

## 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 Berufssportlers<sup>16</sup>

#### 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.

<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

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 Methodenartikeln<sup>18</sup> 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.<sup>19</sup>

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-Kommentare<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup> 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).<sup>22</sup>

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 Erwerbstätigkeit<sup>23</sup> 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 Auftrittsstaat die Möglichkeit des Durchgriffs gemäss den Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen der schweizerischen DBA. Im Übrigen habe jedoch der Auftrittsstaat kaum je die Möglichkeit, auf das Gehalt des Sportlers zu greifen, wenn der Arbeitgeber im Auftrittsstaat 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 Auftrittsstaat 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 Auftrittsstaat Lohneinkünfte des ausländischen Sportlers, die nicht direkt aus Anlass des Auftritts bezahlt werden und von denen der Auftrittsstaat 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.<sup>24</sup> 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.<sup>25</sup> 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.<sup>26</sup>

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 Gesellschaft<sup>27</sup> 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.<sup>28</sup>

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)<sup>29</sup>, 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,<sup>30</sup> kann diese Tatsache alleine, träge sie für die andern Auftritsländer zu,<sup>31</sup> 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,<sup>32</sup> 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. Insoweit 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.<sup>33</sup> 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 unverständlichlicherweise 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 Vorinstanz<sup>34</sup> 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.<sup>35</sup> 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.<sup>36</sup> Diese Betrachtungsweise ist in der ausländischen Rechtsprechung bereits angestellt worden.<sup>37</sup>

#### 4 Einkommensteuerfolgen eines Schuldlasses für eine Privatperson<sup>38</sup>

##### 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 Sanierungsvereinbarung<sup>39</sup> 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 Herkunftsprinzip<sup>40</sup> 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 Schulderlass 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.<sup>41</sup>

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 Schulderlass 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 nach<sup>42</sup> 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.<sup>43</sup>

## 5 In fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter als Geschäftsvermögen?<sup>44</sup>

### 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 Vertragsablauf 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 Liquidation<sup>45</sup> 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.<sup>46</sup>

Weshalb das Bundesgericht die von ihm entschiedenen Ausnahmen vom Erfordernis des sachenrechtlichen Eigentums als Voraussetzung für die Qualifikation als Geschäftsvermögen<sup>47</sup> als «noch wenig gefestigt» bezeichnet, ist unerfindlich, geht doch diese Rechtsprechung z. T. bis auf das Jahr 1967 zurück<sup>48</sup> 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 Erwerbseinkünfte<sup>49</sup>

### Sachverhalt

X. mit Wohnsitz im Kanton Zürich<sup>50</sup> arbeitete nach seiner Frühpensionierung im Auftragsverhältnis in Malaysia und erhielt dafür Honorare. Auftraggeberin war die zur E.-Gruppe gehörenden G.-Ltd., Hamilton (Bermuda).<sup>51</sup> 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. 2<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup> 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 Bundesgerichts<sup>54</sup>

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.<sup>55</sup> 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.<sup>56</sup> 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.<sup>57</sup> 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.<sup>58</sup> 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»,<sup>59</sup> 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 können<sup>60</sup>. 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,<sup>61</sup> verlangte das OECD-MA in seiner beim Vertragsabschluss geltenden Fassung<sup>62</sup> 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.<sup>63</sup> Eine Einschränkung dieser Bestimmung auf das Einkommen aus unselb-

ständiger Erwerbstätigkeit würde deshalb diesem Sinn und Zweck diametral zuwiderlaufen.<sup>64</sup>

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 hat<sup>65</sup>. 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,<sup>66</sup> durch die schweizerischen Behörden und Gerichte nicht durch Auslegung konstruiert werden.

## Literatur

BÜHLER JOSEF, Besteuerung der Spielerprämien anlässlich der UEFA EURO 2008<sup>TM</sup>. 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](http://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.