



Sachverhalt und Lösungshinweise zur schriftlichen Prüfung Internationales Steuerrecht I

10. Januar 2020

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte bei Erhalt der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 6 Seiten (inkl. eines Anhangs) und 8 Aufgaben.

Hinweise zur Aufgabenlösung:

- Verwenden Sie zur Beantwortung von abkommensrechtlichen Fragen das OECD-MA 2017, sofern nicht ausdrücklich etwas Anderes verlangt ist.

Hinweise zur Bewertung

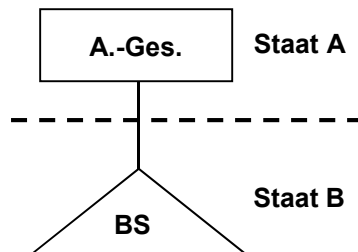
- Bei der Bewertung kommt den Aufgaben unterschiedliches Gewicht zu. Die Punkte verteilen sich wie folgt auf die einzelnen Aufgaben:

Aufgabe 1	15 Punkte	12.5%
Aufgabe 2	10 Punkte	8.3%
Aufgabe 3	15 Punkte	12.5%
Aufgabe 4	10 Punkte	8.3%
Aufgabe 5	20 Punkte	16.7%
Aufgabe 6	20 Punkte	16.7%
Aufgabe 7	15 Punkte	12.5%
Aufgabe 8	15 Punkte	12.5%
<hr/>		
Total	120 Punkte	100%

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg

1. Aufgabe (15 Punkte)

Die Kapitalimportneutralität wird typischerweise mit der Befreiungsmethode, die Kapitalexportneutralität mit der Anrechnungsmethode assoziiert. Wir haben nun folgende Fallkonstellation:



Die einzige Aktivität der A.-Ges. (ansässig im Staat A) ist das Betreiben einer Betriebsstätte (BS) im Staat B. Die Betriebsstätte erwirtschaftet einen Gewinn von CHF 1'000'000. Der proportionale Steuersatz im Staat A beträgt 50%, jener im Staat B 10%.

Fragen:

- 1.1 Erklären Sie kurz in zwei bis drei Sätzen die Konzepte der Kapitalimportneutralität und Kapitalexportneutralität.
- 1.2 Illustrieren und vergleichen Sie entweder in Zahlen oder in Worten die Auswirkungen dieser beiden Konzepte, wenn Staat A für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode oder wenn Staat A die Befreiungsmethode anwendet.

Lösung zu Frage 1.1:

Die Kapitalexportneutralität will Gleichheit am Heimatmarkt verwirklichen. Für die Wirtschaftsteilnehmenden ist aus steuerlicher Sicht ohne Belang, ob sie im In- oder Ausland wirtschaftlich tätig werden; sie werden immer mindestens auf dem Steuerniveau ihres Ansässigkeitsstaates erfasst. Für die Besteuerung ist somit die Kapitalherkunft massgebend.

Die Kapitalimportneutralität will Gleichheit im Markt der Investition verwirklichen. Die Wirtschaftsteilnehmenden sollen im Quellenstaat keinen steuerlichen durch ihren Heimatstaat verursachten Nachteilen unterliegen. Die im Ausland Investierenden sollen der gleichen Steuerbelastung unterliegen wie die auf diesem Markt tätigen Konkurrenten. Sie können dadurch von einem niedrigeren Steuerniveau im Quellenstaat profitieren. Für die Besteuerung ist somit die Kapitalverwendung massgebend.

Lösung zu Frage 1.2:

Sofern Staat A die Anrechnungsmethode anwendet, ergibt sich folgendes Bild: Die Steuer im Staat B beträgt CHF 100'000, nämlich 10% von CHF 1'000'000. Die Steuer im Staat A wird auf dem gesamten Gewinn von CHF 1'000'000 zum Steuersatz von 50% erhoben. Damit beträgt die Steuer im Staat A CHF 500'000. Im Staat A wird die ausländische Steuer des Staates B in der Höhe von CHF 100'000 an die inländische Steuer angerechnet. Somit ergibt sich eine Gesamtsteuer von CHF 500'000, davon entfallen CHF 100'000 auf den Betriebsstättenstaat B und CHF 400'000 auf Staat A. Folglich kann die A.-Ges. vom niedrigeren Steuersatz im Staat B nicht profitieren.

Sofern Staat A die Befreiungsmethode anwendet, gilt folgendes: Die Steuer im Staat B beträgt CHF 100'000, nämlich 10% von CHF 1'000'000. Die ausländischen Einkünfte werden im Staat

A befreit, d.h. der Gewinn in der Höhe von CHF 1'000'000 wird im Staat A unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Es ergibt sich damit eine Gesamtbelastung von CHF 100'000. Nur die Steuer im Betriebsstättenstaat B ist auf dem Unternehmensgewinn von CHF 1'000'000 geschuldet. Folglich kann die A.-Ges. vollumfänglich vom niedrigeren Steuerniveau im Staat B profitieren.

2. Aufgabe (10 Punkte)

Welchen Stellenwert hat das (im Amtlichen Bulletin aufgenommene) anlässlich der parlamentarischen Beratungen im Nationalrat gefallene und unwidersprochen gebliebene Votum von Nationalrat R., wonach der Begriff "unselbstständige Arbeit" in Art. 15 Abs. 1 des neu abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Staat Q., das vollkommen dem Wortlaut des OECD-MA folgt, entsprechend der langjährigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff der unselbstständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 17 DBG zu verstehen sei?

Lösung:

Ein Doppelbesteuerungsabkommen ist nach den Regeln der Wiener Vertragsrechtskonvention (WÜRV) auszulegen. Nach Art. 31 WÜRV ist die Bestimmung eines völkerrechtlichen Vertrages nach Treu und Glauben und gemäss seinem Wortlaut (grammatikalische Auslegung), mit dem der Bestimmung im Zusammenhang zukommenden Bedeutung (systematische Auslegung) und mit Blick auf seine Ziele und Zwecke (teleologische Auslegung) auszulegen. Dem historischen Element, wie insbesondere den Materialien und auch den Aussagen im Rahmen der parlamentarischen Beratungen oder in der Botschaft zu einem Doppelbesteuerungsabkommen, kommt hingegen nur sekundäre Bedeutung zu. Gegebenenfalls können Materialien unter dem Titel der "Ergänzenden Auslegungsmittel" nach Art. 32 WÜRV berücksichtigt werden, sofern die Auslegung nach Art. 31 WÜRV eine Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Die Bemerkung des Nationalrats R. in der parlamentarischen Beratung hat für die Auslegung von Art. 15 Abs. 1 des neu abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens somit eine geringe Bedeutung.

Hinzu kommt, dass die Auslegung eines Begriffs in einem Doppelbesteuerungsabkommen nach dem Begriffsverständnis des innerstaatlichen Rechts nach der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verankerten lex fori nur zulässig ist, wenn der Zusammenhang nichts Anderes erfordert. Die Frage, welche Bestimmungen nach der lex fori ausgelegt werden können, ist meist stark umstritten. Mit Blick auf die Zielsetzung der Doppelbesteuerungsabkommen, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, ist eine autonome Auslegung in der Regel vorzuziehen. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesgerichts. Auch unter diesem Blickwinkel kommt der Bemerkung von Nationalrat R. eine geringe Bedeutung zu.

3. Aufgabe (15 Punkte)

Die Ehegatten Müller besitzen in Frankfurt eine Eigentumswohnung sowie in Flims ein Ferienhaus. Sie sind beide pensioniert und verbringen ungefähr je die Hälfte des Jahres in der Schweiz und in Deutschland. Herr Müller ist zudem Verwaltungsratspräsident der Müller

GmbH mit Sitz in Frankfurt. Eine Tochter der Ehegatten Müller wohnt mit ihrer Familie in Düsseldorf. Der Sohn der Ehegatten Müller wohnt in Zürich.

Die Ehegatten Müller erzielen im Jahr 2019 eine Dividende der Müller GmbH (Frankfurt/Deutschland) in der Höhe von EUR 200'000.

Frage:

Darf die Schweiz die den Ehegatten Müller von der Müller GmbH ausgerichtete Dividende aus abkommensrechtlicher Sicht besteuern? (Verwenden Sie zur Beantwortung der Frage das OECD-MA.)

Lösung:

Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden (Art. 10 Abs. 1 OECD-MA). Die Schweiz kann die von der Müller GmbH ausgerichtete Dividende demzufolge nur besteuern, wenn die Ehegatten Müller aus abkommensrechtlicher Sicht in der Schweiz ansässig sind.

Eine Person ist in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie nach dessen Recht u.a. aufgrund ihres Wohnsitzes oder ihres ständigen Aufenthalts steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Verlangt wird somit, dass die Ehegatten Müller in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Natürliche Personen sind gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens in der Schweiz aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 DBG).

Die Ehegatten Müller verbringen die Hälfte des Jahres in der Schweiz. Sie haben somit in jedem Fall steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz und sind somit in der Schweiz ansässig. Da sie sich allerdings auch die Hälfte des Jahres in Deutschland aufhalten, ist davon auszugehen, dass sie nach deutschem Recht auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und somit ansässig sind. Es besteht somit eine Doppelansässigkeit.

Es ist deshalb nach der Tie Breaker Rule von Art. 4 Abs. 2 OECD-MA zu prüfen, welchem Staat der Vorrang zukommt: Erstens gelten die Ehegatten vorrangig in demjenigen Staat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügen. Die Ehegatten Müller besitzen allerdings in beiden Staaten eine Wohnstätte. In diesem Fall gelten sie zweitens als in demjenigen Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen haben, d.h. zu prüfen ist, wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD-MA).

Für den Lebensmittelpunkt in der Schweiz könnte die Aufenthaltsdauer in der Schweiz sprechen, allerdings verbringen die Ehegatten Müller ebenso viel Zeit in Deutschland. Für die

Schweiz spricht weiter der Wohnsitz des Sohnes. Zudem kann argumentiert werden, dass es sich bei der Liegenschaft in der Schweiz um ein Haus handelt, währenddessen die Ehegatten in Deutschland lediglich eine Wohnung besitzen. Mangels weiterer Angaben im Sachverhalt könnte umgekehrt freilich argumentiert werden, dass die Wohnung in Deutschland grösser sein könnte und nicht bloss ein "kleines Ferienhaus" sei. Für eine engere Beziehung zu Deutschland spricht der Wohnsitz der Tochter (und deren Familie). Für eine engere Beziehung zu Deutschland spricht zudem die Geschäftstätigkeit bzw. der Sitz der Müller GmbH in Deutschland. In einer Gesamtbetrachtung ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Ehegatten Müller deshalb in Deutschland zu sehen.

Daraus folgt, dass die Schweiz in der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens die Position des nachrangigen Ansässigkeitsstaates einnimmt und nur diejenigen Einkünfte besteuern darf, die dem Quellenstaat zur Besteuerung zustehen. Die Dividende der in Deutschland ansässigen Müller GmbH kann in der Schweiz nicht besteuert werden.

Bemerkungen zur Korrektur von Aufgabe 3:

Alternativ wurde bei konziser Begründung auch akzeptiert, dass sich nicht bestimmen lässt, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Ehegatten Müller befindet. In diesem Fall ist die Prüfung fortzusetzen: Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, gilt sie drittens als nur in demjenigen Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art. 4 Abs. 2 lit. b OECD-MA). Dieser befindet sich vorliegend in beiden Staaten, weshalb viertens auf die Staatsangehörigkeit abzustellen ist (Art. 4 Abs. 2 lit. c OECD-MA). Es kann angenommen werden, dass die Ehegatten Müller die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Auch in diesem Fall ist Deutschland somit als ihr vorrangiger und die Schweiz nur als ihr nachrangiger Ansässigkeitsstaat zu qualifizieren.

Alternativ wurde bei entsprechend guter Begründung und Unterstellung gewisser weiterer Annahmen auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz akzeptiert. In diesem Fall käme der Schweiz die Position des vorrangigen Ansässigkeitsstaates zu und sie dürfte die Dividende besteuern. Auch Deutschland könnte die Dividende in diesem Fall zu einem Steuersatz von 15% besteuern, wobei die Schweiz für die abkommenskonform von Deutschland erhobene Quellensteuer eine Steueranrechnung gewähren müsste.

4. Aufgabe (10 Punkte)

Peter Meier betreibt eine Arztpraxis in Wil (SG). Seit vielen Jahren behandelt er einen Tag pro Woche auch Patienten in Konstanz (DEU). Zu diesem Zweck stellt ihm ein befreundeter Arzt in dessen Arztpraxis in Konstanz jeweils einen Besprechungsraum zur Verfügung.

Frage:

Welcher Staat darf gemäss dem OECD-MA die Einkünfte von Peter Meier aus seiner Tätigkeit in Konstanz besteuern?

Lösung:

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.

Peter Meier führt eine Arztpraxis in der Schweiz. Deutschland darf die Einkünfte, die er aus seiner Tätigkeit in Konstanz (DEU) erzielt, demzufolge nur dann besteuern, wenn er dort eine Betriebsstätte begründet hat. Eine Betriebsstätte ist gemäss Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gegeben, wenn eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Die feste Geschäftseinrichtung muss einerseits ständig zur Verfügung stehen (zeitliche Festigkeit) und die Einrichtung muss andererseits eine feste Verbindung zur Erdoberfläche aufweisen (räumliche Festigkeit). Eigentum an der Geschäftseinrichtung ist nicht nötig, es genügt ein Mietverhältnis oder eine Nutzungsüberlassung, sofern sie von einer gewissen Dauer sind. Zudem muss die feste Einrichtung nicht zwingend in einem dem Unternehmen ausschliesslich zur Verfügung stehenden abgeschlossenen Raum bestehen, ein bestimmter Teil eines Raums genügt, sofern das Unternehmen ständigen Zugang zu diesem Raumteil hat und ihm dieser dauernd zur Verfügung steht.

Nach den genannten Kriterien stellt der Besprechungsraum in der Arztpraxis in Konstanz (DEU) ohne Weiteres eine Geschäftseinrichtung dar, die fest mit der Erdoberfläche verbunden ist. Schwieriger zu beurteilen ist die zeitliche Festigkeit. Peter Meier benutzt den Besprechungsraum nur einen Tag in der Woche, allerdings bereits seit vielen Jahren und mit grosser Regelmässigkeit. Eine ständige Nutzung während eines Tages in der Woche genügt unter diesen Umständen für die Begründung einer Betriebsstätte. Ohne Bedeutung ist dabei, ob ihm der Besprechungsraum ausschliesslich zur Verfügung steht, oder ob er an den anderen Tagen durch andere Personen genutzt wird.

Aus diesen Gründen begründet Peter Meier in Konstanz eine Betriebsstätte. Deutschland darf nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA die Einkünfte aus der Tätigkeit von Peter Meier in Konstanz besteuern. Die Schweiz hat den der Betriebsstätte zuzuweisenden Gewinn gestützt auf den Methodenartikel (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) freizustellen.

5. Aufgabe (20 Punkte)

Urs Müller ist selbstständig erwerbstätiger Unternehmensberater und in Zürich wohnhaft. Er wird von einer Konzernobergesellschaft mit Sitz in London (Grossbritannien) beauftragt, die Übernahme einer Tochtergesellschaft in Malaysia durch die Konzernobergesellschaft vorzubereiten und zu unterstützen (geplant ist eine Fusion in Form einer Absorption). Zu diesem Zweck hält sich Urs Müller im Jahr 2019 mehrere Male für 2-3 Wochen (insgesamt 110 Tage) in Malaysia auf, um bei der Tochtergesellschaft verschiedene Geschäftsabläufe im Hinblick

auf die Fusion zu optimieren. Zu diesem Zweck erhält er in den Räumen der Tochtergesellschaft jeweils einen Büroraum zugeteilt. Er erzielt aus diesem Beratungsmandat ein Honorar von GBP 200'000 zuzüglich Spesen (Reise- und Übernachtungskosten).

Frage:

Welcher Staat ist nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Malaysia berechtigt, das erzielte Beratungshonorar von Urs Müller zu besteuern?

Anhang: Auszug des Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-Malaysia

Lösung:

Urs Müller ist laut Sachverhalt ein selbstständig erwerbstätiger Unternehmensberater. Daher ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob er für seine selbstständige Erwerbstätigkeit in Malaysia unter Art. 14 DBA-Malaysia (Persönliche Dienste) fällt. Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Malaysia können Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Ausgenommen sind Einkünfte für Tätigkeiten, die im Quellenstaat ausgeübt werden. Diese Einkünfte können vom Quellenstaat besteuert werden.

Vorliegend optimiert Urs Müller verschiedene Geschäftsabläufe bei der Tochtergesellschaft in Malaysia im Hinblick auf die Absorption durch die Muttergesellschaft. Er führt die Tätigkeiten mithin physisch in Malaysia aus. Nach dem Grundsatz von Art. 14 Abs. 1 DBA-Malaysia würde das Besteuerungsrecht an den Einkünften deshalb Malaysia zustehen.

Zu diesem Grundsatz statuiert Art. 14 Abs. 2 DBA-Malaysia allerdings eine Ausnahme, die das Besteuerungsrecht wieder dem Ansässigkeitsstaat zuordnet. Nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Malaysia kann der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Quellenstaat besteuern, wenn kumulativ (i) der Aufenthalt im Quellenstaat nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres dauert, (ii) die Tätigkeit im Auftrag oder für Rechnung einer Person ausgeübt oder geleistet wird, die nicht im Quellenstaat ansässig ist und (iii) die Einkünfte nicht unmittelbar von den Einkünften einer Betriebsstätte abgezogen werden, die die Person in dem anderen Vertragsstaat hat.

Urs Müller hält sich im Jahr 2019 insgesamt 110 Tage in Malaysia auf; er überschreitet die 183-Tage-Regel im Kalenderjahr 2019 somit nicht. Die erste negative Voraussetzung ist erfüllt. Urs Müller wurde von der Konzernobergesellschaft mit Sitz in London beauftragt. Er führt die Tätigkeiten zwar bei der Tochtergesellschaft in Malaysia aus, aber im Auftrag, im Interesse und auf Rechnung der Konzernobergesellschaft, die sich nicht in Malaysia befindet. Die zweite negative Voraussetzung von Art. 14 Abs. 2 DBA-Malaysia ist somit auch erfüllt. Schliesslich sind aus dem Sachverhalt keine Hinweise dafür ersichtlich, dass die Konzernobergesellschaft in Malaysia eine Betriebsstätte hat, der die Vergütung belastet wird, womit auch die dritte negative Voraussetzung gegeben ist.

Es kann somit festgehalten werden, dass alle drei Negativkriterien von Art. 14 Abs. 2 DBA-Malaysia erfüllt sind. Es tritt somit die Ausnahme ein, und das Recht zur Besteuerung des von Urs Müller erzielten Honorars fällt wieder an den Ansässigkeitsstaat, d.h. an die Schweiz zurück.

In einem zweiten Schritt gilt es zu prüfen, ob Urs Müller in Malaysia eine Betriebsstätte begründet hat. Da Urs Müller eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, könnte eine Besteuerung in Malaysia auch gestützt auf eine dort begründete Betriebsstätte entstehen. Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Malaysia bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte», eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Die feste Geschäftseinrichtung muss einerseits ständig zur Verfügung stehen (zeitliche Festigkeit) und die Einrichtung muss andererseits eine feste Verbindung zur Erdoberfläche aufweisen (räumliche Festigkeit). Eigentum an der Geschäftseinrichtung ist nicht nötig, es genügt ein Mietverhältnis oder eine Nutzungsüberlassung, sofern sie von einer gewissen Dauer sind. Zudem muss die feste Einrichtung nicht zwingend in einem dem Unternehmen ausschliesslich zur Verfügung stehenden abgeschlossenen Raum bestehen. Eine dauerhafte Nutzung eines bestimmten Teils eines Raums ist nicht notwendig, sofern das Unternehmen ständigen Zugang zu diesem Raumteil hat und ihm dieser dauernd zur Verfügung steht.

Die räumliche Festigkeit ist vorliegend ohne Weiteres gegeben. Fraglich ist hingegen, ob das Kriterium der zeitlichen Festigkeit erfüllt ist. Urs Müller hält sich im Jahr 2019 insgesamt 110 Tage in Malaysia auf, diese (einmalige) Dauer ist noch nicht ausreichend, um eine zeitliche Festigkeit zu erreichen. Es gibt zwar keine feste zeitliche Grenze, ab wann eine Betriebsstätte in einem anderen Staat begründet wird, grundsätzlich wird aber eine Tätigkeit im anderen Staat von mehr als 6 Monaten vorausgesetzt. Diese Dauer ist vorliegend nicht gegeben, womit das Kriterium der zeitlichen Festigkeit nicht erfüllt ist.

Demnach kann festgehalten werden, dass Urs Müller in Malaysia nach dem DBA-Malaysia keine Betriebsstätte begründet hat. Die von ihm erzielte Vergütung ist deshalb auch unter diesem Gesichtspunkt in der Schweiz steuerbar.

6. Aufgabe (20 Punkte)

Die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz halten entsprechend Art. 18 OECD-MA in der Regel fest, dass Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Das heisst, Renten und Kapitalleistungen aus schweizerischen Pensionskassen sind nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers oder der Empfängerin der Renten oder Kapitalleistungen steuerbar.

Nationalrat K. stört sich sehr daran, dass Pensionskassenrenten bei wegziehenden Rentner und Rentnerinnen in der Schweiz somit nicht mehr besteuert werden können und gegebenenfalls völlig steuerfrei bleiben, wenn der Rentner oder die Rentnerin im Ansässigkeitsstaat auf diesen Renten nicht besteuert wird. Er reicht deshalb eine Motion ein, mit welcher er Art. 5 DBG mit einem neuen Absatz (Abs. 3) wie folgt ergänzen möchte:

"Ungeachtet anderslautender Doppelbesteuerungsabkommen werden Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss Abs. 1 lit. e, die einer im Ausland ansässigen Person für frühere in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit entrichtet werden, nur dann von einer Besteuerung in der Schweiz freigestellt, wenn die betroffene Person

nachweist, dass die entsprechenden Leistungen in ihrem Ansässigkeitsstaat tatsächlich mit einem Steuersatz besteuert werden, der mindestens 60% des durchschnittlichen in der Schweiz massgebenden Einkommenssteuersatzes (direkte Bundessteuer, Staats- und Gemeindesteuern) entspricht."

Fragen:

- 6.1 Wie beurteilen Sie diese von Nationalrat K. vorgeschlagene Ergänzung des DBG aus völkerrechtlicher und innerstaatlicher Sicht?
- 6.2 Gibt es alternative Vorgehen, die die Schweiz wählen könnte, um die Ziel- und Zwecksetzung des von Nationalrat K. vorgeschlagenen neuen Abs. 3 zu Art. 5 zu erreichen?

Lösung zu Frage 6.1:

Vorliegend stellt sich die Frage, ob die Verteilungsnorm zu Renten und Kapitalleistungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit einer innerstaatlichen Bestimmung abgeändert werden kann, mithin, ob ein Treaty Override aus Sicht der Schweiz zulässig ist. Ein Treaty Override liegt vor, wenn ein Vertragsstaat spätere unilaterale Vorschriften erlässt, die einem Doppelbesteuerungsabkommen bzw. einer Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens widersprechen.

Aus völkerrechtlicher Sicht sind Doppelbesteuerungsabkommen völkerrechtliche Verträge, auf die das WÜR V Anwendung findet. Art. 26 WÜR V statuiert den Grundsatz «pacta sunt servanda». Des Weiteren hält Art. 27 WÜR V fest, dass die Nichteinhaltung von völkerrechtlichen Verträgen nicht durch die Berufung auf nationales Recht gerechtfertigt werden kann. Dieser Grundsatz gilt sowohl für innerstaatliches Recht, das bereits zum Zeitpunkt des (völkerrechtlichen) Vertragsschlusses bestand, als auch für solches, das erst später erlassen wird. Demnach stellen nationale Normen, die völkerrechtlichen Abkommen zuwiderlaufen, Vertragsverletzungen dar. Treaty Overrides sind aus völkerrechtlicher Sicht nicht zulässig.

Davon zu unterscheiden ist die innerstaatliche Beurteilung eines Treaty Override, die davon abhängt, ob ein Staat der monistischen oder dualistischen Theorie folgt. Die monistische Theorie besagt, dass nationales Recht und Völkerrecht als einheitliche Rechtsordnung aufzufassen sind. Anders als nach der dualistischen Theorie bedürfen völkerrechtliche Bestimmungen keiner Transformation ins innerstaatliche Recht, um innerstaatliche Wirksamkeit zu erlangen. Das Völkerrecht genießt einen grundsätzlichen Vorrang gegenüber dem Landesrecht (Monismus mit Primat des Völkerrechts).

In der Schweiz ist unbestritten, dass die schweizerische Rechtsordnung der (gemässigten) monistischen Theorie folgt und dass das Völkerrecht dem Landesrecht grundsätzlich vorgeht. Umstritten ist jedoch, ob von diesem Grundsatz abgewichen werden kann. Mit dem Schubert-Urteil ist das Bundesgericht davon abgewichen, wobei in der Folge aber mehrere Urteile ergangen sind, die diese Abweichung wiederum in Frage stellen. Ob die Schubert-Praxis dadurch (gänzlich) aufgehoben wurde, ist umstritten. Nach herrschender Meinung kann die von Nationalrat R. vorgeschlagene neue Bestimmung im DBG indessen auch aus innerstaatlicher Sicht nicht als zulässig erachtet werden und kann die von der Schweiz mit ihren Doppelbesteuerungsabkommen eingegangenen Verpflichtungen nicht verdrängen.

Bemerkung zur Korrektur von Aufgabe 6, Frage 6.1

In der Korrektur wurde auch akzeptiert, wenn argumentiert wurde (allerdings zu Unrecht), dass vorliegend ein Fall der Schubert-Praxis gegeben sei.

Lösung zu Frage 6.2:

Um die von Nationalrat K. anvisierte Zielsetzung umsetzen zu können, müssen die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz geändert werden. Eine Vertragsänderung kann nur im Einverständnis beider Vertragsparteien erfolgen. Die Schweiz müsste somit mit den Vertragspartnern eine Revision der Bestimmungen zu den Ruhegehältern vereinbaren. Bei Doppelbesteuerungsabkommen, die die Schweiz neu verhandelt, könnte sie dem anderen Vertragsstaat in den Verhandlungen eine von Art. 18 OECD-MA abweichende Formulierung vorschlagen.

Die neue bzw. revidierte Bestimmung könnte namentlich mit einer subject-to-tax clause ergänzt werden. Eine subject-to-tax clause bewirkt, dass ein Staat auf eine Besteuerung nur verzichten muss, wenn der andere Staat die entsprechenden Einkünfte tatsächlich besteuert. Mit einer subject-to-tax clause könnte der Zweck der vorgeschlagenen DBG-Ergänzung somit erreicht werden, indem die Schweiz auf die Besteuerung von Einkünften aus Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen nur verzichtet, wenn die steuerpflichtige Person den Nachweis erbringt, dass die Einkünfte aus Pensionen mit einem Steuersatz besteuert werden, der mindestens 60% des durchschnittlichen in der Schweiz massgebenden Einkommenssteuersatz entspricht.

Die von Nationalrat K. anvisierte Zielsetzung könnte auch mit einer Kündigung des oder der Doppelbesteuerungsabkommen erreicht werden. Die Kündigung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist aber eine sehr weitreichende Massnahme, die in aller Regel keine Handlungsoption ist.

7. Aufgabe (15 Punkte)

Staat R. stellt an die Schweiz ein Amtshilfeersuchen. Dieses bezieht sich auf die dem Staat R. nicht bekannten Inhaber von neun "cash cards", die von der Schweizer X. Bank ausgegeben worden sind und im Staat R. in grossem Umfang genutzt wurden. Staat R. möchte folgende Informationen von der Schweiz bzw. der X. Bank erhalten:

- Namen und Adressen der Inhaber der neun "cash cards"
- Bankauszüge sämtlicher von den Inhabern der neun "cash cards" bei der X. Bank gehaltenen Konten und Vermögen (Vermögensstände und Vermögenserträge und -gewinne der letzten drei Jahre)

Frage:

Sind die Voraussetzungen für ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz erfüllt und erachten Sie das Amtshilfeersuchen des Staates R. gestützt auf Art. 26 OECD-MA für zulässig?

Lösung:

Nach Art. 26 Abs. 1 OECD-MA tauschen die Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Die Voraussetzung, dass die ersuchten Informationen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sein müssen, will unzulässige Beweisausforschung (sog. fishing expedition) verhindern.

Vorliegend stellt sich vorweg die Frage, um was für ein Ersuchen es sich handelt: Ein Gruppensuchen liegt vor, wenn Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen und anhand präziser Angaben identifizierbar sind (Art. 3 lit. c StAhiG). Um ein Listenersuchen handelt es sich hingegen, wenn die steuerpflichtigen Personen nicht namentlich bekannt sind, aber über andere individuell identifizierende Kennzeichen, wie insbesondere Kontonummern, ermittelt werden können.

Vorliegend sind die steuerpflichtigen Personen zwar nicht namentlich bekannt, sie können jedoch anhand ihrer cash cards identifiziert werden. Es handelt sich deshalb um ein Listenersuchen, d.h. um mehrere Einzelsuchen, die zusammengefasst sind. Um eine unzulässige Beweisausforschung auszuschliessen, gelten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die Zulässigkeit von Listenersuchen freilich dieselben Voraussetzungen wie für Gruppensuchen. Listenersuchen sind deshalb nur zulässig, wenn hinreichende Verdachtsmomente bestehen, die auf ein gesetzwidriges Verhalten schliessen lassen.

Vorliegend wird in Form der neun cash cards und ihrer Nummern eine klare Umschreibung der Gruppe der steuerpflichtigen Personen sowie in Form der Beschreibung der Umstände des Kartengebrauchs eine Umschreibung der spezifischen Tatsachen gegeben. Zudem lassen die Umstände des Gebrauchs der Karten (Ausgabe der Karten von einer Schweizer Bank, umfangreicher Gebrauch im Staat R.) zumindest Verdachtsmomente aufkommen, dass deren Benutzer oder Benutzerinnen ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt haben könnten. Auch wenn Staat R. in seinem Gesuch das massgebende Steuerrecht nicht im Detail erklärt, ist davon auszugehen, dass die verlangten Informationen für die Einkommenssteuerveranlagung der Benutzer oder Benutzerinnen der cash cards von Bedeutung sind. Hinzu kommt, dass an die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geringe Anforderungen zu stellen sind. Das Amtshilfeersuchen des Staates R. ist deshalb als zulässig zu betrachten.

Bemerkung zur Korrektur von Aufgabe 7:

Bei der Korrektur der Aufgabe wurde akzeptiert, wenn mit konziser Begründung der Schluss gezogen wurde, dass das Amtshilfeersuchen nicht zulässig sei.

8. Aufgabe (15 Punkte)

Die für das Jahr 2016 rechtskräftig veranlagte X. AG mit Sitz in Zürich hat Lizenzzahlungen in der Höhe von CHF 8 Mio. von ihrer Schwestergesellschaft T. SA mit Sitz in Frankreich erhalten.

Im Jahr 2019 ergibt sich, dass die französischen Steuerbehörden die geschäftsmässige Begründetheit der von der T. SA an die X. AG geleisteten Lizenzzahlungen im Umfang von CHF 3 Mio. nicht anerkennen und zum steuerbaren Gewinn der T. SA hinzurechnen.

Frage:

- 8.1 Wie beurteilen Sie die Aufrechnung der von der T. SA an die X. AG geleisteten Lizenzzahlungen durch die französischen Steuerbehörden aus Sicht des OECD-MA bzw. unter welchen Voraussetzungen erachten Sie diese Aufrechnung als zulässig?
- 8.2 Inwieweit ist die X. AG durch diese Aufrechnung berührt und welches Vorgehen würden sie der X. AG empfehlen?

Lösung zu Frage 8.1:

Bei der Aufrechnung der Lizenzzahlungen könnte es sich um eine Gewinnkorrektur im Sinne von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA handeln. Eine Aufrechnung ist nach dieser Bestimmung zulässig, wenn sie (i) verbundene Unternehmen betrifft, die (ii) einander eine Leistung unter Bedingungen erbringen, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, d.h. die nicht dem arm's length-Prinzip (Drittvergleichsgrundsatz) entsprechen, und (iii) dadurch eines der beiden Unternehmen höhere Gewinne erzielt als unter Einhaltung des arm's length-Prinzips erzielt worden wären.

T. SA und X. AG sind gemäss Sachverhalt Schwestergesellschaften und somit verbundene Unternehmen. Die Aufrechnung der französischen Steuerbehörden ist somit zulässig, sofern die von der T. SA an die X. AG entrichtete Lizenzzahlung von CHF 8 Mio. tatsächlich nicht dem Drittvergleich standhält und zu hoch war. In diesem Fall wurde durch die überhöhte Zahlung Gewinn in die Schweiz verschoben, d.h. die T. SA hätte ohne die überhöhte Zahlung einen höheren Gewinn erzielt.

Lösung zu Frage 8.2:

Die Aufrechnung bei der T. SA hat eine wirtschaftliche Doppelbelastung zur Folge. Im Umfang von CHF 3 Mio. wird nun Steuersubstrat bei zwei verschiedenen Unternehmen (T. SA und X. AG) erfasst. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA sieht für einen solchen Fall eine Gegenberichtigung (corresponding adjustment) vor. Die Gegenberichtigung besteht darin, dass der Gewinn der X. AG um CHF 3 Mio. reduziert wird, weil sie nur CHF 5 Mio. und nicht CHF 8 Mio. Lizenzgebühren erzielt hat.

Da die X. AG bereits rechtskräftig veranlagt ist, kann die Veranlagung nur gegenberichtigt werden, wenn ein Revisionsgrund nach Art. 147 ff. DBG vorliegt. Ein solcher wird nach ständiger Verwaltungspraxis bejaht, wenn die Vertragsstaaten über die Korrektur des Verrechnungspreises eine Verständigungsvereinbarung treffen. Es ist der X. AG somit zu empfehlen, das Gesuch um Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen, um so eine Revision ihrer bereits rechtskräftigen Veranlagung zu erreichen.

Anhang

Auszug aus dem Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Malaysia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 30. Dezember 1974

Art. 5 Abs. 1 und 2 Betriebsstätte

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Der Ausdruck «Betriebsstätte» umfasst insbesondere:

- (a) einen Ort der Leitung,
- (b) eine Zweigniederlassung,
- (c) eine Geschäftsstelle,
- (d) eine Fabrikationsstätte,
- (e) eine Werkstätte,
- (f) ein Bergwerk, eine Ölquelle, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
- (g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet,
- (h) einen Landwirtschaftsbetrieb oder eine Pflanzung,
- (i) eine Stätte der Ausbeutung von Holz oder anderen Waldprodukten.

Art. 7 Abs. 1 und 2 Unternehmensgewinne

1. Einkünfte eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Einkünfte des Unternehmens in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

2. Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Einkünfte zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Art. 14 Abs. 1 und 2 Persönliche Dienste

1. Vorbehältlich des Artikels 15 Absatz 1 [Verwaltungsrats- und Aufsichtsratsvergütungen] und der Artikel 16 [Künstler und Sportler], 17 [Ruhegehälter und Renten], 18 [Öffentliche Gehälter und Ruhegehälter], 19 [Professoren und Lehrer] und 20 [Studenten] können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, sowie Einkünfte, die sie aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit, die Dienste oder die Tätigkeiten in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt oder geleistet werden. Werden die Arbeit, die Dienste oder die Tätigkeiten dort ausgeübt oder geleistet, so können die dafür bezogenen Vergütungen oder Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels können Vergütungen oder Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für in dem anderen Vertragsstaat während eines Kalenderjahres ausgeübte oder geleistete unselbständige Arbeit, Dienste oder Tätigkeiten bezieht, nur in dem erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden, wenn

(a) der Empfänger sich in dem anderen Vertragsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält,

(b) die Dienste oder Tätigkeiten im Auftrag oder für Rechnung einer Person ausgeübt oder geleistet werden, die nicht in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, und

(c) die Vergütungen oder Einkünfte nicht unmittelbar von den Einkünften einer Betriebsstätte abgezogen werden können, die die Person in dem anderen Vertragsstaat hat.