen, wie beispielsweise ein Modell mit 2 Steuersätzen oder einen weniger weit gehenden Verzicht auf Ausnahmen. Gemäss Beschluss vom 14.10.2009 will er den eidg. Räten entsprechende Anträge mit einer Zusatzbotschaft unterbreiten.¹⁰ Dementsprechend ersuchte er die WAK-N, den Teil B der Botschaft vorerst nicht zu behandeln.

1.5 Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Am 25.9.2009 haben die eidg. Räte eine Änderung des BG über die direkte Bundessteuer betr. Ausgleich der kalten Progression verabschiedet.¹¹ Während nach bisherigem Recht bei den Einkommenstarifen und -abzügen der direkten Bundessteuer die kalte Progression jeweils periodisch, nach seit dem letzten Ausgleich um mind. 7 % aufgelaufener Teuerung, ausgeglichen wurde, soll neu der Ausgleich jährlich erfolgen. Der Bundesrat wollte gemäss seiner Botschaft¹² an einem periodischen Ausgleich festhalten, allerdings bereits bei einer kumulierten Teuerung von mind. 3 %. Diesem Antrag folgten die eidg. Räte indessen nicht und entschieden sich für einen jährlichen Ausgleich. Zudem ist vorgesehen, dass der Postnumerando-Tarif auch bei Kapitalleistungen aus Vorsorge zur Anwendung gelangt.

Bei unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist, die am 14.1.2010 endet, tritt die Änderung am 1.1.2011 in Kraft.

1.6 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 die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden. Am 23.1.2009 reichte auch der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden eine Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») ein.

Mit Botschaft vom 18.9.2009¹³ beantragt der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnt auch einen Gegenvorschlag ab. Seiner Auffassung nach ist ein steuerlich privilegiertes Bausparen weder ein effektives noch ein effizientes Mittel zur Förderung von selbstgenutztem Wohneigentum. Sodann beständen mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Zudem hät-

10 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 14.10.2009), www.efd.admin.ch/00468/index.html?msg-id=29507&lang=de.

11 BBI 2009, 6665.

12 S. BBI 2009, 1657, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25688.

13 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.9.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112.

te das Bausparen negative volkswirtschaftliche Auswirkungen und würde das geltende Steuerrecht verkomplizieren.

1.7 Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steurgerechtigkeits-Initiative)»

Am 6.5.2008 wurde die sog. Steurgerechtigkeits-Initiative in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs eingereicht. Sie sieht einerseits Mindeststeuersätze für höhere Einkommen und Vermögen und andererseits das Verbot von degressiven Steuertarifen vor. Namentlich soll der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern zusammen für alleinstehende Personen mind. 22 % auf dem Teil des steuerbaren Einkommens betragen, der Fr. 250 000 übersteigt. In gleicher Weise soll für alleinstehende Personen der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Vermögenssteuern zusammen mind. 5 % auf dem Teil des steuerbaren Vermögens betragen, der Fr. 2 Mio. übersteigt. Für gemeinsam veranlagte Paare und für alleinstehende Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, können die Betragsgrenzen erhöht werden. Auch sollen die Folgen der kalten Progression periodisch ausgeglichen werden.¹⁴

Mit Botschaft vom 6.3.2009 lehnt der Bundesrat diese Initiative ohne Gegenvorschlag ab.¹⁵ Nach seiner Auffassung stellt die Initiative die kantonale Souveränität in Steuerbelangen und damit den Steuerwettbewerb in Frage. Die Annahme der Initiative würde nicht nur die Niedrigsteuernkantone, sondern alle Kantone betreffen. Je nach gesetzlicher Umsetzung der Initiative wären auch tiefe und mittlere Einkommen direkt von der Initiative betroffen. Denn im Zuge der Umsetzung der Initiative könne Druck entstehen, die Steuertarife auch für Steuerpflichtige unterhalb der Einkommensgrenze anzupassen sowie die Sozialabzüge zwischen den Kantonen zu harmonisieren. Der Handlungsspielraum der Kantone würde dadurch massiv eingeschränkt. Zudem würde sich die Annahme der Initiative negativ auf die Standortattraktivität des Landes auswirken.

Die Beeinträchtigung der Dynamik des Steuerwettbewerbs würde zudem die Vorteile des Steuerwettbewerbs schmälern. Ausserdem bestehe die Gefahr, dass der Steuerwettbewerb durch einen Angebotswettbewerb ersetzt

werde. Ein solcher würde sich bezüglich Effizienz und Transparenz negativ auf die Schweizer Volkswirtschaft auswirken.

1.8 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen¹⁶ auch eine Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung ein. Diese Initiative will Rentnerinnen und Rentnern das Recht einräumen, den Eigenmietwert nicht mehr zu versteuern. Im Gegenzug könnten diese Personen die mit dem Wohneigentum verbundenen Schuldzinsen steuerlich nicht mehr geltend machen. Gemäss der Initiative sollen jedoch die jährlichen Unterhaltskosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 4000 sowie die Kosten für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz und der Denkmalpflege dienen, vollumfänglich abzugsberechtigt bleiben.

Zur Frage der Wohneigentumsbesteuerung haben die eidg. Räte bereits vor längerer Zeit eine Motion gutgeheissen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, eine Vorlage mit dem Ziel auszuarbeiten, die Besteuerung des Eigenmietwerts des selbst bewohnten Wohneigentums auf allen Stufen aufzuheben. Die Schuldzinsen sowie die Unterhaltskosten sollen dabei in beschränktem Ausmass weiterhin abzugsfähig bleiben. Weitere Motionen wurden im laufenden Jahr eingereicht.

Am 17.6.2009 hat der Bundesrat zur Frage der Eigenmietwertbesteuerung einen Grundsatzentscheid gefällt. Er lehnt eine fakultative Befreiung von der Eigenmietwertbesteuerung, beschränkt auf Rentnerinnen und Rentner, wie das von der Volksinitiative verlangt wird, ab, anerkennt jedoch einen Handlungsbedarf. Mit einem indirekten Gegenvorschlag will er die Besteuerung des Eigenmietwerts für alle Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer aufgeben und im Gegenzug die bisherigen Abzugsmöglichkeiten auf 2 Ausnahmen beschränken. Künftig sollen nur noch Hypothekarzinsen bei Ersterwerb sowie qualitativ hochwertige Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen steuerlich berücksichtigt werden. Der Bundesrat hat das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten.¹⁷

14 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.8, FStR 2008, 239.

15 BBI 2009, 1907, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=25692.

16 S. Abschn. 1.6.

17 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.6.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=27483.

1.9 In der Herbstsession 2009 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- keine Folge gegeben:
 - Standesinitiativen der Kantone Zürich, Bern und Basel-Stadt zum Übergang zur Individualbesteuerung;
 - Standesinitiativen der Kantone Zürich, St.Gallen und Wallis zur Ausgestaltung der Ehepaar- und Familienbesteuerung;
 - drei parlamentarischen Initiativen zur Ausgestaltung der Ehepaar- und Familienbesteuerung;
 - einer parlamentarischen Initiative zur steuerlichen Entlastung von eigenverantwortlichen Familien;
 - Standesinitiativen der Kantone St.Gallen und Glarus zur Wiedereinführung von Ausbildungsabzügen;
 - einer parlamentarischen Initiative betr. Abzugsberechtigung von Weiterbildungs- und Umschulungskosten;
- abgelehnt:
 - eine Motion für die Einführung eines Kindertarifs;
 - eine Motion betr. Wohnsitzpflicht der Angehörigen des Zoll- und Grenzschutzpersonals gemäss Zollvertrag mit dem Fürstentum Liechtenstein;
- angenommen:
 - eine Motion betr. Domizilbesteuerung für pensionierte Zoll- und Grenzschutzangehörige mit Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein;
 - eine Motion betr. korrekte steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten;
 - eine Motion betr. Entrümpelung des BG über die direkte Bundessteuer bezüglich der Bestimmungen zur früheren Vergangenheitsbesteuerung.

Der Ständerat hat:

- keine Folge gegeben:
 - Standesinitiativen der Kantone St.Gallen und Glarus zur Wiedereinführung von Ausbildungsabzügen;
 - einer parlamentarischen Initiative betr. Abzugsberechtigung von Weiterbildungs- und Umschulungskosten;
- abgelehnt:
 - eine Motion betr. steuerliche Gleichbehandlung beruflicher Bildungs- und Weiterbildungskosten;
 - eine Motion zum Ausbildungsabzug;
 - eine Motion zur Steuereffizienz im Gebäudesanierungsbereich;

- angenommen:
 - eine Motion betr. korrekte steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Regierungsrat hat am 24.6.2009 die Botschaft für eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen, mit der ausschliesslich Anpassungen ans StHG vorgenommen werden. Die Revision kann auf dem Dekretsweg erfolgen und bedarf deshalb nur einer Lesung im Parlament. Insbesondere sind Anpassungen an folgende Bundesrechtsänderungen vorgesehen:

- Unternehmenssteuerreform II¹⁸ (Inkraftsetzung: 1.1.2011);
- Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige¹⁹ (Inkraftsetzung: 1.1.2010);
- Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung²⁰ (Inkraftsetzung: 1.1.2010);
- kollektive Kapitalanlagen²¹ (Inkrafttreten: 1.1.2010);
- Abschaffung der Dumont-Praxis²² (rückwirkende Inkraftsetzung: 1.1.2009).

Das Parlament wird Ende Oktober 2009 über die Teilrevision entscheiden.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Kantonsrat hat am 14.9.2009 die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes in 2. Lesung verabschiedet. Beschlossen wurden insbes. folgende Massnahmen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs;
- Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen für Verheiratete von Fr. 3800 auf Fr. 4000 und für Alleinstehende von Fr. 1900 auf Fr. 2000 sowie für Kinder von Fr. 600 auf Fr. 1000;

18 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

19 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

20 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

21 BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagen-gesetz) (vom 23.6.2006), SR 951.31.

22 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

- Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 10 % der Nettoerwerbseinkünfte, mind. Fr. 2400 und höchstens Fr. 5000;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge für Verheiratete von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000, für Alleinstehende von Fr. 60 000 auf Fr. 75 000 und für Kinder von Fr. 20 000 auf Fr. 25 000;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs für Vermögen über Fr. 250 000 von 0,6 ‰ auf 0,55 ‰ einfache Steuer;
- Anpassungen an geändertes Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II,²³ Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,²⁴ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,²⁵ Gaststaatgesetz;²⁶
- Überführung der Ordnungsbestimmung über die Gleichstellung der Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen mit den Unterhaltskosten für Liegenschaften in das Gesetz;
- Nachvollzug der Abschaffung der Dumont-Praxis;²⁷ die Dumont-Praxis wurde auf Verordnungsebene bereits per 1.1.2009 aufgehoben;
- Senkung der einfachen Steuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen von 1,6 % auf 1 %;
- Einführung einer proportionalen Steuer von 1 % (einfache Steuer) des Gewinns der kollektiven Kapitalanlagen;
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage, um Inkassodienstleistungen für Dritte (Kanton, Gemeinden etc.) anbieten zu können;
- Aufhebung der Bestimmung über die Bekanntgabe der letzten steuerbaren Faktoren.

Die Vorlage untersteht dem fakultativen Referendum. Die Referendumsfrist läuft am 17.11.2009 ab. Unter Vorbehalt des Referendums tritt die Teilrevision grundsätzlich per 1.1.2010 in Kraft. Teile der Unternehmenssteuerreform II treten analog den Bundesbestimmungen

per 1.1.2011 in Kraft. Der Wortlaut der Vorlage kann im Internet eingesehen werden.²⁸

2.3 Basel-Landschaft

Die Teilrevision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, welche steuerliche Entlastungen und Vereinfachungen bringt,²⁹ wurde vom Landrat am 7.5.2009 beschlossen und in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 angenommen.

Das Gleiche gilt für die vom Landrat am 25.6.2009 gutgeheissene Änderung des Steuergesetzes, welche die auf Bundesebene beschlossene Unternehmenssteuerreform II³⁰ umsetzt – inklusive der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer auf Kantonsebene. Für die Baselbieter Gemeinden ist diese Anrechnung hingegen fakultativ. Die Gesetzesänderung wurde in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 angenommen.

2.4 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat am 21.4.2009 einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes überwiesen. Hauptpunkt der Vorlage bildet die Umsetzung der vom Bund beschlossenen Unternehmenssteuerreform II³¹ (allerdings ohne Teilbesteuerung der Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen und ohne Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer). Die Gesetzesvorlage sieht des Weiteren die Übernahme der bundesrechtlichen Vorgaben zur vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen und zur straflosen Selbstanzeige,³² die Abschaffung der Dumont-Praxis³³ und die Anpassung verschiedener Bestimmungen an das Gaststaatgesetz³⁴ vor. Vorgeschlagen wird mit dem Gesetzesentwurf schliesslich die Möglichkeit der Amtshilfe an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden anderer Kantone sowie die Vorverlegung des Fälligkeitstermins für den Bezug der periodischen Steuern vom 31.5. auf den 31.3. des der Steuerperiode folgenden Kalenderjahrs.

23 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

24 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

25 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

26 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

27 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

28 S. www.ar.ch – Amtsblatt Nr. 38 (vom 18.9.2009), S. 1212 ff.
29 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.3, FStR 2008, 315.

30 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

31 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

32 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

33 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

34 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

Die Wirtschafts- und Abgabekommission (WAK) des Grossen Rats stimmte in ihrem Bericht vom 18.9.2009 den vom Regierungsrat vorgeschlagenen Massnahmen im Wesentlichen zu. Sie hat die Gesetzesvorlage jedoch mit Bestimmungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ergänzt (Teilbesteuerung der Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen des Geschäfts- und des Privatvermögens zu 50 %, bei gleicher Methode wie im Bund). Von der Kommission nicht befürwortet wird die vom Regierungsrat vorgeschlagene Vorverlegung der Steuerfälligkeit. Die Neuerungen sollen je nach Bundesvorgabe per 2010 oder 2011 in Kraft treten. Der Gesetzesentwurf und die Berichte des Regierungsrats und der WAK sind im Internet einsehbar.³⁵

Daneben sind noch diverse Motionen hängig, die der Grosse Rat dem Regierungsrat zwecks Revision des Steuergesetzes überwiesen hat. Die Motion Vitelli vom 7.11.2007 fordert eine Befreiung von der Handänderungssteuer für Wohngenossenschaften. Die Motion Malama vom 21.1.2009 möchte einen jährlichen Ausgleich der kalten Progression. Die Motion Jans vom 6.5.2008 verlangt die Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand. Die Motion Burckhardt vom 3.6.2009 wünscht eine Teilbesteuerung der Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen. Die Motion Frehner vom 3.6.2009 schliesslich fordert die Möglichkeit einer Fristverlängerung für «Tarifkorrektur»-Gesuche bei der Quellensteuer.

Steuerliche Erleichterungen verlangen auch drei Volksinitiativen. Die am 3.7.2009 zustandegekommene SVP-Initiative «Konkurrenzfähige Einkommenssteuern für den Mittelstand im Vergleich zu Baselland (Mittelstandsinitiative)» möchte eine Reduktion der Steuersätze beim Einkommenssteuertarif. Die FDP-Initiative «Milderung der Vermögenssteuer bei Familien und Gewerbe» vom 3.7.2009 wünscht eine Verdoppelung der Freibeträge bei der Vermögenssteuer. Die CVP-Initiative «Milderung der doppelten Besteuerung der KMU» vom 15.8.2009 schliesslich fordert eine Teilbesteuerung der Dividenden nach dem Teilsatzverfahren.

2.5 Bern

Der Regierungsrat hat am 12.8.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rats verabschiedet. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- bei Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen, soll zukünftig der für die direkte Bundessteuer massgebliche höhere Eigenmietwert für die Besteuerung herangezogen werden;

- Aufnahme der Praxis, wonach die Verzugszinspflicht weder durch das Ergreifen eines Rechtsmittels noch durch die Gewährung einer Zahlungserleichterung berührt wird, ins Steuergesetz;
- Einführung des jährlichen Ausgleichs der kalten Progression;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Einführung des proportionalen Gewinnsteuertarifs unter gleichzeitiger Senkung des Steuersatzes auf 3,5 % (einfache Steuer);
- Aufnahme von neuen Bestimmungen zur detaillierteren Regelung des Steuererlasses;
- Umsetzung von Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II,³⁶ Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,³⁷ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,³⁸ Gaststaatgesetz.³⁹

Die vorberatende Kommission hat sich in mehreren Sitzungen mit der Vorlage befasst. Sie möchte weitergehende Entlastungen vornehmen. Insbesondere spricht sie sich für eine deutlich grössere Senkung der Einkommenssteuertarife und für Entlastungen bei der Vermögenssteuer aus. Auf die Einführung eines proportionalen Gewinnsteuertarifs unter gleichzeitiger Senkung des Steuersatzes möchte die vorberatende Kommission hingegen verzichten. Sie sieht – wie vom Regierungsrat vorgeschlagen – den jährlichen Ausgleich der kalten Progression auf den Einkommenssteuertarifen vor. Bei den übrigen Tarifen und Abzügen schlägt sie gegenüber heute aber einen rascheren Ausgleich vor, und zwar bereits bei einer Teuerung von 3 % statt wie bisher erst bei einer solchen von 5 %. Die vorberatende Kommission will dem Grossen Rat die Möglichkeit einräumen, die Entlastungen beim Einkommenssteuertarif erst auf das Jahr 2012 in Kraft zu setzen.

Die 1. Lesung der Steuergesetzrevision 2011 findet voraussichtlich in der Novembersession 2009 statt; die 2. Lesung ist für die Märzsession 2010 geplant. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2011 vorgesehen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁴⁰

35 S. www.steuerverwaltung.bs.ch/stgg-gesetzesmaterialien.htm.

36 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

37 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

38 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

39 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

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

2.6 Freiburg

Der Staatsrat hat am 1.9.2009 eine Teilrevision des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern verabschiedet. Geplant sind insbesondere folgende Massnahmen:

- Erhöhung der Sozialabzüge für Kinder um Fr. 1000 und des maximalen Abzugs für Betreuungskosten pro Kind um Fr. 1500;
- Senkung der Besteuerung der Kapitaleistungen aus Vorsorge um durchschnittlich 10,8 %;
- Senkung der Gewinn- und Kapitalsteuern aller juristischen Personen um 5 %;
- Anpassungen an die geänderte Bundesgesetzgebung: Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,⁴¹ Abschaffung der Dumont-Praxis.⁴²

Die Änderungen sollen am 1.1.2010 in Kraft treten.

2.7 Genf

An der Volksabstimmung vom 27.9.2009 wurde das Gesetz 10 218 angenommen. Die Gewinnsteuer wird damit an die Kapitalsteuer angerechnet, wobei die Reduktion der Kapitalsteuer aber max. Fr. 8500 beträgt. Die Reduktion wird sich auf die Berechnung der kantonalen Zuschläge auswirken, nicht aber auf die Steuer, die zugunsten der Gemeinden erhoben wird. Das Gesetz 10 218 tritt rückwirkend auf den 1.1.2009 in Kraft.

Das vom Grossen Rat am 12.6.2009 erlassene Gesetz über die Besteuerung der natürlichen Personen (Gesetz 10 199) wurde in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 ebenfalls angenommen. Im Wesentlichen geht es um Folgendes:

- Neuordnung der gegenwärtig 5 Gesetze über die Besteuerung der natürlichen Personen (betr. Einkommen und Vermögen) mit diversen Aktualisierungen;
- Einführung eines Stufentarifs bei der Einkommenssteuer anstelle der gegenwärtigen, wenig transparenten mathematischen Formel;
- Ersatz des Doppeltarifs durch einen Einheitstarif mit Vollsplitting;
- Abschaffung des Systems des Rabatts auf der Einkommenssteuer, dafür Einführung eines Abzugs von Fr. 500 bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten und eines Kinderbetreuungskostenabzugs von max. Fr. 4000 pro Kind bis zum Alter von 12 Jahren. Abgesehen von der Tatsache, dass der gegenwärtige zusätzliche Rabatt für die Kinderbetreuung abgeschafft

wird, ist der Abzug der effektiven Kosten nicht mehr auf Einelternfamilien beschränkt. Zudem ist ein Abzug für Familienlasten enthalten (Fr. 9000 im Jahr 2010 und Fr. 10 000 ab dem Jahr 2011). Und schliesslich wird ein degressiver Abzug für alleinstehende AHV-/IV-Rentner und -Rentnerinnen von max. Fr. 10 000 eingeführt und für ein AHV-/IV-Rentnerpaar von max. Fr. 11 500;

- Steuerfreiheit für altrechtliche Renten aus der 2. Säule im Umfang von 20 % (analog zum System bei der direkten Bundessteuer);
- Begrenzung des Abzugs für die Krankenkassen- und Unfallversicherungsprämien auf einen Betrag, der dem Doppelten der durchschnittlichen kantonalen Prämie für die obligatorische Krankenpflegeversicherung (inkl. Unfallversicherung) entspricht, welche vom Bundesamt für Gesundheit pro Altersklasse der Versicherten festgesetzt wird. Derzeit ist der Abzug unbegrenzt;
- Senkung des Selbstbehalts bei den Krankheitskosten von 1 % auf 0,5 % des Nettoeinkommens;
- Begrenzung der kantonalen und kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern auf 60 % des steuerbaren Nettoeinkommens (ab 2011). Findet eine Reduktion statt, so wird diese auf die Vermögenssteuer angerechnet.

Das Gesetz 10 199 sieht eine Koordinationsbestimmung mit dem Gesetz 10 247⁴³ vor, indem es für die Bestimmungen für die natürlichen Personen, die aus der Unternehmenssteuerreform II⁴⁴ herrühren – mit Ausnahme der Bestimmungen über die Milderung der Dividendenbesteuerung und über die dringenden Massnahmen –, die Inkraftsetzung auf den 1.1.2011 vorsieht. Im Übrigen ist geplant, dass das Gesetz 10 199 am 1.1.2010 in Kraft tritt.

2.8 Graubünden

Der Grosse Rat hat am 18.6.2009 die Teilrevision des Steuergesetzes beraten. Die Referendumsfrist ist am 23.9.2009 unbenutzt abgelaufen, sodass die Gesetzesänderungen auf den 1.1.2010 in Kraft gesetzt werden können. 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 %);

41 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

42 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

43 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 2.6, FStR 2009, 244.

44 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

- Reduktion der Vermögenssteuer durch Erhöhung der Steuerfreibeträge (Fr. 63 000 für Alleinstehende, Fr. 126 000 für Ehepaare und Fr. 25 000 für Kinder, für die ein Kinderabzug gewährt wird) sowie Reduktion der Maximalbelastung von 2,25 ‰ auf 1,75 ‰;
- Erhöhung der Kinderabzüge auf Fr. 6000 (Vorschulalter), Fr. 9000 (minderjährig und in Ausbildung) und Fr. 18 000 (in Ausbildung mit auswärtigem Wochenaufenthalt);
- Erhöhung des maximalen Abzugs für die externe Kinderbetreuung von Fr. 6000 auf Fr. 10 000;
- rascherer Ausgleich der kalten Progression: Anpassung schon bei einer Grenze von 3 % (die Indexanpassung auf 103 % wird bereits auf den 1.1.2010 wirksam);
- 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;⁴⁵
- Anpassungen an das harmonisierte Bundessteuerrecht: Unternehmenssteuerreform II⁴⁶ (Inkrafttreten auf 2011), Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,⁴⁷ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,⁴⁸ Gaststaatgesetz.⁴⁹

Die Steuerausfälle werden inkl. des Ausgleichs der kalten Progression für Kanton und Gemeinden auf je Fr. 43 Mio. geschätzt. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵⁰

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. 4,0 % - 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 für Kinder 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 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

45 Bundesrechtliche Vorgabe: BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

46 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

47 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

48 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

49 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

50 S. www.kantonsamtsblatt.ch/amtliches/doks/2009/2392-2426.pdf.

Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gelockert. Die Einschränkung des Steueraufschubs im Verhältnis der ertragsmässigen Gleichwertigkeit des veräussernten Grundstücks zum Ersatzgrundstück wird aufgegeben;

- Anpassungen an das Bundesrecht: Die notwendige Anschlussgesetzgebung in den Bereichen Unternehmenssteuerreform II⁵¹ (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,⁵² Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,⁵³ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,⁵⁴ Gaststaatgesetz⁵⁵ sowie Abzug der Instandstellungskosten für neu erworbene Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis)⁵⁶ wird im kantonalen Recht umgesetzt.

Die Stimmberechtigten haben die Steuergesetzrevision 2011 in der Volksabstimmung vom 27.9.2009 angenommen. Die Änderungen treten 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 wird voraussichtlich am 27.10.2009 die Botschaft für eine Teilrevision des Steuergesetzes an den Landrat verabschieden. Vorgesehen sind im Wesentlichen folgende Massnahmen:

- Senkung des Maximalsteuersatzes bei der Einkommenssteuer von 3 % auf 2,75 %;
- Einführung eines Kinderabzugs von Fr. 3000 für die Eigenbetreuung;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für juristische Personen von 9 % auf 6 %;

51 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

52 BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.6.2006), SR 951.31.

53 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

54 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

55 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

56 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

- Senkung der festen Kapitalsteuer für juristische Personen von 1 ‰ auf 0,1 ‰;
- Ausgleich der kalten Progression;
- Steuerbefreiung der Unternehmensnachfolge und von Zuwendungen an Unternehmensstiftungen;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Gaststaatgesetz,⁵⁷ Unternehmenssteuerreform II,⁵⁸ steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis),⁵⁹ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige.⁶⁰

2.11 Schaffhausen

Die Stimmberechtigten haben am 27.9.2009 sowohl die Volksinitiative «Die Bierdeckel-Steuererklärung»⁶¹ (vergleichbar mit Easy Swiss Tax) als auch die Volksinitiative «Schluss mit der Diskriminierung der klassischen Familie»⁶² (Abschaffung des Kinderbetreuungsabzugs und Umlegung der dadurch erzielten Mehrsteuern auf den Kinderabzug) abgelehnt.

2.12 Solothurn

Der Regierungsrat hat am 30.6.2009 eine Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben. Hauptpunkte der Vorlage bilden die notwendigen Anpassungen an das neue Bundesrecht, insbesondere die Unternehmenssteuerreform II,⁶³ das EMRK-konforme Strafverfahren (Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung),⁶⁴ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige.⁶⁵ Soweit bei der Unternehmenssteuerreform II für die Kantone ein ge-

57 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

58 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

59 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

60 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

61 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 2.11, FStR 2009, 247.

62 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 2.11, FStR 2009, 247.

63 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

64 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

65 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

gesetzgeberischer Freiraum besteht, schlägt der Regierungsrat vor:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung: Wechsel vom Halbsatzverfahren zur Teilbesteuerung analog zur direkten Bundessteuer. Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % sollen im Privatvermögen zu 60 %, im Geschäftsvermögen zu 50 % besteuert werden;
- die Gewinnsteuer soll an die Kapitalsteuer der juristischen Personen angerechnet werden;
- bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit soll der Liquidationsgewinn, der nicht zur Vorsorge verwendet wird, für die Bestimmung des Steuersatzes durch 4 dividiert werden. Vorgesehen ist dabei aber ein Mindestsatz von 4 %.

Die Vorlage enthält ausserdem folgende Neuerungen:

- Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von Fr. 200 bei persönlicher Zugehörigkeit, von Fr. 100 bei nur wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Staatssteuer);
- Angleichung des Einspracheverfahrens für die Staatssteuer an jenes der direkten Bundessteuer;
- Einführung der Lohnmeldepflicht für Arbeitgeber;
- Erfassung von Leistungen aus Lebensversicherungen im Todesfall, die nicht der Einkommenssteuer unterliegen, mit der Erbschaftssteuer;
- Befreiung von erbrechtlichen Zuwendungen und Schenkungen an Eltern von der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Die Vorlage, die auf den 1.1.2011 in Kraft treten soll, rechnet mit Mindererträgen von rd. Fr. 7,6 Mio. für den Kanton und Fr. 9 Mio. für die Einwohnergemeinden. Die Vernehmlassung dauerte bis zum 30.9.2009. Die Ergebnisse werden zurzeit ausgewertet. Weitere Entlastungen im Umfang von Fr. 12 Mio. für den Kanton und von Fr. 14 Mio. für die Gemeinden, die mit der letzten Revision beschlossen worden sind, werden 2012 in Kraft treten.

Ebenfalls am 30.6.2009 hat der Regierungsrat mit einer Verordnungsänderung beschlossen, die Dumont-Praxis auf kantonaler Ebene gleichzeitig mit der direkten Bundessteuer auf den 1.1.2010 aufzuheben.⁶⁶

Die Volksinitiative des kantonalen Hauseigentümergebietes «Willkommen im Kanton Solothurn – Ja zur steuerfreien Handänderung von selbst genutztem Wohneigentum» will den Erwerb von Grundstücken als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum

von der Handänderungssteuer befreien.⁶⁷ In der Mai-Session hat der Kantonsrat die Initiative abgelehnt. Entgegen dem Antrag des Regierungsrats verzichtet er aber darauf, dem Volk einen Gegenvorschlag zu unterbreiten. Die Volksabstimmung findet am 29.11.2009 statt.

2.13 St.Gallen

Der Kantonsrat hat am 21.4.2009 der von der CVP lancierten Gesetzesinitiative «50 % mehr Kinderabzüge!» zugestimmt⁶⁸ und den von der Regierung unterbreiteten Gegenvorschlag⁶⁹ abgelehnt. Demnach werden die Kinderabzüge erhöht, 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 Referendumsfrist ist am 15.6.2009 unbenutzt abgelaufen. Der entsprechende VII. Nachtrag zum Steuergesetz tritt am 1.1.2010 in Kraft.

Ausserdem hat der Kantonsrat am 3.6.2009 den VI. Nachtrag zum Steuergesetz erlassen. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Änderungen:

- Erhöhung des Abzugs für Kinderfremdbetreuungskosten von max. Fr. 5000 auf max. Fr. 7500;
- Anwendung des reduzierten Einkommenssteuertarifs bereits auf den 1.1.2010 statt wie ursprünglich vorgesehen auf den 1.1.2011;
- rascherer Ausgleich der kalten Progression (Anpassungsvorschlag der Regierung an den Kantonsrat bereits bei einer Änderung des Landesindex der Konsumentenpreise um wenigstens 3 % statt wie bisher 8%);
- Anpassungen an Bundesrecht: Gaststaatgesetz,⁷⁰ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,⁷¹ steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis);⁷²
- Senkung der Bandbreite bei der Grundsteuer von bisher 0,3 ‰ - 1,0 ‰ auf 0,2 ‰ - 0,8 ‰ des massgebenden Grundstückswerts.

Die Referendumsfrist ist am 27.7.2009 unbenutzt abgelaufen. Die Änderungen treten am 1.1.2010 in Kraft.

66 Bundesrechtliche Vorgabe: BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

67 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 2.13, FSr 2009, 159.

68 S. www.sgh.ch – Publikationen & Services – Publikationen – ABI Nr. 19 (vom 4.5.2009), 1309.

69 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 2.14, FSr 2009, 159.

70 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

71 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

72 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

2.14 Tessin

Der Grosse Rat hat am 3.6.2009 eine Senkung des Gewinnsteuertarifs auf 8,5 % des Reingewinns beschlossen. Diese Gesetzesänderung soll ab Steuerperiode 2010 gelten. Gegen die Vorlage ist das Referendum ergriffen worden. Die Volksabstimmung findet am 29.11.2009 statt.

Der Regierungsrat hat zudem entschieden, die Dumont-Praxis⁷³ auf den 1.1.2010 abzuschaffen.

2.15 Thurgau

Das Volk hat an der Abstimmung vom 27.9.2009 die Teilrevision des Steuergesetzes,⁷⁴ die insbesondere die Einführung einer Flat Rate Tax vorsah, abgelehnt.

2.16 Uri

Der Regierungsrat hat die Finanzdirektion beauftragt, ein neues Steuergesetz mit weiteren Steuersenkungen auszuarbeiten. Damit soll die Standortattraktivität des Kantons Uri im Vergleich zu den übrigen Zentralschweizer Kantonen erhöht werden. Das künftige Steuergesetz umfasst eine Totalrevision des Steuergesetzes, des Grundstückgewinnsteuergesetzes und des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. In materieller Hinsicht geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- massvolle Senkung des Einkommens- und Vermögenssteuersatzes;
- Erhöhung des Eigenmietwertabzugs;
- moderate Senkung des Gewinnsteuersatzes;
- Neuregelung des Tarifs der Grundstückgewinnsteuer.

Die Vernehmlassung zur Steuergesetzrevision 2011 wird voraussichtlich Ende 2009 durchgeführt. Das neue Gesetz soll per 1.1.2011 in Kraft treten.

2.17 Zug

Der Kantonsrat hat am 27.8.2009 in 2. Lesung der Entlastung des Mittelstands bei der Einkommenssteuer um bis zu 28 % zugestimmt. Die Entlastung wird durch gezielte Anpassungen bei den entsprechenden Tarifstufen erreicht. Zusätzlich wird die kalte Progression ausgeglichen. Die Referendumsfrist läuft bis zum 3.11.2009. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2010 geplant.

2.18 Zürich

Mit einer am 12.8.2009 verabschiedeten Vorlage beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat eine Steuergesetzrevision zum Nachvollzug der in der Unternehmenssteuerreform II⁷⁵ vorgesehenen Änderungen.

Am 30.9.2009 hat der Regierungsrat eine weitere Vorlage verabschiedet, in der er zu den zwei Referenden mit Gegenvorschlägen von Stimmberechtigten Stellung nimmt, die gegen die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 betreffend Steuerentlastungen für natürliche Personen eingereicht wurden. Der Regierungsrat lehnt beide Gegenvorschläge von Stimmberechtigten ab. Ausserdem beantragt er dem Kantonsrat, einen Gegenvorschlag für teilweise ungültig zu erklären.

Am 30.3.2009 hat der Kantonsrat die Steuergesetzrevision betreffend Steuerentlastungen für natürliche Personen verabschiedet. In dieser Steuergesetzrevision sind, neben dem Ausgleich der kalten Progression, Steuerentlastungen für niedrige und hohe Einkommen, hohe Vermögen und Familien vorgesehen.

In der Folge wurde gegen diese Steuergesetzrevision das Kantonsratsreferendum ergriffen. Zudem wurden, gestützt auf Art. 35 der Kantonsverfassung, zwei Referenden mit Gegenvorschlägen von Stimmberechtigten eingereicht.

Mit dem Gegenvorschlag von Stimmberechtigten «Eine nachhaltige Steuerstrategie» wird zum einen eine im Vergleich zur Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 tiefere Entlastung für hohe Einkommen und zum anderen eine Änderung des Strassengesetzes vorgeschlagen. Gemäss der vorgeschlagenen Änderung des Strassengesetzes sollen die Kosten für die Gemeindestrassen neu aus dem kantonalen Strassenfonds finanziert werden. Damit sollen, so die Begründung des Gegenvorschlags, die Ausfälle kompensiert werden, die den Gemeinden aus der Steuergesetzrevision entstehen.

Der weitere Gegenvorschlag von Stimmberechtigten «Tiefere Steuern für Familien» sieht einen anderen Einkommenssteuertarif vor. Im Vergleich zur Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 sollen die Einkommen im unteren und mittleren Bereich zusätzlich entlastet und die hohen Einkommen mehr belastet werden. Neben dem Verzicht auf eine Entlastung der hohen Vermögen soll zudem der Kinderabzug als Abzug vom steuerbaren Einkommen durch eine Kindergutschrift auf der einfachen Staatssteuer ersetzt werden.

73 Bundesrechtliche Vorgabe: BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

74 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 2.16, FStR 2009, 248 f.

75 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

Die Änderungen, die in den beiden Gegenvorschlägen vorgesehen werden, waren zuvor auch Gegenstand von Minderheitsanträgen, die im Kantonsrat anlässlich der Beratung über die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 abgelehnt wurden.

In seiner Stellungnahme zu den Gegenvorschlägen beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat, zunächst den Gegenvorschlag von Stimmberechtigten «Eine nachhaltige Steuerstrategie» für teilweise ungültig zu erklären, wobei er sich auf ein Rechtsgutachten von Prof. Dr. Felix Uhlmann, Universität Zürich, stützt. Nach diesem Gutachten verletzt der Gegenvorschlag den Grundsatz der Einheit der Materie und weist keinen hinreichenden Sachzusammenhang zur Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 auf. Nach Meinung des Regierungsrats ist der Gegenvorschlag jedoch gültig, soweit er eine im Vergleich zur Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 tiefere Entlastung für hohe Einkommen vorsieht.

Weiter beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat, den Stimmberechtigten zu empfehlen, die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 anzunehmen und den gültigen Teil des Gegenvorschlags «Eine nachhaltige Steuerstrategie» sowie den Gegenvorschlag «Tiefere Steuern für Familien» abzulehnen. Nach Auffassung des Regierungsrats kann nur mit der Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 erreicht werden, dass der Kanton Zürich auch für Steuerpflichtige mit sehr hohem Einkommen und hohem Vermögen im interkantonalen Vergleich wieder konkurrenzfähig wird. Zusätzliche Entlastungen im unteren und mittleren Einkommensbereich, wie sie im Gegenvorschlag «Tiefere Steuern für Familien» vorgesehen werden, sind jedoch nicht angezeigt. Was insbesondere den mittleren Einkommensbereich anbelangt, nimmt der Kanton Zürich im interkantonalen Vergleich schon heute eine sehr gute Position ein. Zudem wird auch die im letzteren Gegenvorschlag vorgesehene Kindergutschrift abgelehnt.

Die Volksabstimmung über die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 und die Gegenvorschläge von Stimmberechtigten findet voraussichtlich im Juni 2010 statt.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Informationsaustausch

Nachdem die Schweiz bis Jahresmitte die Verhandlungen über eine Anpassung der Amtshilfebestimmung in den bestehenden DBA mit Dänemark, Frankreich, Japan, Luxemburg, Mexiko, den Niederlanden, Norwegen und den USA mit der Paraphierung von Protokollen hat ab-

schliessen können,⁷⁶ galt es, die ausgehandelten Abkommensrevisionen so rasch als möglich zu unterzeichnen, um von der «grauen Liste» der OECD gestrichen werden zu können:

- Unterzeichnet wurden die Protokolle mit neun Staaten, nämlich mit *Dänemark* am 21.8.2009, mit *Luxemburg* am 25.8.2009, mit *Frankreich* am 27.8.2009, mit *Norwegen* am 31.8.2009, mit *Österreich* am 3.9.2009, mit *Grossbritannien* am 7.9.2009, mit *Mexiko* am 18.9.2009, mit *Finnland* am 22.9.2009 und mit den *USA* am 23.9.2009.
- Das am 1.6.2007 in Kraft gesetzte Revisionsprotokoll mit *Spanien*, das den Austausch der für die Anwendung des Abkommens sowie für die Durchführung des internen Rechts im Falle von Holdinggesellschaften und bei Betrugsdelikten und dergleichen notwendigen Informationen vorsieht, enthält eine Meistbegünstigungsklausel für den Fall, dass die Schweiz mit einem EU-Staat einen weitergehenden Informationsaustausch vereinbart. Mit der Unterzeichnung der Protokolle mit den EU-Staaten Dänemark, Luxemburg, Frankreich, Österreich und Grossbritannien wurde diese Meistbegünstigungsklausel ausgelöst. Spanien wird deshalb so behandelt, als habe die Schweiz mit diesem Staat eine Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard vereinbart.
- Mit Dänemark konnte am 22.9.2009 ein Briefwechsel betreffend die Ausdehnung des Protokolls vom 21.8.2009 auf die Färöer-Inseln unterzeichnet werden.
- Schliesslich wurde mit Katar am 13.8.2009 ein neues Abkommen paraphiert, das ebenfalls eine Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard enthält (vgl. zu diesem Abkommen Abschn. 3.2 hiernach).

Damit konnte das erste Zwischenziel (Unterzeichnung von mind. 12 Abkommen mit einer Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard) erreicht werden. Die Schweiz figuriert nun nicht mehr auf der «grauen Liste» der OECD.

Ausserdem wurden mit weiteren Staaten Verhandlungen über eine solche Anpassung der Amtshilfebestimmung geführt. Am 1.7.2009 wurde mit *Polen* ein Protokoll paraphiert. Dieses ist – gleich wie die Vereinbarungen mit Japan und den Niederlanden – noch nicht unterzeichnet worden. Auch mit *Singapur* wurde am 28.8.2009 ein Protokoll paraphiert, doch werden im November 2009 neuerliche Verhandlungen über eine Ausweitung des Kreises

76 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 3, FSr 2009, 250.

der zu revidierenden Abkommensbestimmungen aufgenommen.

Mit *Belgien, Deutschland, Italien* und *Südafrika* sind Verhandlungen im Gang, und mit weiteren Staaten ist die Aufnahme von Verhandlungen terminiert worden.

3.2 Katar

Bisher bestand zwischen der Schweiz und Katar kein DBA. Am 24.9.2009 konnte nun der am 7.2.2009 paraphierte und in der Folge durch ein am 13.8.2009 paraphiertes Protokoll ergänzte Entwurf für ein Einkommenssteuerabkommen unterzeichnet werden.

Das Abkommen folgt formal weitgehend dem Musterabkommen der OECD. Aufgrund des Fehlens eines umfassenden Steuersystems in Katar enthält es jedoch gewisse Sonderregeln, bspw. in Bezug auf die Ansässigkeit. Diesbezüglich wurden für in Katar bzw. in der Schweiz ansässige Personen unterschiedliche Kriterien festgelegt. So gelten als in Katar ansässig natürliche Personen, die dort ihren ständigen Wohnsitz, ihren Lebensmittelpunkt oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie Gesellschaften oder andere juristische Personen, die dort errichtet worden sind oder ihre tatsächliche Geschäftsleitung in Katar haben. Der Begriff der in einem Vertragsstaat ansässigen Personen schliesst auch Pensionsinstitutionen sowie die nach öffentlichem Recht errichteten staatlichen Einrichtungen, einschliesslich der Staatsfonds, ein.

Bauausführungen und Montagen sowie damit im Zusammenhang stehende Überwachungstätigkeiten begründen eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 6 Monate übersteigt. Die Montage von durch das Unternehmen hergestellten oder gelieferten Maschinen oder Ausrüstungen stellt jedoch ungeachtet der Dauer dieser Montage keine Betriebsstätte dar. Im Weiteren gelten Versicherungsaktivitäten (mit Ausnahme der Rückversicherung) als Betriebsstätte.

Für Dividenden wurden unterschiedliche Steuersätze vereinbart, nämlich 0 % für Dividendenzahlungen an den anderen Staat oder an öffentliche Einrichtungen dieses Staates, 5 % für Dividendenzahlungen an Gesellschaften bzw. 10 % für Dividendenzahlungen an natürliche Personen aus Beteiligungen ab 10 % und 15 % in den übrigen Fällen.

Für Zinsen und Lizenzgebühren steht das ausschliessliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu.

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit können nicht nur dann im Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn eine feste Einrichtung vorliegt, sondern auch bei einem Aufent-

halt von mehr als 183 Tagen innerhalb einer Zwölfmonatsperiode.

Weil aus dem Ausland stammende Ruhegehälter in Katar nicht besteuert werden, wurde das Besteuerungsrecht zwecks Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung dem Quellenstaat zugewiesen.

Katar vermeidet die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode. Die Schweiz wendet wie üblich die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt an und gewährt für in Katar an der Quelle besteuerte Dividenden die pauschale Steueranrechnung. Eine solche Anrechnung ist auch für aus Katar stammende Ruhegehälter vorgesehen.

Die Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard, ist sachlich jedoch auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt.

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
Prof. 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 (ab 2010: CHF 416) pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 200__/1 Ausgabe 2010/1

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:
