

Rechtsprechung im Jahr 2001 (1. Teil)

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

Inhalt**

- 1 **Vorbemerkung**
- 2 **Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung**
- 3 **Einkommensteuerliche Behandlung von Opfern von Anlagebetrügern**
- 4 **Bonuszahlungen an Arbeitnehmer im internationalen Verhältnis**
- 4.1 **Besteuerungsrecht für Bonuszahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz für im Ausland erbrachte frühere Arbeitsleistungen**
- 4.2 **Bonuszahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht im Ausland für früher in der Schweiz erbrachte Arbeitsleistungen**
- 5 **Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis**
- 6 **Vorsorge Selbständigerwerbender: Verhältnis zwischen «grosser» Säule 3a und 2. Säule**

Literatur

1 Vorbemerkung

Auch im Jahr 2001 ist wieder eine grosse Zahl von besprechungswürdigen Gerichtsentscheiden ergangen bzw. publiziert worden. In diesem Beitrag kann naturgemäss nur eine Auswahl behandelt werden. Trotzdem muss aus Platzgründen eine Zweiteilung erfolgen. Während in dieser Ausgabe – neben einem Entscheid zum Einfluss der Bundesverfassung auf das Steuerrecht – Entscheide zu Sachverhalten im Bereich natürlicher Personen ausserhalb des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit dargestellt und kommentiert werden, finden in der nächsten Nummer ausgewählte Urteile im Bereich des Unternehmungssteuerrechts Berücksichtigung. Gleich wie in der Rechtsprechungsübersicht 2000¹ werden auch hier die Sachverhalte nur insoweit wiedergegeben, als sie für das Verständnis der Entscheide und der dazu gemachten Ausführungen notwendig sind.

2 Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung²

Sachverhalt

Eine im Kanton Basel-Stadt domizilierte Vorsorgeeinrichtung mit Liegenschaftsbesitz im Kanton Aargau wurde dort zu einer nur von steuerbefreiten juristischen Personen erhobenen Grundsteuer von 2 Promille des amtlichen Werts herangezogen, wobei der so ermittelte Steuerbetrag mit dem Staats- und Gemeindesteuerfuss multipliziert wurde. Vor den kantonalen Instanzen war die Auslegung des kantonalen Steuergesetzes bezüglich der Zulässigkeit der Erhöhung des Steuerbetrags durch Anwendung des Staats- und Gemeindesteuerfusses strittig.

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

** Der Verfasser dankt lic. iur. Roland Burkhalter für seine Mitarbeit.

1 FStR 2000 151 ff.

2 Entscheid des Bundesgerichts vom 24. Februar 2000 in StE 2001 A 21.16 Nr. 7.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hat entschieden, dass von der Beschwerde führenden Vorsorgeeinrichtung überhaupt keine Grundsteuer erhoben werden dürfe.

Das Bundesrecht (BVG 80 III) eröffne zwar Kantonen und Gemeinden die Möglichkeit, von den gemäss BVG 80 II steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen Grundsteuern, insbesondere Handänderungsteuern und Liegenschaftssteuern vom Bruttowert der Liegenschaften, zu erheben. Diese Ermächtigung stehe jedoch unter dem Vorbehalt des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung, wie er aus aBV 4 abgeleitet worden und in nBV 127 II festgehalten ist. Eine kantonale Ordnung, die einzig die bei den direkten Steuern befreiten juristischen Personen der Liegenschaftsteuer unterwerfe, verstosse gegen diesen Grundsatz und sei deshalb verfassungswidrig.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

In grundsätzlicher Hinsicht ist diesem Urteil zu entnehmen, dass BV 127 II trotz seiner systematischen Einordnung in der Verfassung im Kapitel Finanzordnung nicht nur für die Bundessteuern, sondern auch für die kantonalen Steuern gilt. Die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind somit auf allen Steuerhoheitsebenen nicht aus dem allgemeinen Gleichheitsgebot (BV 8) abzuleiten, sondern es ist hierfür einzig auf BV 127 II abzustellen. In der Lehre wird die Frage des Geltungsbereichs von BV 127 II kontrovers beantwortet³.

Das Bundesgericht hat klargestellt, dass es unzulässig ist, einzelne Kategorien von Steuerpflichtigen, die aus rechtlichen Gründen von einer bestimmten Steuerart oder von bestimmten Steuerarten befreit sind, einer besonderen – auf diesen Kreis der Steuerpflichtigen beschränkten – Steuer zu unterwerfen. Interessant wird sein, ob das Bundesgericht unter der neuen Bundesverfassung den Grundsatz der Unzulässigkeit von Sondersteuern für einen bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen auch auf Fälle ausdehnen wird, in denen die faktische Nichtbesteuerung oder eine sehr tiefe Besteuerung

nach den allgemeinen Regeln dazu führt, dass kantonale Steuerordnungen Minimalsteuern auf Grundbesitz oder auf dem Umsatz erheben, oder ob es solche Sondersteuern in gewissen Schranken⁴ weiterhin zulässt.

3 Einkommensteuerliche Behandlung von Opfern von Anlagebetrüchern⁵

Sachverhalt

Der Inhaber einer Einzelfirma «C.Portfolio Management» trat als Vermögensverwalter auf und ging nach dem sog. «Schneeballsystem» vor. Er wies gegenüber seinen Anlegern überhöhte Gewinne aus, die er gar nicht erzielt hatte. Anleger, die ihre «Gewinne» und das investierte Kapital zurückverlangten, erhielten, so lange dies möglich war, entsprechende Auszahlungen. Diese wurden aus von anderen Anlegern stammenden Geldern finanziert.

Gewisse Anleger verzichteten jedoch auf die Auszahlung der ihnen gutgeschriebenen Beträge und stellten diese dem Vermögensverwalter weiterhin zur Verfügung. Da die «C.Portfolio Management» nur einen geringen Teil der ihr anvertrauten Gelder überhaupt angelegt hatte, stand von vornherein fest, dass dieses System zusammenbrechen musste. Der Zeitpunkt dieses Zusammenbruchs hing einzig von der Höhe des Neuzuflusses von Geldern, vom Anteil der von den Anlegern zur Auszahlung verlangten Beträge sowie vom Umfang, in dem der Firmeninhaber Gelder zur Befriedigung privater Bedürfnisse verwendete, ab.

Strittig war die einkommensteuerrechtliche Behandlung der «Gewinnanteile», die von den Anlegern nicht bezogen wurden und die als Folge der unausweichlichen Insolvenz des Anlagebetrügers gar nie zur Auszahlung gelangten⁶. Die Steuerbehörden erfassten bei Anlegern auch die gutgeschriebenen, jedoch zunächst nicht bezogenen und später verlorenen «Gewinne» mit der Einkommensteuer. Entscheidende Frage war, ob das Einkommen überhaupt realisiert wurde.

3 Für die ausschliessliche Geltung von BV 127 II für die Bundessteuern trat REICH M., Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilhaber, Zürich 2000, S. 26 ein, während HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern u.a. 2001, § 4 Rz 55 ff. in ihrer gegenteiligen Auffassung vom Bundesgericht bestätigt wurden.

4 Vgl. beispielsweise die Entscheide des Bundesgerichts vom 12. November 1999 in StR 55 (2000) 105, vom 10. April 1997 in StE 1997 B 71.64 Nr. 3, vom 4. November 1995 in StE 1997 A 24.44.4 Nr. 1, vom 22. März 1995 in StR 50 (1995) 555 und vom 24. Juni 1988 in ASA 58 (1989/90) 58.

5 Entscheid des Bundesgerichts vom 24. Juli 2001 in StE 2001 B 21.1 Nr. 10.

6 Vor Bundesgericht nicht mehr strittig war, dass es sich bei den gutgeschriebenen Beträgen trotz der in den ausgestellten Bescheinigungen verwendeten Bezeichnung der «Gewinne» als «Kapitalgewinne» um Vermögenserträge i.S.v. DBG 20 und nicht um steuerfreie Kapitalgewinne gemäss DBG 16 III handelte.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst bestätigt das Bundesgericht den Grundsatz, wonach (ausserhalb der selbständigen Erwerbstätigkeit) Einkommen dann realisiert ist, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufließen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Daraus wird abgeleitet, dass bei Ertrag aus Kapitalvermögen auf den Zeitpunkt abgestellt wird, in welchem die Leistung fällig wird. Dabei wurde allerdings bereits in der früheren Rechtsprechung der Vorbehalt gemacht, dass die Erfüllung durch den Schuldner nicht als unsicher erscheinen darf⁷.

Im Folgenden wendet das Gericht diesen Grundsatz auf den Beschwerdeführer an und stellt fest, dass dieser im massgeblichen Zeitpunkt über seine Forderung tatsächlich verfügt hat, indem er sich entschlossen hat, sein Kapital inkl. den ihm gutgeschriebenen «Gewinnanteil» nicht zurückzufordern, sondern im Sinne des Verwaltungsauftrags mit der fraglichen Einzelfirma erneut zu investieren. Von einer Unsicherheit der Forderungserfüllung im massgeblichen Zeitpunkt (31. Dezember 1996) könne nicht ausgegangen werden, weil zu jenem Zeitpunkt damit hätte gerechnet werden können, dass eine Auszahlung erfolgt wäre. Das Bundesgericht misst auch dem Umstand Bedeutung bei, dass der Beschwerdeführer am 24. Februar 1997 dem Anlagebetrüger erneut Gelder anvertraut hat und leitet daraus ab, dass auch der Beschwerdeführer davon ausging, dass die Erfüllung seiner ursprünglichen Forderung (inkl. «Gewinnanteil» 1996) ca. zwei Monate vorher nicht unsicher gewesen sei.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, die Geschäfte der «C. Portfolio Management» seien unerlaubt und strafbar gewesen, hat das Bundesgericht zurückgewiesen, mit der Begründung, es komme einzig auf die zivilrechtlichen Verhältnisse, nicht aber auf den Rechtsgrund des Erwerbs an. Auch wenn der Erwerbsgrund unter zivil- oder strafrechtlichem Aspekt zu beanstanden sei, sei dies einkommensteuerrechtlich unerheblich.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Ergebnis dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für die Opfer von Anlagebetrügern schmerzhaft, ja geradezu unbillig. Sie haben nicht nur das eingesetzte Kapital und die (vermeintlichen) Gewinnanteile verloren, sondern sie müssen darüber hinaus auf den

«Gewinnen» Einkommensteuern bezahlen. Aus diesem Ergebnis alleine kann jedoch für die sich hier stellenden Fragen der Einkommensrealisierung nichts abgeleitet werden. Das Resultat, mit dem die Anleger konfrontiert sind, kann das Ergebnis der «Kehrseite der Medaille» der Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne – der einkommensteuerrechtlichen Unbeachtlichkeit der privaten Kapitalverluste – sein. Solche privaten Kapitalverluste werden nicht selten auf Vermögenswerten erlitten, die aus früher mit einkommensteuerbelasteten Mitteln finanziert worden sind. Insoweit liegt hier kein Sonderfall vor.

Bevor jedoch die Ebene der privaten Kapitalverluste besprochen werden kann, muss die Vorstufe der Einkommensrealisierung geklärt werden. Und hier weist der vom Bundesgericht beurteilte Sachverhalt Besonderheiten auf.

Das Bundesgericht hat den Sachverhalt einzig aus Sicht des individuellen Anlegers beurteilt und festgestellt, dass dieser sich freiwillig dafür entschieden hatte, die ihm gutgeschriebenen «Gewinnanteile» wieder zu investieren, statt deren Auszahlung zu verlangen. Bis zu einem gewissen Zeitpunkt (über den Inhaber der C. Portfolio Management wurde der Konkurs erst ca. 18 Monate nach dem hier massgebenden 31. Dezember 1996 eröffnet) seien entsprechende Auszahlungsbegehren auch befriedigt worden. Die Tatsache, dass die Auszahlungen nicht aus Gewinnen finanziert wurden (offenbar fielen – soweit die Gelder überhaupt vertragsgemäss verwendet wurden und nicht bloss auf Bankkonten lagen – nur Verluste an), sondern dass für die Auszahlungen Kapital von anderen Anlegern verwendet wurde («Schneeballsystem»), sei für die Beurteilung der Einkommensrealisierung des Beschwerdeführers unbeachtlich.

Unter der Prämisse, dass eine solche eingeschränkte Betrachtungsweise, bezogen auf den einzelnen Anleger und ohne Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse der C. Portfolio Management, zulässig ist, erweist sich das bundesgerichtliche Urteil als folgerichtig⁸.

Zu bedauern ist allerdings, dass das Bundesgericht seine Prämisse der auf den einzelnen Anleger eingeschränkten Betrachtungsweise nicht im Lichte der Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhalts hinterfragt hat. In anderem Zusammenhang⁹ weist das Bundesgericht pointiert darauf hin, dass die Normen über

7 Entscheidungen des Bundesgerichts vom 21. Oktober 1996 in ASA 66 (1997/98) 377, E 4 a; vom 1. November 1991 in ASA 61 (1992/93) 666, E 3 b und vom 6. Februar 1987 in BGE 113 Ib 23, E 2 e.

8 Zu bemerken ist diesfalls einzig, dass die Ausführungen des Gerichts zur Frage der Einkommensteuerfolgen von Zuflüssen aus widerrechtlichem und sittenwidrigem Handeln an der Sache vorbeigehen, weil sich ja nicht der Beschwerdeführer, sondern sein Vertragspartner rechtswidrig verhalten hat.

das Einkommen aus beweglichem Vermögen solche mit wirtschaftlichem Anknüpfungspunkt sind. Berücksichtigt man die ökonomischen Realitäten der C. Portfolio Management, muss festgestellt werden, dass bei einer Gesamtbetrachtung aller Anleger die Forderungen aus den «Gewinnanteilen» nicht hätten befriedigt werden können und deshalb deren Erfüllung zum vornherein unsicher im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung war. Bei dieser Gesamtbetrachtungsweise wäre somit mit Bezug auf die «Gewinnanteile» gar kein Einkommen realisiert worden.

Es ist zu befürchten, dass es auch in Zukunft Anlagebetrüßern gelingen wird, in der Schweiz steuerpflichtige Personen anzulocken und sie dazu zu bewegen, «Gewinne» nicht zu beziehen, sondern erneut zu investieren. Sollte sich dazumal das Bundesgericht erneut mit der Frage der Einkommensrealisierung zu beschäftigen haben, wird hier der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass es die Frage der Zulässigkeit der Einzelbetrachtung dann unter Einbezug der ökonomischen Realitäten, losgelöst vom hier angezeigten Urteil, einer vertieften Prüfung unterzieht.

4 Bonuszahlungen an Arbeitnehmer im internationalen Verhältnis

Zur Frage der Bonuszahlung an Arbeitnehmer im internationalen Verhältnis sind in der Berichtsperiode zwei Entscheide zu «spiegelbildlichen» Sachverhalten publiziert worden. In einem von der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich rechtskräftig entschiedenen Fall erhielten ein vorübergehend in London tätig gewesener und sodann in die Schweiz zurückgekehrter Kadermitarbeiter einer Bank sowie seine bei der gleichen Bank angestellte Ehefrau eine Bonuszahlung¹⁰ für die in London ausgeübte Tätigkeit, während in einem vom Bundesgericht beurteilten Fall ein vorübergehend in der Schweiz tätig und anschliessend nach London zurückgekehrter Arbeitnehmer¹¹ von seinem schweizerischen Arbeitgeber eine Bonuszahlung erhielt. In beiden Fällen fielen im Zeitpunkt der Auszahlung des Bonus' Arbeitsort der Leistungsempfänger und Ort der Ansäs-

sigkeit des auszahlenden Arbeitgebers auseinander. Aufgrund der «Spiegelbildlichkeit» der Sachverhalte werden zwar die Bemerkungen zu jedem Urteil separat angebracht; die Schlussfolgerungen aus diesen beiden Urteilen werden hingegen gemeinsam im Anschluss an die Darstellung des zweiten Urteils gezogen.

4.1 Besteuerungsrecht für Bonuszahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz für im Ausland erbrachte frühere Arbeitsleistungen¹²

Sachverhalt

Ein seit August 1996 in London tätiger und am 1. Februar 1998 in die Schweiz zurückgekehrter Kadermitarbeiter einer Bank und seine ebenfalls bei der Bank tätige Ehefrau erhielten im Verlauf des Jahres 1998 Bonuszahlungen für die im Vorjahr bei der englischen Konzerngesellschaft erbrachten Arbeitsleistungen. Den Erwägungen (E 4 b 2. Absatz) kann entnommen werden, dass diese Bonuszahlungen von der schweizerischen Gesellschaft ausgerichtet und an die Konzerngesellschaft in London weiterbelastet wurden.

Umstritten war, ob diese Bonuszahlungen der zürcherischen Einkommensteuer unterworfen werden können. Der Steuerkommissär begründete das schweizerische Besteuerungsrecht u.a. mit der Tatsache der Auszahlung durch die schweizerische Gesellschaft sowie dem Umstand, dass die Bonuszahlungen offenbar in England keiner Besteuerung unterworfen wurden.

Rechtliche Beurteilung durch die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich

Das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich gemäss internem Recht war vor der Rekurskommission nicht mehr bestritten (E 3 b). Das Gericht prüfte einzig, ob Art. 15 des schweizerisch-britischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-UK) der Durchsetzung des internrechtlichen Besteuerungsanspruchs entgegenstand. Dazu wird zunächst festgehalten, dass die Eheleute für die Dauer ihrer Tätigkeit nur in London ansässig waren (E 2 b 1. Absatz).

9 So in Fällen der «indirekten Teilliquidation», jüngst im Entscheid vom 22. Oktober 2001 in StE 2002 B 24.4 Nr. 62, oder bei der Anwendung der sog. «Transponierungstheorie» im Entscheid vom 15. August 2000 in StE 2001 B 24.4 Nr. 57.

Vgl. dazu auch HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, Band II, 9. A., Bern u.a. 2002, § 39 Rz. 116 f. bzw. 120 ff. m.w.H.

10 Neben einer Barzahlung erhielten die Eheleute auch Mitarbeiterbeteiligungen. Die Form der Boni spielt hier keine Rolle, weshalb hier nur von «Bonuszahlungen» die Rede ist.

11 Aus dem Urteil geht nicht ausdrücklich hervor, ob die betreffende Person bereits vor Aufnahme der Tätigkeit in der Schweiz in London gearbeitet hat und somit eine «Rückkehr» i.e.S. vorlag. Dies wird hier aus der Sachverhaltsangabe, wonach es sich um einen englischen Staatsangehörigen handelt, abgeleitet. Die Frage, wo die Arbeit vor dem Zuzug in die Schweiz ausgeübt wurde, ist nicht entscheidungsrelevant.

12 Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2000 in StE 2001 A 32 Nr. 5.

Anschliessend wird geprüft, ob aufgrund der sog. «Monteurklausel» (DBA-UK 15 II) trotz Arbeitsausübung in England ein schweizerisches Besteuerungsrecht gegeben ist. Dies wird verneint und der Schluss gezogen, dass hier das Arbeitsortprinzip gemäss DBA-UK 15 I Anwendung findet, mit der Folge, dass die Schweiz gemäss DBA-UK 22 II die Bonuszahlungen unter Progressionsvorbehalt zu befreien hat, und zwar unabhängig davon, ob darauf in England tatsächlich Steuern erhoben worden sind (E 4).

Bemerkungen

Dem Ergebnis dieses Urteils ist bezüglich des Fehlens des schweizerischen Besteuerungsrechts für die Bonuszahlungen aufgrund des DBA-UK zuzustimmen. Unzutreffend ist jedoch die Aussage der Steuerrekurskommission, das britische Besteuerungsrecht sei deshalb nicht gegeben, weil wegen des Fehlens der in DBA-UK 15 II festgelegten Bedingungen das Arbeitsorts- und nicht das Ansässigkeitsprinzip gemäss DBA-UK 15 I zur Anwendung gelange. Mit dieser Aussage stellt sich das Gericht implizite gegen seine Aussage, wonach die Eheleute während der Zeit ihrer Tätigkeit in London auch dort ansässig gewesen sind. Da die Bonuszahlungen für in Grossbritannien ausgeübte Arbeit ausgerichtet wurden, stellen sie Einkünfte von in Grossbritannien ansässigen Personen für im gleichen Land geleistete Arbeit dar. Sie sind deshalb aufgrund der ersten beiden Halbsätze des ersten Satzes von DBA-UK 15 I im Ansässigkeitsstaat Grossbritannien steuerpflichtig.

An dieser abkommensrechtlichen Lage vermag die Tatsache, dass gemäss internem schweizerischem Steuerrecht Bonuszahlungen einkommensteuerrechtlich erst dann realisiert sind, wenn sie zufließen bzw. wenn darauf ein fester Rechtsanspruch besteht, was im zu beurteilenden Sachverhalt erst nach dem Zuzug in die Schweiz der Fall war, nichts zu ändern. Die Frage der abkommensrechtlichen Qualifikation ist von jener des Realisierungszeitpunkts nach internem Recht streng zu trennen. Dies hat die Steuerrekurskommission auch andeutungsweise erkannt, wenn sie in E 4 b 2. Absatz (zur Frage der Anwendung von DBA-UK 15 II – sog. «Monteurklausel») ausführt: «Im Übrigen wäre sie [die Monteurklausel] aber ohnehin nur anwendbar, wenn die Pflichtigen während ihres Arbeitsaufenthalts in London ihren Wohnsitz in der Schweiz beibehalten hätten [...]». Eine konsequente Weiterführung dieses Gedankens hätte zur Erkenntnis geführt, dass Gleiches auch für das Arbeitsorts-

prinzip gemäss DBA-UK 15 I gilt. Diese Konsequenz wird jedoch nicht gezogen.

Vor dem Hintergrund der soeben dargestellten Rechtslage, wonach es sich bei den Bonuszahlungen abkommensrechtlich um einen rein innerstaatlichen Vorgang in Grossbritannien handelt (Boni für in Grossbritannien geleistete Arbeit an dort ansässige Personen), drängt sich die Frage auf, ob in einem solchen Fall bezüglich dieser Boni überhaupt Raum für die Anwendung des Progressionsvorbehalts bezüglich der im Jahr 1998 in der Schweiz steuerpflichtigen Einkünfte besteht. Diese Frage ist – unter der Prämisse, dass das Gericht die Rechtslage nach internem Recht korrekt angewendet hat – zu bejahen, weil das schweizerische Recht durch das DBA-UK nur insoweit zurückgedrängt wird, als das Abkommen dies vorsieht. DBA-UK 22 VI hält die Zulässigkeit des Progressionsvorbehalts ganz allgemein fest und schränkt ihn nicht auf die typischen Fälle ein, in denen die Schweiz als *Ansässigkeitsstaat* eine Steuerbefreiung zu gewähren hat.

Von der Steuerrekurskommission nicht geprüft, jedoch nach Auffassung des Verfassers durchaus prüfenswert wäre die Frage nach der *Rechtsnatur* des von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsatzes, wonach bei internationalen Sachverhalten¹³ Bonuszahlungen erst im Zeitpunkt des Zuflusses bzw. des Erwerbs eines festen Rechtsanspruchs als realisiert gelten. Dieser Grundsatz wurde nämlich bei internen schweizerischen Sachverhalten aufgestellt. Liegt kein Wohnsitzwechsel des Arbeitnehmers vor, handelt es sich dabei um eine blosser Regel zur zeitlichen Bemessung dieser Einkunftsteile. Erfolgt ein Wohnsitzwechsel in einen anderen Kanton, kommt dem aufgestellten Grundsatz hingegen auch die Bedeutung einer Zuteilungsregel zu, indem jenem Kanton das Besteuerungsrecht zusteht, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Einkommensrealisierung seinen Wohnsitz hatte¹⁴. Weil das StHG keine Normen über die internationale Steuerauscheidung aufstellt und weil DBG 16 III nur für die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke, nicht aber für unselbständig Erwerbstätige, die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts auch für die internationale Steuerauscheidung als massgeblich erklärt, bleibt sowohl auf kantonaler als auch auf internationaler Ebene Raum für eine vom interkantonalen Steuerrecht abweichende Betrachtungsweise. Demgemäss kann durchaus die Auffassung vertreten werden, dass für Bonuszahlungen für eine Erwerbstätigkeit in

13 Die Steuerrekurskommission hat sich möglicherweise diesbezüglich dispensiert gesehen, weil bereits das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Entscheid vom 22. November 1995 (in LOCHER K./MEIER W./VON SIEBENTHAL R./KOLB A., B 15.1 Nr. 28)

im gleichen Sinn entschieden hat; allerdings wurde dieser Frage auch dort nicht vertieft nachgegangen.

14 HÖHN E./MÄUSLI P., Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern u.a. 2000, S. 176 mit einem entsprechenden Beispiel.

einer Periode, in welcher überhaupt kein steuerlicher Anknüpfungspunkt zur Schweiz besteht, dem Grundsatz über den Realisierungszeitpunkt (Zufluss bzw. fester Rechtsanspruch) nicht die Bedeutung einer Ausscheidungsregel zukommt. Dies hätte im zu beurteilenden Sachverhalt zur Folge gehabt, dass die Bonuszahlungen bei den Eheleuten in der Schweiz auch nicht für die Festsetzung des Steuersatzes für die übrigen Einkünfte (Progressionsvorbehalt) hätten herangezogen werden dürfen.

Zuzustimmen ist der Steuerrekurskommission schliesslich in ihren Entscheidungen, wonach es für die Zuteilung des Besteuerungsrechts für die Bonuszahlungen unerheblich ist, ob in Grossbritannien tatsächlich eine Besteuerung erfolgt ist¹⁵, und welche Gesellschaft die Zahlungen geleistet hat¹⁶.

4.2 Bonuszahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht im Ausland für früher in der Schweiz erbrachte Arbeitsleistungen¹⁷

Sachverhalt

C., ein britischer Staatsangehöriger, war vom 1. Juli 1995 bis zum 31. Juli 1996 für die X. in Zürich tätig. Anschliessend meldete er sich nach London ab, um dort eine neue Stelle bei der Y. anzutreten. Im März richtete ihm die X. für das Geschäftsjahr 1996 einen Bonus aus. Die zürcherischen Steuerbehörden erhoben darauf die Quellensteuer, wogegen sich C. zur Wehr setzte. Die Steuerrekurskommission schützte die Auffassung von C. und verpflichtete den Kanton Zürich zur Rückerstattung der Quellensteuer. Das vom kantonalen Steueramt angeforderte Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hingegen bestätigte den Grundsatz, wonach die Quellensteuerpflicht von C. gegeben sei, und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Steuerrekurskommission zurück. C. erhob Verwaltungsgerichtsbeschwerde (für die direkte Bundessteuer) und staatsrechtliche Beschwerde (für die Kantons- und Gemeindesteuern).

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst prüfte das Bundesgericht, ob die Schweiz aufgrund des mit Grossbritannien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-UK) für die Bonuszahlung ein Besteuerungsrecht hatte, obwohl die Auszahlung in einem Zeitpunkt erfolgte, in dem die Schweiz

nicht mehr Ansässigkeitsstaat war (E 3 b). Es hat entschieden, dass bei der Anwendung von DBA-UK 15 der Auszahlungszeitpunkt unerheblich sei, sondern dass auf den Zeitraum abzustellen sei, in dem die Arbeit geleistet wurde. Der Bonus sei für die in Zürich geleistete Arbeit ausgerichtet worden, demzufolge stehe das Besteuerungsrecht der Schweiz zu. Die Tatsache, dass der Bonus (volumenfänglich) der in der Schweiz geleisteten Arbeit zuzurechnen ist, wird aus den Umständen abgeleitet, dass es sich einerseits gemäss dem einschlägigen Reglement der X. um eine «leistungs- und ergebnisorientierte» Entschädigung handelte und dass andererseits die Auszahlung des Bonus durch die X. erfolgte.

Im Weiteren untersuchte das Bundesgericht, ob die Schweiz das ihr gemäss DBA-UK zugewiesene Besteuerungsrecht im Bereich der direkten Bundessteuer auch ausschöpft (E 4). Diese Frage wird mit folgender Begründung bejaht: Die unbeschränkte Steuerpflicht von C. habe am 31. Juli 1996 (Wegzug) geendet. Weil in diesem Zeitpunkt Bestand und Umfang der Bonuszahlung noch nicht feststand, liege ein schweizerisches Besteuerungsrecht nur vor, wenn C. im Zeitpunkt der Auszahlung in der Schweiz der beschränkten Steuerpflicht unterlag.

Das Vorliegen einer beschränkten Steuerpflicht wird vom Bundesgericht bejaht. Für dieses Ergebnis werden drei Begründungsansätze angeführt:

1. DBG 91 setze für das Vorliegen der Quellensteuerpflicht lediglich voraus, dass in der Schweiz Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt worden sei. Nicht erforderlich sei, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Zuflusses des Einkommens noch in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachgehe.
2. Auch DBG 84 II spreche für das Vorliegen einer beschränkten Steuerpflicht, weil diese Norm Einkünfte wie Gratifikationen und Ersatzleistungen aufzähle, die allenfalls erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet werden.
3. Bereits bei der Praxis zum Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt 3 Ziff. 3 e), der «in etwa» dem heutigen DBG 5 I a entsprochen habe, sei nie vorausgesetzt worden, dass sich der beschränkt Steuerpflichtige in der Schweiz aufhalte. Eine steuerbare persönliche Tätigkeit könne ausgeübt werden, ohne dass eine Anwesenheit in der Schweiz erforderlich sei¹⁸.

15 Weil DBA-UK 15 keine sog. «subject-to-tax clause» enthält.

16 Für die Zuteilung des Besteuerungsrechts im Rahmen von DBA-UK 15 (der OECD-MA 15 nachgebildet ist) kommt es darauf an, wer Arbeitgeber ist und nicht, wer physisch die Zahlungen leistet.

17 Entscheid des Bundesgerichts vom 15. Februar 2001 in StE 2001 B 11.2 Nr. 6.

Aus diesen Begründungsansätzen zieht das Bundesgericht den Schluss, es sei unerheblich, dass die Bonuszahlung erst in einem Zeitpunkt ausbezahlt wurde, als der Beschwerdeführer bereits in London wohnte und arbeitete. Die Vergütung gehe direkt auf die im Jahre 1996 in Zürich geleistete Arbeit zurück, «[...] weshalb sie quellensteuerpflichtiges Erwerbseinkommen nach Art. 91 in Verbindung mit Art. 84 Abs. 2 DBG darstellt» (E 4 b letzter Absatz).

Die Frage des im Verfahren zu Doppelbesteuerungsabkommen einschlägigen Rechtsmittels für die Kantons- und Gemeindesteuern lässt das Bundesgericht weiterhin offen und stellt lediglich fest, dass es auf eine staatsrechtliche Beschwerde nicht eintreten würde, weil der Rückweisungsentscheid keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirke. Sollte die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig sein, wäre diese abzuweisen, weil die Quellensteuerordnung des Kantons Zürich nicht entscheidenderheblich von jener des Bundes abweiche.

Bemerkungen

Der Auslegung von DBA-UK 15 durch das Bundesgericht ist insoweit zuzustimmen, dass für die Zuteilung des Besteuerungsrechts einzig massgeblich ist, ob der Bonus für eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit ausgerichtet worden ist, während der Auszahlungszeitpunkt unerheblich ist. Zutreffend ist auch das Ergebnis, wonach die Schweiz aufgrund von DBA-UK 15 – unter der Annahme, dass der Bonus nicht auf eine besondere, im Verlauf der letzten fünf Monate des Jahres 1996 erbrachte Leistung zurückzuführen ist – ein gewisses Besteuerungsrecht geltend machen kann. Anzumerken ist allerdings, dass dieses Ergebnis – unter der vom Bundesgericht gemachten Prämisse, dass für die abkommensrechtliche Beurteilung das Jahr der Auszahlung (1997) massgeblich sei – nicht, wie dies das Bundesgericht getan hat, allein auf DBA-UK 15 I abgestützt werden kann, sondern dass zusätzlich geprüft werden muss, ob nicht gemäss DBA-UK 15 II eine Ausnahme zugunsten des Ansässigkeitsstaates (dies war unbestrittenermassen Grossbritannien) vorliegt. Diese Unterlassung hat jedoch keine materiellen Auswirkungen, weil aufgrund der Tatsache, dass C. für einen schweizerischen Arbeitgeber gearbeitet hat, unabhängig von der Dauer dieser Tätigkeit in der Schweiz das Besteuerungsrecht des Arbeitsorts Schweiz festgehalten ist (DBA-UK 15 II b).

Im Übrigen gibt dieses Urteil sowohl betreffend der Anwendung des DBA-UK als auch betreffend der Begründungsansätze für das Vorliegen einer beschränkten Steuerpflicht nach internem schweizerischem Recht zu erheblichen Bedenken Anlass.

Hinterfragt werden muss zunächst die Begründung des Gerichts, wonach die Schweiz abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht für den Gesamtbetrag der Bonuszahlung beanspruchen kann. Das Bundesgericht lässt nämlich ausser Acht, dass C. im massgeblichen Jahr 1996 nur während 7 Monaten in der Schweiz gearbeitet hat. Aus dem Sachverhalt geht nicht ausdrücklich hervor, dass die beiden Arbeitgeber X. und Y. verbundene Unternehmen sind. Dies ist jedoch aus dem Umstand abzuleiten, dass die Bonuszahlung an die Bedingung eines ungekündigten Arbeitsverhältnisses geknüpft war und die Zahlung von X. an C. tatsächlich erfolgt ist, obwohl dieser bereits für die Y. tätig war¹⁹. Vor diesem Hintergrund hätte das Gericht prüfen müssen, ob der im Jahr 1997 ausgerichtete Bonus für die gesamte Arbeitsleistung im Jahr 1996 oder für die in den ersten sieben Monaten ausgeübte Tätigkeit allein bzw. für in diese Zeitspanne fallende ausserordentliche Leistungen im Einzelfall ausgerichtet wurde. Nur im letzteren Fall weist nämlich das DBA-UK das volle Besteuerungsrecht der Schweiz zu. Im ersteren Fall hätte die Schweiz – unter der Annahme, dass der Bonus nicht auf ausserordentliche Leistungen im Einzelfall, die in den letzten fünf Monaten des Jahres erbracht wurden, entfiel²⁰ – nur einen *Pro-rata-Anspruch* von sieben Zwölftel der gesamten Bonuszahlung. Bei international tätigen Arbeitnehmern ist es nämlich nicht unüblich, dass Boni für ein gesamtes Kalenderjahr unabhängig davon ausgerichtet werden, für welche Konzerngesellschaft der Leistungsempfänger während des entsprechenden Jahres tätig war. Es ist nicht zulässig, allein aus den Tatsachen, dass das Reglement der X. vorsah, dass die Bonuszahlung «leistungs- und ergebnisorientiert» bemessen wird und dass die X. die entsprechende Zahlung vornahm, abzuleiten, dass der Bonus einzig der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit zuzurechnen ist. Welche Konzerngesellschaft die physische Auszahlung von Lohnbestandteilen vornimmt, ist für die Anwendung des DBA-UK und für die DBA-Anwendung generell unerheblich. Massgeblich ist einzig, für welche Gesellschaft die dem Lohn zugrunde liegende Tätigkeit ausgeübt worden ist. Dies entspricht einem international anerkannten Grundprinzip, dass die sog. «Monteurklausel»

18 Als Beleg für diese Aussage wird E 4 b des in ASA 59 (1990/91) 471 publizierten Urteils des Bundesgerichts vom 2. Dezember 1988 angeführt.

19 Dieses Ergebnis wird auch dadurch bestätigt, dass C. im bundesgerichtlichen Verfahren geltend gemacht hat, er habe den Bonus von X. für seine künftige Tätigkeit bei der Y. erhalten.

20 Wäre diese Annahme unzutreffend, könnte die Schweiz überhaupt kein Besteuerungsrecht geltend machen.

in DBA-UK 15 II b (ebenso in OECD-MA 15 II b) durch die Wendung «von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber» auch abkommensmässig verankert ist.

Hinsichtlich der Anwendung des internen schweizerischen Steuerrechts muss festgestellt werden, dass die Begründung für das Vorliegen eines schweizerischen Besteuerungsrechts im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht schwach und widersprüchlich ist.

Zum oben genannten Begründungsansatz (Ziff. 3) des Bundesgerichts, wonach die unter der Geltung des BdBSt entwickelte Gerichtspraxis auch unter dem DBG gilt, muss festgestellt werden, dass der blosser Hinweis, DBG 5 I a «entspreche in etwa»²¹ BdBSt 3 Ziff. 3 e, und der Verweis auf einen zu dieser Bestimmung ergangenen höchstgerichtlichen Entscheid²² diese These nicht ausreichend zu untermauern vermögen. Zum einen wird nämlich dabei ausser Acht gelassen, dass die Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht im Zusammenhang mit der Ausübung einer Tätigkeit bzw. einer Erwerbstätigkeit im BdBSt anders ausgestaltet waren, als sie es im DBG sind. BdBSt 3 Ziff. 1 b bestimmte, dass Personen, die «sich in der Schweiz aufhalten und hier eine Erwerbstätigkeit ausüben», (unbeschränkt) steuerpflichtig waren. Eine zeitliche Mindestdauer des Aufenthalts war hier nicht vorgesehen. Im Weiteren ordnete BdBSt 3 Ziff. 3 e an, dass Personen, «die in der Schweiz eine persönliche Tätigkeit ausüben», der (beschränkten) Steuerpflicht unterlagen. Aus dieser gesetzlichen Ordnung konnte abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber hier nicht versehentlich eine Überschneidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht angeordnet hatte, sondern davon ausgegangen war, dass auch ohne physische Anwesenheit eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt²³. Bei dieser Interpretation enthielt der BdBSt einen dem deutschen Einkommensteuerrecht verwandten sog. «Verwertungstatbestand»²⁴. Das DBG ist jedoch anders gefasst: Die unbeschränkte Steuerpflicht im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit tritt nicht mehr bei jedem Aufenthalt ein, sondern nur noch, wenn dieser Aufenthalt mindestens 30 Tage dauert (DBG 3 III a). Einzig die beschränkte Steuerpflicht im Zusammenhang mit der Ausübung einer Tätigkeit in der Schweiz (DBG 5 I a) ist an keine zeitliche Mindestlimite gebunden. Bei der Anwendung des DBG muss

somit in DBG 5 I a kein «Verwertungstatbestand» mehr hineingelesen werden, um eine Überschneidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu vermeiden. Angesichts dieser geänderten Rechtslage hätte das Bundesgericht seine These, wonach DBG 5 I a eine Rechtsgrundlage ist, um Personen, die sich zur Ausübung der Erwerbstätigkeit nicht physisch in der Schweiz aufhalten, zu besteuern, nicht einzig auf seine Praxis zum BdBSt abstützen dürfen.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Referenz auf den zu BdBSt 3 Ziff. 3 e ergangenen Bundesgerichtsentscheid²⁵ problematisch ist, weil jenem Urteil ein anderer Sachverhalt zugrunde lag. Es ging dort nicht darum, ein nachträgliches Besteuerungsrecht für eine zuvor in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit zu begründen, sondern die betreffende Person hat im massgeblichen Zeitraum aus dem Ausland (Vaduz) Geschäfte für ein schweizerisches Unternehmen vermittelt. Darüber hinaus hat das Bundesgericht auch dort enge Grenzen gesetzt und nicht den vom Bundesgericht im hier besprochenen Urteil wiedergegebenen Rechtssatz aufgestellt, sondern entschieden, dass eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt, wenn auch «[d]ie persönliche Anwesenheit des Steuerpflichtigen in der Schweiz [...] dafür [für die Tätigkeit] nicht immer erforderlich»²⁶ [ist], doch müssen alle *wirtschaftlichen* Anknüpfungspunkte der Tätigkeit in der Schweiz liegen.»²⁷

Zu den oben (Ziff. 1 und Ziff. 2) angeführten Begründungsansätzen (DBG 84 II und DBG 91 als Rechtsgrundlage für die Besteuerung von C.) muss in grundsätzlicher Hinsicht angefügt werden, dass diese Normen für sich alleine kein schweizerisches Besteuerungsrecht begründen können. Sie bestimmen das Steuerobjekt und damit auch die sachliche Bemessung des Einkommens²⁸. Sie greifen jedoch erst, wenn die Vorfrage der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz in positivem Sinn geklärt ist. Die Erhebung einer Steuer setzt nämlich das Vorliegen eines Steuerrechtsverhältnisses voraus. Dazu müssen jedoch die beiden Elemente der subjektiven und der objektiven Steuerpflicht vorliegen²⁹. Ist dies nicht der Fall, muss eine Besteuerung unterbleiben.

21 Vgl. E 4 b 2. Absatz, zweitletzter Satz.

22 Vgl. FN 18.

23 Diese Interpretation war jedoch unter dem BdBSt nicht zwingend; es konnte auch dort die Auffassung vertreten werden, BdBSt 3 Ziff. 3 e beziehe sich einzig auf Grenzgänger und Personen, die nur tageweise in der Schweiz physisch anwesend sind und hier eine persönliche Tätigkeit ausüben. Unter dem BdBSt wurde nämlich von einem steuerlich relevanten Aufenthalt nur dann ausgegangen, wenn die Personen auch hier übernachtet haben.

24 Vgl. § 49 I Ziff. 4 des deutschen EStG.

25 ASA 59 (1990/91) 471.

26 Hervorhebungen durch den Verfasser.

27 ASA 59 (1990/91) 475 E 4 b, 2. Absatz.

28 Vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER (FN 3) § 11 Rz 4 ff., insbesondere Rz 9 f.

29 HÖHN/WALDBURGER (FN 3) § 2 Rz 12.

Mit diesem Befund ist dem vom Bundesgericht gemachten Versuch, DBG 91 und 84 Elemente zu entnehmen, die eine subjektive Steuerpflicht begründen, bereits der Boden entzogen. Dennoch sei noch darauf hingewiesen, dass der vom Bundesgericht aufgestellte Rechtssatz, die Vergütung stelle «quellensteuerpflichtiges Erwerbseinkommen nach Art. 91 in Verbindung mit Art. 84 Abs. 2 DBG»³⁰ dar, krass widersprüchlich und damit rechtswidrig ist. *DBG 84* gilt nämlich einzig für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt, während *DBG 91* nur Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt ins Recht fasst. Weil eine Person nicht gleichzeitig unter beide Kategorien fallen kann, ist eine Kombination dieser beiden Rechtsnormen zwingend ausgeschlossen. Unter der bundesgerichtlichen Prämisse, wonach für den Zeitpunkt der Beurteilung des internen schweizerischen Besteuerungsrechts das Zufließen der Bonuszahlung massgeblich ist, kann einzig *DBG 91* (i. V. m. *DBG 5 I a*) massgeblich sein, weil C. in diesem Zeitpunkt unbestrittenermassen in der Schweiz weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt hatte. Wie erwähnt, vermag jedoch diese Norm zur Begründung eines schweizerischen Steueranspruchs nichts beizutragen, weil sie nur das Steuerobjekt umschreibt. Selbst wenn man der hier vertretenen Auffassung nicht folgen würde und *DBG 91* eine Wirkung sowohl für die subjektive als auch für die objektive Steuerpflicht zuerkennen wollte, müsste festgestellt werden, dass sich dieser Norm keine Hinweise für ein schweizerisches Besteuerungsrecht gegenüber Personen, die sich für die Arbeit nicht in der Schweiz aufhalten, entnehmen lassen. Im Gegenteil: *DBG 91* bezieht sich ausdrücklich nur auf Personen, die in der Schweiz für kurze Dauer, als Grenzgänger oder als Wochenaufenthalter, unselbständig erwerbstätig sind.

Die hier angebrachte Kritik an der Begründung des Bundesgerichts für das Vorliegen eines schweizerischen Besteuerungsrechts muss nicht zwingenderweise zu einer Verneinung eines solchen Besteuerungsrechts führen. Der Verfasser ortet die Ursache für das Ergebnis der fehlenden Rechtsgrundlagen einer Besteuerung an einem anderen Ort, nämlich am Ausgangspunkt der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Nachfolgend wird diese Ursache aufgezeigt und ein Vorschlag unterbreitet, wie im vorliegenden (und in anderen gleich oder ähnlich gelagerten Fällen) ein schweizerisches Besteuerungsrecht sauber aus dem Gesetz abgeleitet werden kann.

Das *Grundproblem* der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt in der *Rechtsnatur* des im internen schweize-

rischen Verhältnis entwickelten Grundsatzes, wonach das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erst im Zeitpunkt des Zuflusses bzw. des Erwerbs eines festen Rechtsanspruchs realisiert werden kann. Das Bundesgericht interpretiert diesen Grundsatz *nicht* als *blosse zeitliche Bemessungsregel*, sondern als *internrechtliche Zuteilungsregel* für das Besteuerungsrecht und schafft damit eine Diskrepanz zu der für die Abkommensanwendung – richtigerweise – gefundenen Ordnung. Für die Anwendung von *DBA-UK 15* wird nämlich nicht auf den Auszahlungszeitpunkt, sondern auf den Zeitraum, für den die Tätigkeit ausgeübt worden ist, welche Anlass für die Bonuszahlung gegeben hat, abgestellt. Das *Schaffen* einer solchen *Diskrepanz* ist jedoch keineswegs zwingend. Wie in den Bemerkungen zu dem unter Ziff. 4.1 besprochenen Urteil ausgeführt und begründet³¹, wäre es mit dem *DBG* durchaus vereinbar, bei internationalen Sachverhalten dem Grundsatz zur Realisierung des Einkommens die blosse Funktion einer zeitlichen Bemessungsregel zuzuerkennen, für die Frage der internrechtlichen Besteuerungsgrundlage hingegen – gleich wie bei der Abkommensanwendung – auf den Zeitraum abzustellen, in dem die Arbeit, für welche die Bonuszahlung erfolgt, ausgeübt worden ist. Bei dieser Betrachtungsweise wäre C. im vorliegenden Fall in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht (*DGB 3*) unterlegen. Der Umfang der Besteuerung hätte ohne gewagte «Auslegungsakrobatik» *DBG 84* entnommen werden können, mit der Folge, dass die Bonuszahlung – allerdings wohl nur *pro rata temporis*³² – mit der Quellensteuer hätte erfasst werden können.

Schlussfolgerungen aus den beiden Urteilen

Bei den als Folge der zunehmenden Internationalisierung der Wirtschaft immer häufiger vorkommenden Transfers von Arbeitnehmern über die Grenze kommt den vorstehend besprochenen Urteilen eine erhebliche Bedeutung zu, die in Zukunft nicht ab-, sondern wohl eher zunehmen wird. Die Entscheidungen zum *DBA-UK* können auch auf andere von der Schweiz abgeschlossene Abkommen angewendet werden, soweit diese – gleich wie das *DBA-UK* – in den hier massgeblichen Punkten dem *OECD-MA* nachgebildet sind.

Die beiden Urteile schaffen bezüglich der Behandlung von nachträglichen Bonusleistungen – sei dies in Form von Barzahlungen, sei dies in Form von Mitarbeiterbeteiligungen – bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen Kongruenz zwischen Zuzüglern und Wegzählern. Durch den dabei befolgten Grundsatz, wonach für das Besteuerungsrecht bei der Abkommensan-

30 E 4 b in fine.

31 Vgl. oben Ziff. 4.1, Bemerkungen, 4. Absatz.

32 Vgl. dazu Ziff. 4.2, Bemerkungen, 3. Absatz.

wendung nicht auf den Auszahlungszeitpunkt bzw. den Zeitpunkt des Forderungserwerbs, sondern auf den Zeitraum der Arbeitsausübung abgestellt wird, ist eine sachgerechte Ordnung geschaffen worden, die sowohl bei Zuzüglern Doppelbesteuerungen vermeidet als auch bei Wegzählern Gestaltungen mit nachträglichen Zahlungen zu Lasten des schweizerischen Fiskus verhindert.

Problematisch ist die Übertragung des für interne schweizerische Verhältnisse entwickelten Grundsatzes, wonach bei Bonuszahlungen und vergleichbaren Leistungen auch für die Zuteilung des Besteuerungsrechts auf den Zeitpunkt des Zuflusses bzw. den definitiven Rechtserwerb abgestellt wird. Er führt bei Zuzüglern zum Einbezug von Einkommensbestandteilen in den Progressionsvorbehalt, die in keiner Beziehung zur Schweiz stehen³³; bei Wegzählern ist nach der hier vertretenen Auffassung zweifelhaft, ob eine gesetzliche Grundlage gegeben ist.

Deshalb wurde hier vorgeschlagen, dem genannten Grundsatz der Einkommensrealisierung bei der Anwendung des internen schweizerischen Steuerrechts – gleich wie bei der Abkommensinterpretation – den Charakter einer Zuteilungsnorm für das Besteuerungsrecht abzusprechen und diesbezüglich darauf abzustellen, ob die Schweiz für den Zeitraum, für den die nachträglichen Leistungen erbracht werden, ein Besteuerungsrecht für das Arbeitsentgelt hatte. Diese Betrachtungsweise müsste konsequenterweise sowohl für Zuzüglern als auch für Wegzähler gelten. Abweichungen davon für Zuzüglern (Einbezug vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkommens in die Ermittlung des Steuersatzes) bedürften nach Auffassung des Verfassers einer gesetzlichen Grundlage. Gleiches wird für Wegzähler für den Fall postuliert, dass der hier unterbreitete Vorschlag abgelehnt werden sollte.

5 Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis³⁴

Sachverhalt

Ein Ehepaar weist einen getrennten Wohnsitz auf. Während der Ehemann in der Schweiz in einem ihm und seiner Frau gehörenden Einfamilienhaus lebt und hier auch einer unselbständigen Erwerbstätigkeit als Universitätsprofessor nachgeht, bewohnt seine Ehefrau eine Eigentumswohnung in Österreich und ist dort selbständig erwerbend (Künstlerin). Im Jahr 1995 erzielte die Frau aus ihrer künstlerischen Tätigkeit einen Verlust; im Jahre 1996 einen Gewinn. Unbestritten ist, dass die Eheleute trotz unterschiedlichem Wohnsitz in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe leben. Der Ehemann bestritt seine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz nicht, machte jedoch vor Bundesgericht geltend, er sei in der Schweiz lediglich für die Hälfte des gesamten ehelichen Einkommens und Vermögens zum Steuersatz, der sich für das gesamte Einkommen und das gesamte Vermögen ergibt, zu besteuern.

Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht stellt zunächst fest, dass gemäss dem schweizerisch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-A) der Ehemann in der Schweiz und die Frau in Österreich ansässig sind. Im Weiteren wird festgestellt, dass die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht der beiden Ehegatten in der Schweiz für Mann und Frau separat zu prüfen ist und gelangt zum Ergebnis, dass diese nur beim Ehemann gegeben ist. Am Grundsatz der Zusammenveranlagung der in der Schweiz steuerpflichtigen Einkommens- und Vermögensteile ändere sich durch das Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht der Ehefrau nichts.

Die vom Beschwerdeführer verlangten Besteuerungsmodalitäten sind vom Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht aufgestellt worden³⁵, wobei in jenem Urteil nicht über die Besteuerung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit entschieden werden musste und die Regel der hälftigen Teilung lediglich für das Privatvermögen und dessen Ertrag angeordnet wurde. Das Bundesgericht hat es jedoch im hier vorgestellten Urteil abgelehnt, dem Begehren des Steuerpflichtigen nach bloss hälftiger Be-

33 Sofern diese Leistungen im «Wegzugsstaat» besteuert werden, ist damit zu rechnen, dass sie dort ebenfalls zum Gesamtsatz besteuert werden, es sei denn, die im Ausland idR erhobene Quellensteuer habe definitiven Abgeltungscharakter. Es kann somit zu einer zweimaligen Progressionswirkung für die gleichen Einkommensteile kommen.

34 Entscheidung des Bundesgerichts vom 11. Mai 2001 in StE 2001 B 11.3 Nr. 12.

35 Vgl. BGE 121 I 14.

steuerung des ehelichen Gesamteinkommens zu entsprechen. Es führte aus, dass keine Rechtsgrundlage für die Übernahme der im interkantonalen Steuerrecht geltenden Vorschriften auf internationale Verhältnisse bestehe. Eine Aufteilung des Einkommens im verlangten Sinn wird vom Bundesgericht auch mit dem Hinweis der fehlenden Möglichkeit einer kongruenten Besteuerung in Österreich verweigert. Dieses Land könne aufgrund von DBA-A 19 I das von einer schweizerischen Universität ausgerichtete Salär auch nicht anteilmässig besteuern.

Schliesslich weist das Gericht auch den Einwand des Beschwerdeführers, im Falle der Erfassung seines gesamten Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz werde er wie ein Alleinstehender behandelt, mit dem Hinweis zurück, dass er nach dem Tarif für Verheiratete besteuert worden sei.

Im Ergebnis wurde der Beschwerdeführer somit – bezogen auf sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und das in der Schweiz steuerpflichtige Vermögen – vollumfänglich der direkten Bundessteuer unterworfen. Zur Satzbestimmung wurden im Rahmen des Verheiratetentarifs das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen herangezogen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Mit diesem Entscheid zur direkten Bundessteuer hat das Bundesgericht die der Schweiz gemäss DBA-A zugewiesenen Besteuerungsrechte vollständig ausgeschöpft. Bezüglich der sich aus dem Sachverhalt ergebenden Grenzen der Besteuerung der betroffenen Eheleute bedurfte es des Rückgriffs auf dieses Abkommen hingegen nicht.

Mit Bezug auf die Ehefrau wurde nämlich klar festgehalten, dass diese schon aufgrund des internen schweizerischen Steuerrechts hier mangels steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt nicht der unbeschränkten Steuerpflicht untersteht. Auch bei zusammen veranlagten Ehegatten ist die Frage der subjektiven Steuerpflicht für beide Personen separat zu prüfen. Dieser Grundsatz wird in der Praxis nicht immer beachtet³⁶.

Zu Recht hat unser höchstes Gericht festgestellt, dass weder der Bundesverfassung noch den Doppelbesteuerungsabkommen noch dem DBG Vorschriften zu entnehmen sind, welche im vorliegenden Sachverhalt eine Übernahme der interkantonalen Grundsätze für die internationale Steuerauscheidung anordnen (anders für die in DBG 6 III und 52 III geregelten Fälle).

Dass das Gericht bei der Steuerauscheidung die Frage miteinbezieht, ob bei der vom Beschwerdeführer verlangten Berechnungsweise Österreich aufgrund des DBA-A die in der Schweiz freigestellten Einkommens- und Vermögensteile überhaupt besteuern könne, ist nicht zu beanstanden. Damit wird nämlich nicht das Gebot der Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung – das im internationalen Verhältnis ohnehin nur insoweit gilt, als es entweder im internen Recht angeordnet wird oder sich im internationalen Verhältnis aus der Abkommensanwendung ergibt – verletzt. Mit diesem Einbezug wird lediglich dem Prinzip der Rechtsgleichheit zum Durchbruch verholfen.

Bezüglich der internationalen Steuerauscheidung des Ehegatten hat sich das Gericht explizit gegen die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich für die Kantons- und Gemeindesteuern gestellt³⁷. Jene Instanz hat in zwei Entscheiden bei analogen Sachverhalten auf eine Teilung des Besteuerungsrechts der gemäss Abkommen der Schweiz zugewiesenen Elemente erkannt und damit eine Jahrzehnte alte Tradition der zürcherischen Praxis, wonach die im interkantonalen Verhältnis angewendeten Normen «tel quel» auf internationale Sachverhalte angewendet werden, konsequent weitergeführt. Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält keine Vorschriften zur internationalen Steuerauscheidung und steht deshalb dieser zürcherischen Praxis nicht entgegen.

Interessant wird es immerhin sein zu verfolgen, ob die im hier vorgestellten Urteil des Bundesgerichts enthaltenen Erwägungen zur Rechtsgleichheit und zur Tatsache, dass der Partnerstaat aufgrund des DBA die in der Schweiz freigestellten Einkunfts- und – sofern das einschlägige Abkommen das Vermögen überhaupt zum Gegenstand hat – Vermögensteile nicht besteuern kann, das Zürcher Verwaltungsgericht zu einer Neubeurteilung veranlassen können, oder ob für die Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich weiterhin eine systematische Unterbesteuerung, verbunden mit einer problematischen Besserstellung von Ehegatten mit international getrenntem Wohnsitz gegenüber Ehepaaren mit ausschliesslichem Wohnsitz in der Schweiz, hingenommen wird.

36 Im vorliegenden Fall geschah dies erst – aber immerhin – im Einspracheverfahren.

37 Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 14. September 1993 in StE 1994 B 11.3 Nr. 8 und vom 25. Februar 1998 in StE 1998 B 11.3 Nr. 11.

6 Vorsorge Selbständigerwerbender: Verhältnis zwischen «grosser» Säule 3a und 2. Säule³⁸

Sachverhalt

Ein selbständig erwerbender Zahnarzt hatte während den ersten neun Jahren seiner Tätigkeit darauf verzichtet, einer Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule beizutreten, und jeweils von der den Selbständigerwerbenden, die keine Beiträge in die 2. Säule entrichten, offen stehenden Möglichkeit der sog. «grossen Säule 3a» (gemäss BVV 3 Art. 7 I b) Gebrauch gemacht³⁹. Anschliessend schloss er sich der Vorsorgeeinrichtung der schweizerischen Zahnärztesgesellschaft an und kaufte sich in die fehlenden Beitragsjahre ein. Die Einkaufssumme hat er tranchenweise eingezahlt. Die erste Tranche von Fr. 60 000 brachte er in seiner Steuererklärung zum Abzug.

Die Veranlagungsbehörde des Kantons St.Gallen kürzte den abzugsfähigen Betrag um die in den neun Vorjahren in die Säule 3a einbezahlten Beträge. Die Verwaltungsrekurskommission St.Gallen entschied, dass die Kürzung dem Grunde nach gerechtfertigt gewesen, jedoch zu hoch angesetzt worden sei. Dem Zahnarzt sei – in vergleichbarer Weise, wie dies unselbständigerwerbenden, in der 2. Säule obligatorisch Versicherten⁴⁰, möglich sei – zuzugestehen, dass die Kürzung der Abzugsfähigkeit der Einkaufssumme in die 2. Säule nur im Umfang der Differenz zwischen der «grossen» und der «kleinen» Säule 3a erfolge. Der Steuerpflichtige erhob Beschwerde.

Erwägungen des Verwaltungsgerichts St.Gallen

Ein gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung tragender Grundsatz der Vorsorge ist jener der Angemessenheit. Aus den Erwägungen des Gerichts geht hervor⁴¹, dass die Vorinstanz die Kürzung der Abzugsfähigkeit der Einkaufssumme mit der Begründung rechtfertigte, die Kombination von «grosser» Säule 3a und einer umfassenden 2. Säule verletze den Grundsatz der Angemessenheit; es liege eine Überversicherung vor. Diese Frage hat das Verwaltungsgericht offen gelassen und angetönt, dass in Anbetracht der Höhe des Einkommens des Beschwerdeführers ein versicherter Verdienst von Fr. 150 000 in der

2. Säule in Kombination mit den sich bis zum Zeitpunkt des Anschlusses an eine Einrichtung der 2. Säule geleisteten Beiträgen an die «grosse» Säule 3a ergebenden Ansprüchen eher nicht zu einer Überversicherung führten.

Das Gericht konnte die Frage der Angemessenheit bzw. Überversicherung offen lassen, weil es die Beschwerde aus anderen Gründen abwies. Massgeblich dafür waren Überlegungen zur rechtsgleichen Behandlung des Beschwerdeführers mit Unselbständigerwerbenden, die wegen ihrer obligatorischen Zugehörigkeit zur 2. Säule von der vom Beschwerdeführer gewählten Möglichkeit keinen Gebrauch machen können, weil sie von der «grossen» Säule 3a ausgeschlossen bleiben. Eine solche Vorzugsbehandlung des Beschwerdeführers könne nicht in der Absicht des Gesetzgebers gestanden haben. Da für eine solche Besserstellung keine einleuchtenden Gründe ersichtlich waren und im Verfahren auch nicht dargetan wurden, wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab.

Zurückgewiesen hat das Gericht jedoch auch die Auffassung der Steuerbehörden, wonach bei der Kürzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Einkaufssumme in die 2. Säule die – wäre der Beschwerdeführer seit Beginn seiner Erwerbstätigkeit einer Einrichtung der 2. Säule angeschlossen gewesen, abzugsfähigen – Beiträge in die «kleine» Säule 3a nicht rechnerisch zu berücksichtigen waren.

Im Ergebnis wurde somit der Beschwerdeführer gleich behandelt, wie wenn er sich seit Beginn seiner Erwerbstätigkeit freiwillig einer Einrichtung der 2. Säule angeschlossen hätte und von der Möglichkeit der «kleinen» Säule 3a Gebrauch gemacht hätte.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Von der Sache her ist das Bestreben des Gerichts, keine Bevorzugung von Selbständigerwerbenden, die zunächst während Jahren die «grosse» Säule 3a beanspruchen und sich anschliessend auch noch in die 2. Säule einkaufen, einerseits gegenüber Selbständigerwerbenden, die sich von Beginn ihrer Erwerbstätigkeit einer Einrichtung der 2. Säule angeschlossen haben, und andererseits gegenüber Unselbständigerwerbenden, welche von der «grossen» Säule 3a in jedem Fall ausgeschlossen bleiben,

38 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen vom 14. Dezember 2000 in StE 2001 B 27.1 Nr. 24.

39 Aus Platzgründen ist nachstehend stets von der «2. Säule» und der «Säule 3a» die Rede. Mit der ersten Wendung ist die berufliche Vorsorge, mit der zweiten Wendung die gebundene Selbstvorsorge gemeint.

40 Nicht von Bedeutung in diesem Zusammenhang sind jene Unselbständigerwerbenden, die mangels Erreichens des Minimallohns von der Versicherung in der 2. Säule ausgeschlossen

bleiben. Aufgrund der in BVV 3 Art. 7 I b enthaltenen Beschränkung auf 20 Prozent des Erwerbseinkommens kann dieser Personenkreis – auch wenn sich Einzelne daraus aufgrund übriger Einkommensteile dies leisten könnten – die «grosse» Säule 3a in keinem Fall ausschöpfen. Aus diesem Grund wird nachfolgend stets davon ausgegangen, dass Unselbständige obligatorisch in der 2. Säule versichert sind.

41 Vgl. den 2. Abschnitt des im StE publizierten Entscheides (FN 38); die Erwägungen sind leider nicht nummeriert.

weil sie obligatorisch der 2. Säule angeschlossen sind, verständlich und zu begrüssen.

Aus methodischer und verfassungsrechtlicher Sicht ist dieses Urteil hingegen als zumindest problematisch zu bezeichnen. Das Gericht setzt sich nämlich mit der Bestimmung des kantonalen Steuergesetzes⁴², welche gemäss ihrem Wortlaut für die Abzugsfähigkeit keine anderen Beschränkungen aufstellte, als dass diese in Übereinstimmung mit Gesetz, Statuten oder Reglementen geleistet werden, nicht auseinander. Dass sich diese Abzugsfähigkeit nicht nur auf periodische Beiträge, sondern auch auf Erhöhungs- und Einkaufsbeiträge bezieht, ist unbestritten⁴³. Aufgrund des im Steuerrecht geltenden strengen Legalitätsprinzips (hier geht es um den Aspekt des Vorbehalts des Gesetzes) kann nicht unter Bezugnahme auf das Gebot der rechtsgleichen Behandlung alleine die gesetzlich angeordnete Abzugsfähigkeit der Einkaufsbeiträge eingeschränkt werden. Das Gericht hätte die einschlägige Norm nach allen Kriterien der Gesetzesauslegung prüfen müssen und wäre dabei wohl zur Auffassung gelangt, dass es nicht möglich ist, das gewünschte Ergebnis abzuleiten. Ein Ausweichen auf – wenn auch von der Sache her verständliche – allgemeine Gerechtigkeitsüberlegungen vermag ein Abweichen vom klaren Gesetzeswortlaut nicht zu rechtfertigen. Einzig der Gesetzgeber kann solche im geltenden Recht enthaltene Ungerechtigkeiten beseitigen. Durch die Einführung von Einkaufsbeschränkungen in die 2. Säule – in Kraft seit 1. Januar 2001⁴⁴ – ist der Gesetzgeber denn auch in der vom Verwaltungsgericht St.Gallen verfolgten Richtung tätig geworden.

Literatur

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 34, 4. A., Bern u.a. 2000

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 8, 9. A., Bern u.a. 2001

– Steuerrecht, Band II, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 8, 9. A. (erscheint im Juni 2002), Bern u.a. 2002

LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Therwil (Loseblatt)

REICH MARKUS, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Schriften zum Steuerrecht, Band 4, Zürich 2000

WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 5. A. (zum aStG SG), Muri/Bern 1995

42 aStG SG 26 I f.

43 Vgl. WEIDMANN H./GROSSMANN B./ZIGERLIG R., Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 5. A., Muri/Bern 1995, S. 140.

44 BVG 79a, eingefügt im Rahmen des Bundesgesetzes vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998.