

Sachverhalt und Lösungshinweise zur schriftlichen Prüfung Internationales Steuerrecht I

12. Januar 2016

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst **7 Seiten** und **9 Aufgaben**.

Hinweise zur Aufgabenlösung

- Sämtliche Fragen zum Abkommensrecht sind gestützt auf das **OECD-Musterabkommen** zu beantworten. Mit Vorbehalt von Aufgabe 8, bei der der beiliegende Anhang zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Belgien zu verwenden ist.
- Sämtliche Fragen zum innerstaatlichen Recht sind ausschliesslich gestützt auf das **Bundesrecht** zu beantworten.

Hinweise zur Bewertung

Die Prüfung umfasst total **120** Punkte. 1 Punkt entspricht einer geschätzten Arbeitsdauer von 1 Minute.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1 (12 Punkte)

- 1.1. Erklären Sie die Begriffe Kapitalimportneutralität und Kapitalexportneutralität.
- 1.2. In welchem Zusammenhang sind die Kapitalimportneutralität bzw. die Kapitalexportneutralität im internationalen Steuerrecht von Bedeutung?

Frage 1.1.

Kapitalimportneutralität

Kapitalimportneutralität bedeutet, dass sich die Steuerbelastung einer Investition immer nach demjenigen Staat richtet, in den investiert wird. Massgebend ist folglich die Kapitalverwendung. Der im Ausland Investierende bezahlt auf den ausländischen Einkünften die im Quellenstaat geschuldeten Steuern und ist hinsichtlich seiner Steuerbelastung seinen auf diesem Markt tätigen Konkurrenten gleichgestellt. Als Konsequenz besteht die Steuerneutralität im Vergleich zu den im Quellenstaat investierenden Steuerpflichtigen und nicht gegenüber den Konkurrenten im Wohnsitzstaat. Kapitalimportneutralität wird durch eine reine Quellenbesteuerung erreicht.

Kapitalexportneutralität

Kapitalexportneutralität bedeutet, dass Auslandsinvestitionen steuerlich gleich behandelt werden wie Inlandinvestitionen. Massgebend ist demnach die Kapitalherkunft. Die Steuerbelastung richtet sich nach demjenigen Staat, in dem der Investor seinen Sitz/Wohnsitz hat. Ein Investor der im Ausland investiert, wird steuerlich gleich behandelt, wie jemand der im Inland investiert. Steuerneutralität besteht also hinsichtlich der im Wohnsitzstaat ansässigen Konkurrenten. Kapitalexportneutralität wird durch die Umsetzung einer reinen Welteinkommensbesteuerung erreicht.

Frage 1.2.

Aus ökonomischer/volkswirtschaftlicher Sicht wird v.a. die Neutralität des Steuersystems gefordert. Deshalb interessiert die Wirkung der beiden Konzepte auf die ökonomische Effizienz. Damit ist die sog. Pareto-Effizienz gemeint, die in einer Marktwirtschaft unter den Bedingungen des vollständigen Wettbewerbs vorliegt, wenn die vorhandenen Ressourcen bestmöglich eingesetzt werden und niemand in der gesamten Wirtschaft besser gestellt werden kann, ohne dass nicht zugleich jemand anders schlechter gestellt wird. Die Wirkung der Welteinkommens- und der Quellenbesteuerung auf das Postulat der Wettbewerbsneutralität der Steuer werden traditionell mit den Begriffen der Kapitalexport- und der Kapitalimportneutralität beschrieben.

Aus diesen beiden Konzepten ergibt sich auch die Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Bei der Kapitalexportneutralität wird die internationale Doppelbesteuerung über eine Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern vermieden (Anrechnungsmethode). Bei der Kapitalimportneutralität wird die Doppelbesteuerung über die Anwendung der Befreiungsmethode vermieden.

Aufgabe 2 (8 Punkte)

Die Schweiz führt mit Japan ein Verständigungsverfahren betreffend die Besteuerung der X. AG durch, die in der Schweiz ansässig ist und in Japan Betriebsstätten besitzt. Die beiden Staaten sind sich über die Zuteilung von Immaterialgüterrechten an das Stammhaus in der Schweiz bzw. an die Betriebsstätten in Japan uneinig. Die Schweiz und Japan können sich im Rahmen des Verständigungsverfahrens jedoch nicht einigen; für die X. AG droht deshalb eine Doppelbesteuerung einzutreten.

Frage:

Welche Rechtsmittel oder sonstigen Vorkehrungen stehen der X. AG zur Verfügung, um gegen diese drohende Doppelbesteuerung vorzugehen?

Im Verständigungsverfahren sind die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten zwar verpflichtet, sich um eine Verständigungslösung zu bemühen, sie sind aber nicht dazu verpflichtet, eine Verständigungslösung zu finden. Es besteht somit kein Einigungszwang. Der steuerpflichtigen Person steht im Verständigungsverfahren zudem keine Parteistellung zu. Wird in einem Verständigungsverfahren keine Verständigungslösung gefunden, kann die steuerpflichtige Person nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA aber die Einsetzung eines Schiedsgerichts verlangen. Vorausgesetzt, eine solche Schiedsgerichtsklausel ist im DBA Schweiz-Japan enthalten, kann die X. AG, wenn die zuständigen Behörden der Schweiz und von Japan innerhalb von 2 Jahren nach Einleitung des Verständigungsverfahrens keine Einigung gefunden haben, den Antrag stellen, dass ein Schiedsgericht eingesetzt wird.

Ergänzend steht der X. AG die Möglichkeit offen, unabhängig von der Durchführung eines Verständigungsverfahrens, den innerstaatlichen Rechtsweg zu beschreiten. Sofern die Gerichte die Veranlagung als korrekt und gesetzmässig erachten, kann die Doppelbesteuerung mit dem innerstaatlichen Rechtsweg aber nicht behoben werden.

Aufgabe 3 (15 Punkte)

Das Bundesgericht führte in BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.3., im Zusammenhang mit der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens folgendes aus:

"Der OECD-Kommentar ist für die Auslegung der von der Schweiz nach dem Vorbild dieses Kommentars geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen von erheblicher Bedeutung. Eine Lösung für Abkommen, die dem Musterabkommen nachgebildet sind, muss daher mit dem OECD-Kommentar im Einklang stehen".

Frage:

- 3.1 Wie beurteilen Sie diese Aussage des Bundesgerichts zum OECD-Kommentar? Erklären Sie namentlich, ob sie unbestritten oder bestritten sowie vollständig oder unvollständig ist.
- 3.2 In welcher Beziehung steht diese Aussage zu den Auslegungsregeln der Wiener Vertragsrechtskonvention?

Frage 3.1.

In Lehre und Praxis nahezu unbestritten ist, dass der Kommentar zum OECD-MA ein Hilfsmittel zur Auslegung von abkommensrechtlichen Bestimmungen, die dem Wortlaut des OECD-MA folgen, darstellt.

Die Aussage des Bundesgerichts ist jedoch insofern bestritten, als das Bundesgericht den Kommentar zum OECD-MA nicht nur als Auslegungshilfe betrachtet, sondern verlangt, dass die Auslegung mit dem Kommentar "im Einklang stehen muss". Das geht nach vielen Lehrmeinungen in der Schweiz zu weit.

Die Aussage des Bundesgerichts ist auch unvollständig, da das Bundesgericht nicht Bezug darauf nimmt, welche Fassung des Kommentars zum OECD-MA massgebend ist. In Frage kommt die Fassung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder jene im Zeitpunkt der Auslegung. Nach herrschender Lehrmeinung in der Schweiz ist die Fassung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses massgebend, soweit spätere Änderungen des Kommentars nicht nur klarstellende Bedeutung haben.

Frage 3.2.

Insoweit als die DBA keine spezifischen Regeln kennen, richtet sich ihre Auslegung nach den Auslegungsregeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV). Das WÜRV enthält im Zusammenhang mit der Auslegung von DBA vor allem zwei relevanten Bestimmungen:

Gemäss Art. 31 Abs 1 WÜRV ist 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. Nach diesen allgemeinen Auslegungsregeln sind DBA demnach in erster Linie unter Berücksichtigung der grammatikalischen, systematischen und teleologischen Auslegungsmethode auszulegen. Art. 32 WÜRV hält die ergänzenden Auslegungsmittel fest. Als solche gelten insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsschlusses. Diese Auslegungselemente haben nur subsidiäre Bedeutung; sie können nur herangezogen werden, wenn das nach Art. 31 WÜRV ermittelte Auslegungsergebnis entweder mehrdeutig oder dunkel oder offensichtlich sinnwidrig oder unvernünftig ist.

Der Kommentar zum OECD-MA wird in der Lehre im Rahmen dieser Auslegungsregeln unterschiedlich gewürdigt: Ein Teil der Lehre sieht den Kommentar – bei wörtlicher Übernahme einer Bestimmung aus dem OECD-MA ins entsprechende DBA – als Ausdruck der "gewöhnlichen Bedeutung" und wendet ihn bereits im Rahmen der allgemeinen Auslegungsregeln nach Art. 31 Abs. 1 WÜRV an. Ein anderer Teil der Lehre zählt den Kommentar zu den "Umständen des Vertragsschlusses" und qualifiziert ihn deshalb als ergänzendes Auslegungsmittel nach Art. 32 WÜRV, weshalb er erst als subsidiäres Auslegungselement herangezogen werden darf.

Aufgabe 4 (15 Punkte)

Die Verteilungsnormen von Doppelbesteuerungsabkommen halten grundsätzlich nur fest, dass der eine oder der andere Vertragsstaat eine bestimmte Einkunft besteuern **kann**. So lautet Art. 6 Abs. 1 OECD-MA bspw. wie folgt:

"Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (...) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden."

Fragen:

- 4.1 Art. 6 Abs. 1 OECD-MA stellt anerkanntermassen keine genügende Rechtsgrundlage zur Besteuerung von unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat, d.h. "im anderen Vertragsstaat" dar. Warum stellt Art. 6 Abs. 1 OECD-MA keine genügende Rechtsgrundlage dar?
- 4.2 Wäre es möglich, dass sich Vertragsstaaten in ihren Doppelbesteuerungsabkommen künftig **verpflichteten**, bestimmte Einkünfte zu besteuern, u.a. mit dem Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung? Könnten die Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens in diesem Zusammenhang so ausgestaltet werden, dass sie zugleich die innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Besteuerung einer bestimmten Einkunftsart ersetzen?

Frage 4.1.

In diesem Zusammenhang wird von der sog. "negativen Wirkung von DBA" gesprochen. Ein DBA begründet demnach keine Steuerpflichten für die in einem der beiden Vertragsstaaten steuerpflichtigen Personen, sondern kann die auf das innerstaatliche Recht gestützten Steuerpflichten nur zurückdrängen bzw. beschränken. Aus diesem Grund wird das innerstaatliche Recht auch nicht einfach unverbindlich und unwirksam, wenn es mit einem DBA kollidiert, sondern wird nur im entsprechenden Umfang zurückgedrängt. Die negative Wirkung von DBA gründet darauf, dass die Verteilungsnormen in den DBA in aller Regel nicht genügend bestimmt sind (fehlende Tatbestandsbestimmtheit), als dass sie nach dem Legalitätsprinzip eine Steuerpflicht begründen könnten. Für die Begründung einer Steuerpflicht ist aus diesem Grund immer eine gesetzliche Grundlage im interstaatlichen Recht notwendig.

Frage 4.2.

Grundsätzlich wäre es denkbar, dass sich Staaten in Zukunft mittels DBA verpflichten, gewisse Einkünfte zu besteuern. Im monistischen System ist eine Transformation von Völkerrecht ins Landesrecht nicht notwendig. Das Völkerrecht kann unmittelbar rechtsbegründend wirken, sofern es die entsprechenden Anforderungen an eine gesetzliche Grundlage erfüllt. Davon zu unterscheiden ist das dualistische System, bei dem eine Transformation von Völkerrecht in Landesrecht notwendig ist.

Die Schweiz folgt grundsätzlich dem monistischen System. Aus Sicht der Schweiz wäre aus staats- und verfassungsrechtlicher Sicht deshalb theoretisch möglich, dass Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbar Steuerpflichten begründen. Die DBA-Bestimmung müsste aber alle Voraussetzungen des Legalitätsprinzips einhalten, namentlich müsste die ent-

sprechende Norm im DBA genügend bestimmt sein, d.h. Steuersubjekt, Steuerobjekt und die Grundsätze der Bemessungsgrundlage selber nennen und das DBA müsste weiter dem fakultativen Referendum unterstellt worden sein.

Aus praktischer Sicht wäre eine solches Vorgehen wohl aber schwierig umzusetzen. Auch stellte sich die Frage, ob solche abkommensrechtlichen Steuerpflichten nur in einigen DBA aufgenommen werden könnten oder in alle DBA aufgenommen werden müssten. Auch wenn die DBA im Rahmen des BEPS Projektes der OECD weitere, neue Funktionen erhalten werden, gehen diese nicht so weit, unmittelbar steuerpflichtbegründende Normen in DBA aufzunehmen.

Aufgabe 5 (15 Punkte)

Ronald Trunk ist britischer Staatsbürger und seit einigen Jahren verwitwet. Er wohnt in London, wo auch seine Tochter und sein Sohn leben. Im Oktober 2013 wurde er pensioniert und verbringt seither die Monate Dezember bis März sowie Juli und August in seinem Ferienhaus in Crans Montana (Kanton Wallis). Sein weiteres Vermögen hat Ronald Trunk hauptsächlich in Aktien investiert und er erzielt im Jahr 2015 unter anderem Dividenden von der deutschen BMW AG. Die Dividenden unterliegen in Deutschland einer Quellensteuer (Kapitalertragssteuer) von 25%.

Frage:

Ronald Trunk möchte von Ihnen wissen, gestützt auf welches Doppelbesteuerungsabkommen er die auf den Dividenden der BMW AG erhobene dt. Quellensteuer im Umfang, in dem die dt. Quellensteuer den nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zulässigen Steuersatz übersteigt, zurückverlangen kann?

Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind, können sich nach Art. 1 OECD-MA auf ein Doppelbesteuerungsabkommen berufen. Zu prüfen ist demnach, ob Ronald Trunk eine Person ist und in welchem Vertragsstaat er ansässig ist.

Der Begriff der Person ist in Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA geregelt. Als Person gelten u.a. natürliche Personen. Ronald Trunk ist eine natürliche Person; die erste Voraussetzung ist somit erfüllt. Eine Person ist nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zudem in einem Staat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Die Ansässigkeit einer Person bestimmt sich demnach nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten.

Ronald Trunk wohnt bereits seit vielen Jahren in London und hält sich während eines grossen Teils des Jahres dort auf. Es kann davon ausgegangen werden, dass er nach britischem Steuerrecht in England seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat. Er ist gemäss Art. 4 Abs. 1 OECD-MA somit in Grossbritannien ansässig.

Ronald Trunk verbringt die Monate Dezember bis März (d.h. 121 Tage) sowie Juli und August (d.h. 62 Tage) in der Schweiz. Er erfüllt damit auch die Voraussetzungen eines steuerrechtlichen Aufenthalts nach Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG, da er sich – ohne eine Er-

werbstätigkeit auszuüben – mehr als 90 Tage im Jahr in der Schweiz aufhält. Roland Trunk ist demzufolge auch in der Schweiz ansässig. Es liegt aus abkommensrechtlicher Sicht eine Doppelansässigkeit vor.

Im Falle einer Doppelansässigkeit statuiert Art. 4 Abs. 2 OECD-MA die sog. Tie-Breaker-Rule. Sie beinhaltet eine Kaskade von Abgrenzungskriterien, nach denen entschieden wird, welcher Vertragsstaat in der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens als Ansässigkeitsstaat gilt:

- *Nach Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD-MA gilt eine Person nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, gilt sie in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*
- *Sollten die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz und Grossbritannien gleich eng sein, ist der gewöhnliche Aufenthalt für die Lösung des Konflikts massgebend (Art. 4 Abs. 2 lit. b OECD-MA).*
- *Sollte auch dieser gleichermassen in Crans Montana und in London liegen, kommt die britische Staatsangehörigkeit von Roland Trunk als tie-breaker zum Tragen (Art. 4 Abs. 2 lit. c OEC-MA).*

Ronald Trunk hat in beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte. Indessen ist mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass er seinen Lebensmittelpunkt in London hat, wo er berufstätig war sowie seine Tochter und sein Sohn leben. Es ist davon auszugehen, dass Grossbritannien die Position des vorrangigen Ansässigkeitsstaats inne hat.

In Bezug auf die Dividende, die Roland Trunk von der BMW AG ausgeschüttet erhält, kann er sich demnach auf das DBA GBR-DEU stützen, und die erhobene deutsche Quellensteuer im Umfang, in dem sie die im DBA GBR-DEU vereinbarte Quellensteuer übersteigt, zurückverlangen.

(Bemerkung: nach herrschender Lehre in der Schweiz kann Ronald Trunk aber auch das DBA CHE-DEU beanspruchen, weil er nach diesem Abkommen ebenfalls abkommensberechtigt ist. Dieser Aspekt gehörte aber nicht zum Prüfungsstoff und wurde in der Aufgabenlösung nicht verlangt).

Aufgabe 6 (15 Punkte)

Die Bloemes BV ist ein niederländisches Unternehmen, das im Grosshandel mit Blumen tätig ist. Sie hat einen Angestellten, Hans Georg, der in der Schweiz wohnt und für den schweizerischen Markt zuständig ist. Hans Georg besucht in der ganzen Schweiz die Kunden der Bloemes BV, v.a. regionale Blumenbörsen. Er verhandelt mit ihnen die Lieferungsverträge und schliesst sie ab. Die abgeschlossenen Verträge schickt er daraufhin mittels eines mobilen Faxgerätes zur Ausführung an den Hauptsitz der Bloemes BV nach Amsterdam. Jeden Monat arbeitet Hans Georg für die Erledigung verschiedener administrativer Arbeiten 2 x 2 Tage am Hauptsitz der Bloemes BV in Amsterdam.

Frage:

Wie beurteilen Sie die Steuerpflicht der Bloemes BV in der Schweiz, aus abkommensrechtlicher sowie innerstaatlicher Sicht?

Zu prüfen ist, ob die Bloemes BV aufgrund der Tätigkeit von Hans Georg eine Betriebsstätte, insb. eine Vertreterbetriebsstätte in der Schweiz begründet hat.

Steuerpflicht aus abkommensrechtlicher Sicht

Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist Voraussetzung für das Bestehen einer Betriebsstätte, dass eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, durch welche die Unternehmenstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Bloemes BV hat keine feste Geschäftseinrichtung in der Schweiz; Hans Georg reist ausschliesslich umher. Auch sind keine Anhaltspunkte im Sachverhalt ersichtlich, wonach seine Wohnung (als home office) als feste Geschäftseinrichtung der Bloemes BV betrachtet werden kann.

Zu prüfen ist allerdings, ob Hans Georg als abhängiger Vertreter i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu betrachten ist. Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird eine Betriebsstätte auch ohne feste Geschäftseinrichtung begründet, wenn ein abhängiger Vertreter für ein Unternehmen tätig ist und die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen und diese Vollmacht gewöhnlich ausübt. Keine Betriebsstätte begründet hingegen ein unabhängiger Vertreter i.S.v. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.

Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass Hans Georg ein Angestellter der Bloemes BV und somit ein abhängiger Vertreter ist. Hinzu kommt, dass Hans Georg die Verträge selber unterzeichnet und sie darauf nach Amsterdam schickt. Er hat somit die Vollmacht, Verträge abzuschliessen. Auch übt er diese Vollmacht gewöhnlich aus, da er als Angestellter der Bloemes BV vermutlich ständig solche Verträge abschliesst.

Da Hans Georg sämtliche Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllt, ist er als abhängiger Vertreter der Bloemes BV zu betrachten. Folglich hat die Bloemes BV nach dem OECD-MA resp. dem DBA Schweiz-Niederlande in der Schweiz eine Betriebsstätte begründet.

Steuerpflicht aus innerstaatlicher Sicht

Gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. b DBG sind juristische Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz Betriebsstätten i.S.v. Art. 51 Abs. 2 DBG unterhalten. Nach herrschender Meinung in der Schweiz kennt das DBG, anders als das OECD-MA, aber keine Ausnahme vom Merkmal einer festen Geschäftseinrichtung für den abhängigen Vertreter. Der Betriebsstättenbegriff des DBG ist diesbezüglich enger gefasst als derjenige des OECD-MA. Nach DBG liegt bei einem abhängigen Vertreter erst dann eine Betriebsstätte vor, wenn er seine Tätigkeit in einer festen Geschäftseinrichtung ausübt (Art. 51 Abs. 2 zweiter Satz DBG). Mangels einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage kann die Schweiz die nach DBA bestehende Betriebsstätte der Bloemes BV in der Schweiz demnach nicht besteuern.

Aufgabe 7 (15 Punkte)

Carl Börk ist Ingenieur und Spezialist für Erdbohrungen. Er ist für den schwedischen SX-Konzern tätig und lebt in Schweden. Im Jahr 2015 wird er während 9 Wochen zur schweizerischen Tochtergesellschaft des SX-Konzerns entsandt, um Probegasbohrungen in der Schweiz durchzuführen und zu beaufsichtigen. Sein Arbeitsverhältnis zum SX-Konzern bleibt unverändert bestehen, und er erhält seinen Lohn weiterhin von der Konzernzentrale in Schweden ausbezahlt. Die Kosten der Entsendung von Carl Börk in die Schweiz (Lohnkosten und Aufwendungen des SX-Konzerns im Zusammenhang mit den Probebohrungen in der Schweiz, u.a. Transport und Benutzung von gewissen Spezialmaschinen) stellt die Konzernzentrale der schweizerischen Tochtergesellschaft nach Abschluss der Arbeiten in Rechnung.

Frage:

Darf die Schweiz, das von Carl Börk während seiner 9-wöchigen Tätigkeit in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen besteuern?

Carl Börk ist gemäss Sachverhalt Angestellter des schwedischen SX-Konzerns und erzielt somit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Einkommen aus unselbständiger Arbeit kann nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA in demjenigen Staat besteuert werden, in welchem die Tätigkeit physisch ausgeübt wird, i.c. in der Schweiz. Bedingung dafür ist, dass Carl Börk nicht unter die sog. "Monteurklausel" oder "183-Regel" gemäss Art. 15 Abs. 2 OECD-MA fällt. Falls die dort aufgeführten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, ist nur Schweden als Ansässigkeitsstaat berechtigt, das Erwerbseinkommen zu besteuern.

Die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sind die folgenden:

- *Der Empfänger darf sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten aufhalten (Art. 15 Abs. 2 lit. a). Dies ist i.c. der Fall, denn Carl Börk ist nur 9 Wochen in der Schweiz tätig;*
- *Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber bezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 lit. b).*

Vorweg ist zu entscheiden, wer Arbeitgeber von Carl Börk ist. Unterschieden wird dabei zwischen dem zivilrechtlichen (formalen), faktischen und wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff. Das Bundesgericht befürwortet den formalen Arbeitgeberbegriff. Arbeitgeber ist diejenige Person, die den Arbeitsvertrag abschliesst und, zivilrechtlich betrachtet, die massgebenden Arbeitgeberfunktionen ausübt (wie z.B. Erteilung der Weisungen, Auszahlung des Lohns, usw.). Unerheblich ist dabei, wer die Lohnkosten wirtschaftlich trägt. Das Steueramt des Kantons Zürich wendet den faktischen Arbeitgeberbegriff an. Beim faktischen Arbeitgeberbegriff ist v.a. massgebend, wer das Risiko trägt und die Weisungshoheit ausübt, ob die Art der erbrachten Leistung einen integralen Bestandteil der Geschäftstätigkeit des schweizerischen Unternehmens darstellt und im welchen Umfang der Mitarbeiter in das schweizerische Unternehmen eingegliedert ist.

Im vorliegenden Fall bleibt das Arbeitsverhältnis von Carl Börk unverändert mit der schwedischen Konzerngesellschaft bestehen und sein Lohn wird weiterhin von der Konzernzentrale in Schweden ausbezahlt. Der schweizerischen Tochtergesellschaft werden zwar die Entsendungskosten in Rechnung gestellt. Dieser Umstand allein ist gemäss der schweizerischen Lehre und Praxis aber nicht massgeblich. Bei einer Entsendung von 9 Wochen ist davon auszugehen, dass Carl Börk nicht der Weisungsbefugnis der Tochtergesellschaft unterstellt wurde und nicht vollständig in ihre Organisation eingegliedert wird. Zudem wird er die Erdbohrungen in der Schweiz eher im Interesse der Muttergesellschaft in Schweden ausführen. Arbeitgeber bleibt somit der SX-Konzern mit Hauptsitz in Schweden.

- *Die Vergütungen dürfen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (Art. 15 Abs. 2 lit. c). Im Sachverhalt sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die das Bestehen einer Betriebsstätte beweisen könnten. Aus diesem Grund ist auch diese Voraussetzung als erfüllt zu betrachten.*

Da sämtliche Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA erfüllt sind, darf die Schweiz das von Carl Börk in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen nicht besteuern.

Bemerkung: bei konsistenter Begründung wurde auch das gegenteilige Resultat akzeptiert, dass nämlich die schweizerische Tochtergesellschaft als Arbeitgeber von Carl Börk zu betrachten ist, womit die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht erfüllt sind und das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA bei der Schweiz verbleibt.

Aufgabe 8 (15 Punkte)

Peter Meier, wohnhaft in Zürich, ist Aktionär der belgischen Belgium SA. Er erhält im Jahr 2015 eine Dividende von EUR 10'000 ausgeschüttet, wobei die Belgium SA davon die belgische Quellensteuer von 25% (précompte mobilier) in Abzug bringt und Peter Meier einen Betrag von EUR 7'500 überweist.

Fragen:

- 8.1 Wie beurteilen Sie die Entrichtung der Dividende von der Belgium SA an Peter Meier aus Sicht des DBA zwischen der Schweiz und Belgien und wie wird eine Doppelbesteuerung der Dividende nach dem DBA zwischen der Schweiz und Belgien vermieden?
- 8.2 Welche Schritte hat Peter Meier in Belgien und der Schweiz konkret zu unternehmen, damit er gemäss dem DBA zwischen der Schweiz und Belgien keiner Doppelbesteuerung unterliegt?

Bemerkung:

Für die Lösung der Aufgabe kann davon ausgegangen werden, dass Peter Meier abkommensberechtigt ist.

Anhang:

Auszug aus dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Abgeschlossen am 28. August 1978

Frage 8.1.

Dividenden können nach Art. 10 § 1 DBA-BEL vom Ansässigkeitsstaat des Empfängers, i.c. von der Schweiz, besteuert werden. Belgien als Quellenstaat ist nach Art. 10 § 2 DBA-BEL aber berechtigt, eine Quellensteuer zu erheben (Sockelsteuer). Die Steuer darf allerdings gemäss Art. 10 § 2 lit. b DBA-BEL 15% des Bruttoertrages der Dividenden nicht übersteigen. Nach Art. 24 § 2 DBA-BEL gewährt die Schweiz einer ansässigen Person, die Einkünfte besitzt, die nach den Art. 10 und 11 in Belgien besteuert werden können, auf Antrag eine Entlastung. Im vorliegenden Fall muss die Schweiz die von Belgien abkommenskonform erhobene Quellensteuer von 15 % demnach an die schweizerische Steuer anrechnen.

Frage 8.2.

Peter Meier muss sowohl in der Schweiz wie in Belgien Schritte unternehmen, damit er gemäss dem DBA keiner Doppelbesteuerung unterliegt. In der Schweiz muss Peter Meier eine pauschale Steueranrechnung beantragen. Voraussetzung für die pauschale Steueranrechnung ist, dass die Dividenden in der Schweiz der Besteuerung unterliegen, was gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG der Fall ist. Zudem ist die pauschale Steueranrechnung betragsmässig auf die in der Schweiz auf der erzielten Dividende geschuldeten Steuern beschränkt (Anrechnung nur bis zum sog. Maximalbetrag). Die pauschale Steueranrechnung ist zusammen mit der Steuererklärung des betreffenden Steuerjahres geltend zu machen.

Aufgrund der Tatsache, dass Belgien nach dem DBA-BEL nur zu einer Quellensteuer von 15 % berechtigt ist, muss Peter Meier die Differenz zu der von der Belgium SA abgezogenen Quellensteuer von 25 %, d.h. 10 %, von den belgischen Steuerbehörden zurückverlangen.

Aufgabe 9 (10 Punkte)

Die in der Schweiz ansässige Invent AG hat einen neuartigen Golfball entwickelt, der 20% weiter fliegt als ein herkömmlicher Golfball. Den hochwertigen Kern des Golfballs stellt sie dabei selber in der Schweiz her und liefert das halbfertige Produkt daraufhin an ihre Tochtergesellschaft Invent Slowak AG in der Slowakei. Dort wird die Schale um den Kern des Golfballs angebracht, der Golfball fertig gestellt und verpackt. Die fertiggestellten und verpackten Golfbälle werden daraufhin von der Invent Slowak AG wieder an die Invent AG in der Schweiz geliefert, welche die Golfbälle an ihre Kunden in Europa und den USA verkauft.

Frage:

Nach welchen Grundsätzen des internationalen Steuerrechts wird der mit der Herstellung der Golfbälle von der Invent AG und der Invent Slowak AG erzielte steuerbare Gewinn ermittelt?

Für die Leistungsbeziehungen zwischen der Invent AG und der Invent Slowak AG sind Verrechnungspreise festzulegen, die dem Drittvergleich gemäss Art. 9 OECD-MA standhalten (arm's length-Prinzip). Verrechnungspreise sind sowohl für die Lieferung des Kerns des Golfballs von der Invent AG an die Invent Slowak AG als auch für die Lieferung des fertiggestellten und verpackten Produkts von der Invent Slowak AG an die Invent AG zu ermitteln.

Die Bestimmung des Verrechnungspreises richtet sich in erster Linie nach dem Marktpreis. Ein solcher ist für konzerninterne Lieferungen und Leistungen indessen häufig nicht vorhanden. In diesem Fall ist der Verrechnungspreis auf andere Weise zu bestimmen. Die OECD Verrechnungspreisrichtlinien sehen dafür drei transaktionsbezogene Methoden und zwei gewinnorientierte Methoden vor.

Transaktionsbezogene Methoden:

- *Preisvergleichsmethode: Bei der Preisvergleichsmethode wird der Verrechnungspreis mittels eines Vergleichs mit zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbarten Preisen ermittelt.*
- *Wiederverkaufspreismethode: Bei der Wiederverkaufspreismethode wird vom Wiederverkaufspreis abzüglich einer marktkonformen Handelsspanne ausgegangen.*
- *Kostenaufschlagsmethode: Bei der Kostenaufschlagsmethode wird auf den Herstellungskosten eine marktkonforme Gewinnmarge aufgeschlagen.*

Gewinnorientierte Methoden:

- *Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode ("transactional net margin method"): Bei dieser Methode wird die bei einem Geschäft zwischen verbundenen Unternehmen erzielte Nettogewinnmarge mit der Nettogewinnmarge, die von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen erzielt wird, verglichen.*
- *Geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ("profit split method"): Bei dieser Methode wird der aus einer Transaktion (Geschäftsvorfall) realisierte Gewinn entsprechend dem Beitrag der an dieser Transaktion beteiligten Konzerngesellschaften unter Berücksichtigung der von den Konzerngesellschaften wahrgenommenen Funktionen, der übernommenen Risiken (Risikoverteilung) und dem dabei eingesetzten Kapital aufgeteilt.*

Grundsätzlich kann die Invent-Gruppe wählen, welche Methode sie zur Verrechnungspreisbestimmung anwenden will. Sie muss die Wahl der Methode aber erklären und die Ermittlung des Verrechnungspreises dokumentieren.

Im Übrigen können verbundene Unternehmen auch andere Methoden ("other methods") als die soeben Erwähnten anwenden, sofern sie mit dem Drittvergleichsgrundsatz im Einklang stehen. Die Anwendung anderer Methoden erfordert allerdings eine ausführliche

Dokumentation sowie eine detaillierte Begründung, weshalb die gewählte Methode im konkreten Fall geeigneter ist als die von der OECD anerkannten.