

## Internationales Steuerrecht (Theorie)



## Internationales Steuerrecht

### Theoretische Grundlagen und praktische Beispiele

Matthias Erik Vock

lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte

Tax Advisors & Associates AG, Gartenstrasse 25, CH-8002 Zürich

Tel +41 (0)44 208 10 10, Fax + 41 (0)44 208 10 20

[matthias.vock@taxadvisors.ch](mailto:matthias.vock@taxadvisors.ch)

[www.taxadvisors.ch](http://www.taxadvisors.ch)

## Wieso internationales Steuerrecht?

### ■ Allgemeine Lage

1. Bundesschuld ca. CHF 128 Mrd.
2. Finanzkrise: Belastung für Staaten? Steigt Staatseinfluss?
3. Reduziertes Wirtschaftswachstum oder Rezession?
4. Weltweit steigende Steuerkonkurrenz
5. Unterschiedliche Auffassung anderer Staaten zum Thema Amtshilfe und Unternehmenssteuern
6. Bankgeheimnis?

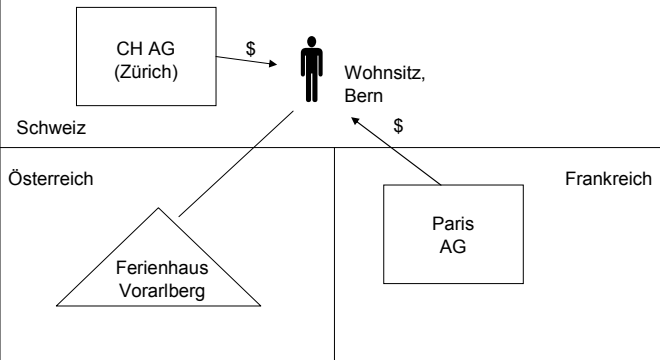
## Wieso internationales Steuerrecht?

### ■ Zielsetzung des internationalen Steuerrechts

1. Schaffung möglichst günstiger Rahmenbedingungen für im Ausland tätige schweizerische Unternehmungen
2. Förderung der Attraktivität des Investitionsstandortes Schweiz

## Wieso internationales Steuerrecht?

### ■ Problemstellung



## Wieso internationales Steuerrecht?

### ■ Doppelbesteuerung

- Kein völkerrechtliches Verbot
- Kein Verstoß der internationalen Doppelbesteuerung gegen Bundesverfassung (Art. 127 Abs. 3 BV gilt nur für interkantonale Verhältnisse)

### ■ Massnahmen

- Unilaterale Massnahmen (z.B. Gesetzesnormen)
- Bilaterale Abkommen (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen DBA)

## Internationales Steuerrecht

### ▣ Kursinhalt

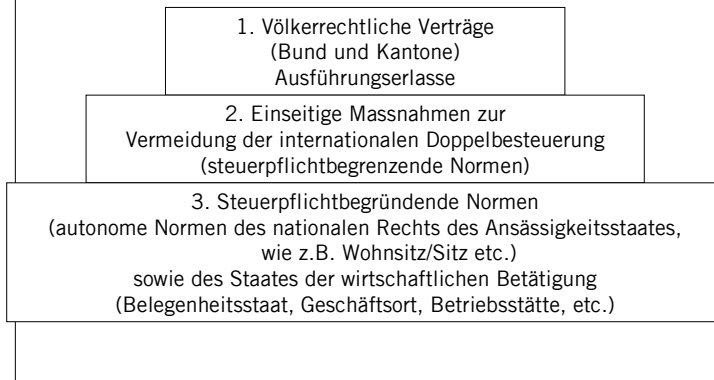
1. Zielsetzung
2. Begriff und Rechtsquellen
3. Schweizerisches „Aussensteuerrecht“
4. Bilaterale Abkommen
5. Entwicklungen

## Zielsetzung

1. Sensibilisierung für steuerliche Beurteilung von sogenannten Offshore Strukturen
2. Grundverständnis für mögliche steuerliche Problemfelder im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen
3. Kennen der Mechanismen zur Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung

## Begriff und Rechtsquellen

### ▣ Begriff des internationalen Steuerrechts



## Begriff und Rechtsquellen

### ▣ Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

- Staatsverträge (Doppelbesteuerungsabkommen = DBA, Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU)
- Kantonale Grenzgängerregelungen (Erwerbseinkommen)  
(F → BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)  
(F → GE)
- Nationale Ausführungserlasse
  - Einseitige Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (unilaterale Massnahmen gemäss DBG)
  - Bundesratsbeschluss (BRB) über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951
  - BRB 1962 vom 14. Dezember 1962 mit Änderungen und Ausführungserlassen
  - Verordnung des Bundesrates über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 mit Änderungen

## Begriff und Rechtsquellen

### ▣ Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

Unilaterale Massnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung  
Die schweizerischen Steuergesetze enthalten unilaterale (einseitige) Bestimmungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, welche sich an die interkantonalen Massnahmen anlehnen:

DBG:

Art. 6-1 / 52-1  
unbedingte Befreiung mit Progressionsvorbehalt

Art. 32-1  
Nettobesteuerung

Art. 34-e

Art. 6-3 / 52-3

Geschäftsbetriebe  
Betriebsstätten  
Grundstücke im Ausland

Abzug der nicht rückforderbaren oder anrechenbaren ausländischen Quellensteuern auf Kapitalerträgen des Privatvermögens

Kein Abzug von ausländischen Steuern auf anderen Einkommensbestandteilen (Praxis unterschiedlich)

Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung  
Spezielle Regeln für Verluste aus ausländischen Betriebsstätten und Grundstücken

## Begriff und Rechtsquellen

### ▣ Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

(Bi-) Multilaterale Massnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung

Das schweizerische Steuerrecht verweist für die Abgrenzung der Steuerpflicht für Betriebsstätten, Geschäftsbetriebe und Grundstücke im Ausland auf die Regeln für die interkantonale Doppelbesteuerung mit Vorbehalt der in den DBA enthaltenen Regelungen.

Das Völkerrecht kennt kein allgemeines Verbot der doppelten Besteuerung; dies ist hauptsächlich Aufgabe der durch die Schweiz abgeschlossenen DBA.

Die Schweiz hat bis heute mehr als 80 DBA abgeschlossen, wovon ca. 10 noch nicht in Kraft oder noch nicht unterzeichnet sind. Die meisten Abkommen folgen im Aufbau dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA).

OECD-MA  
Einkommen und Vermögen

1963 erste Fassung  
1977 Vollrevision  
1992 Teilrevision  
ab 1992 kontinuierliche Revision (letzte Version 2008)

UNO-MA  
Einkommen und Vermögen

1980 berücksichtigt Interessen der Entwicklungsländer

OECD-MA  
Erbschafts- und Schenkungssteuern

1966 resp. 1982

## Begriff und Rechtsquellen

- Verhältnis nationaler zu internationalen Normen
  - **Grundsatz:**  
Vorrang des internationalen Recht (Staatsverträge, Völkerrecht, insb. Doppelbesteuerungsabkommen DBA) vor nationalem Recht!
  - Normen des Staatsvertrags werden mit Inkrafttreten Bestandteile des internen Rechts
  - „Negative Abgrenzungskraft“ des Staatsvertragsrecht auf Landesrecht

## Begriff und Rechtsquellen

- Ergebnis
  - Die Schweiz kennt kein **eigentliches** Aussensteuerrecht, d.h. es bestehen keine aussensteuerrechtliche Erlasse
  - Das schweizerische Recht kennt steuerpflichtbegründende und -begrenzende Normen

## Begriff und Rechtsquellen

**Steuerpflichtbegründendes** nationales Steuerrecht

### Beispiel

- John Smith, Wohnsitz England erhält als Verwaltungsrat der Bau AG (Schweiz) 2008 folgende Bezüge:

(1) VR-Entschädigung	CHF	10'000
(2) Reisespesen	CHF	4'000
(3) Tantieme	CHF	15'000

## Begriff und Rechtsquellen

**Steuerpflichtbegründendes** nationales Steuerrecht

### Lösung

- John Smith ist in der Schweiz **beschränkt steuerpflichtig** aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG (VR-Entschädigung). Tantieme, Reisespesen ebenfalls steuerpflichtig, soweit es sich nicht um effektiven Spesenersatz handelt.
- Verfahren (Quellensteuer) geregelt in Art. 93 DBG sowie Art. 35 Abs. 1 lit. c StHG und z.B. § 96 ZH-StG

## Begriff und Rechtsquellen

### **Steuerpflichtbegrenzendes** nationales Steuerrecht

#### Beispiel

- Hans Müller mit Wohnsitz in St. Gallen; besitzt in Frankreich eine Liegenschaft, welche er für CHF 25'000 pro Jahr vermietet. In der Schweiz erzielt er ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 80'000.
  - (1) Welcher Betrag wird in die Bemessungsgrundlage (vor Berücksichtigung von Gewinnungskosten und weiteren Abzügen) für die direkte Bundessteuer / St. Gallische Staats- und Gemeindesteuern einbezogen?
  - (2) Vermeidet das Schweizer Aussensteuerrecht im vorliegenden Fall eine internationale Doppelbesteuerung?

## Begriff und Rechtsquellen

### **Steuerpflichtbegrenzendes** nationales Steuerrecht

#### Lösung

- Hans Müller ist (und bleibt) in der Schweiz (St. Gallen) unbeschränkt steuerpflichtig aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG). Gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG unterliegen die Erträge aus der Liegenschaft nicht der schweizerischen Besteuerung (Freistellung), d.h. CHF 80'000 werden zum Satz von CHF 105'000 besteuert.
- Das Schweizer Steuerrecht vermeidet internationale Doppelbesteuerung nur, sofern dies in einschlägigen Steuernormen explizit vorgesehen ist. Nach nationalem Steuerrecht bleibt Herr Müller unbeschränkt steuerpflichtig auf seinem weltweiten Einkommen (und Vermögen), allerdings können die Einkünfte aus der Liegenschaft gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG nicht besteuert werden. Vorliegend wird somit die internationale Doppelbesteuerung vermieden.

## Schweizerisches „Aussensteuerrecht“

- **Kursinhalt**
- 3. Schweizerisches „Aussensteuerrecht“
  - 3.1 Worum geht es?
  - 3.2 Faktisches Aussensteuerrecht in Bezug auf die direkten Steuern (direkte Bundessteuer / Staats- und Gemeindesteuern)
  - 3.3 Faktisches Aussensteuerrecht in Bezug auf die Verrechnungssteuern
  - 3.4 Fallbeispiel
  - 3.5 Neuste Entwicklungen

### 3.1 Worum geht es?

- Schweiz hat kein eigentliches Aussensteuerrecht im Gegensatz zu Vielzahl von ausländischen Staaten (z.B. D, USA, CDN, SP)
- Schutz des eigenen Steuersubstrates
- Gerichts- und Verwaltungspraxis zu einzelnen Gesetzesartikeln, z.B.
  - Ort der tatsächlichen Verwaltung (DBG) / Leitung (VSTG)
  - Definition Betriebsstätte in Gesetz / DBA
  - Steuerumgehung
  - Auftrag

### 3.2 Faktisches Aussensteuerrecht (Direkte Steuern)

- Ort der **tatsächlichen Verwaltung** gemäss Art. 50 DBG:

*„Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre **tatsächliche Verwaltung** in der Schweiz befindet.“*

### 3.2 Faktisches Aussensteuerrecht (Direkte Steuern)

- Ort der **tatsächlichen Verwaltung** gemäss Art. 50 DBG befindet sich am Ort, wo
  - sich die wirkliche Leitung befindet
  - die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen
  - die wesentlichen Unternehmungsentscheide fallen
  - die wichtigen Entschlüsse bezüglich der laufenden Leitung der juristischen Person generell getroffen werden
  - die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks massgebenden Tätigkeiten ausgeübt werden
  - sich die tatsächliche Geschäftsleitung abspielt

### 3.2 Faktisches Aussensteuerrecht (Direkte Steuern)

- Wer kann Träger der tatsächlichen Verwaltung sein:
  - Oberste Gesellschaftsorgane
    - Präsident (Delegierter) des Verwaltungsrats
    - Mitglieder der Geschäftsleitung / Konzernleitung
  - Tatsächliche Verwaltung von Dritten im Mandatsverhältnis
  
- Negative Voraussetzungen, damit ein inländischer Ort der tatsächlichen Verwaltung angenommen werden kann
  - Am ausländischen statutarischen Sitz keine festen Einrichtungen (Büros, Arbeitsplätze) vorhanden und kein Personal angestellt
  - Jedoch: Keine Regeln betreffend Infrastrukturanforderung am ausländischen statutarischen Sitz, um inländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung auszuschliessen

### 3.2 Faktisches Aussensteuerrecht (Direkte Steuern)

- Positive Voraussetzungen für einen inländischen Ort der tatsächlichen Verwaltung beruhen auf Indizien:
  - VR-Einsatz durch Inländer
  - VR-Sitzungen im Inland (jedoch verneint im BGer vom 4. Dezember 2003)
  - Ev. inländisches faktisches Organ
  - Inländisches Bankkonto
  - Vertragsunterzeichnungen im Inland
  - Führen der Buchhaltung im Inland
  - Zustelladresse im Inland
  - Etc.

### 3.2 Faktisches Aussensteuerrecht (Direkte Steuern)

- Ergebnis bei inländischem Ort der tatsächlichen Verwaltung:
  - Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz (Art. 50 DBG)
  - Allenfalls Befreiung einzelner Teile/Quoten des Gewinns kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum Ausland (Art. 52 DBG)

- Siehe dazu auch:

*OECD Working Party No 1 of the Committee on Fiscal Affairs: Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention vom 27. Mai 2003*

### 3.3 Faktisches Aussensteuerrecht (Indirekte Steuern)

- Wirtschaftlicher Inländerbegriff gemäss Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG; unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz:

*„Inländer ist, wer im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt oder statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist; als Inländer im Sinne von Artikel 4 gelten auch juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch **tatsächlich im Inland geleitet** werden und **hier eine Geschäftstätigkeit** ausüben.“*

### 3.3 Faktisches Aussensteuerrecht (Indirekte Steuern)

- Zweck von Art. 9 Abs. 1 zweiter Halbsatz VStG
    - Begründung der Inländereigenschaft durch wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz
    - Sofern nachfolgende Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind, ist die Inländereigenschaft gegeben, ohne dass eine Steuerumgehung nachgewiesen werden muss (legiferierter Steuerumgehungstatbestand)
      - a) Tatsächliche Leitung im Inland
      - b) Geschäftstätigkeit im Inland
- Innen- und Aussentätigkeit im Inland

### 3.3 Faktisches Aussensteuerrecht (Indirekte Steuern)

- a) Tatsächliche Leitung im Inland
  - „Verwaltungssitz-Theorie“:  
zivilrechtlicher Sitz einer juristischen Gesellschaft hat bloss formelle Bedeutung  
→ Steuerdomizil liegt am Ort der tatsächlichen Verwaltung
  - Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat
  - Massgebliche Aktivität ist die Führung der laufenden Geschäfte

### 3.3 Faktisches Aussensteuerrecht (Indirekte Steuern)

#### a) Tatsächliche Leitung im Inland

- Anforderungen an ein hinreichend selbständiges im Ausland domiziliertes Unternehmen für Verrechnungssteuerzwecke:
  - Eigene Buchführung
  - Eigene technische und personelle Organisation und Leitung
  - Eigener ausländischer Geschäftsbereich

(Merkblatt S-02.124 vom 22.09.1986)

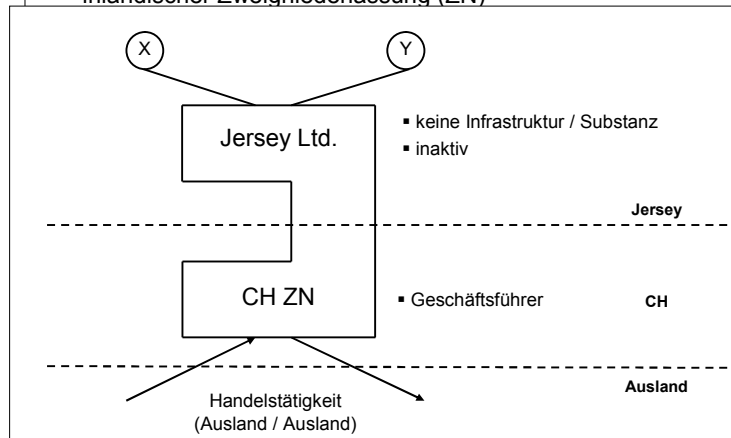
### 3.3 Faktisches Aussensteuerrecht (Indirekte Steuern)

#### b) Geschäftstätigkeit im Inland

- Art der im Inland ausgeübten Geschäftstätigkeit spielt keine Rolle
- Es muss jedoch berufsmässige Ausübung einer organisierten wirtschaftlichen Tätigkeit mit dem Ziel der Produktion oder des Austausches von Gütern und Dienstleistungen sein
- Gemäss ESTV gilt auch das Halten von Beteiligungen durch Holdinggesellschaften als Geschäftstätigkeit

### 3.4 Fallbeispiel

- Ausländische „Phantom- oder Mantelgesellschaften“ mit inländischer Zweigniederlassung (ZN)



### 3.4 Fallbeispiel

- Ausländische „Phantom- oder Mantelgesellschaften“ mit inländischer Zweigniederlassung (z.B. Jersey Ltd.)
  - Fehlende Geschäftstätigkeit der reinen Briefkastengesellschaft im Ausland
  - Gesamte Geschäftstätigkeit erfolgt durch inländische Zweigniederlassung
    - Ziel: Umgehung der schweizerischen Verrechnungssteuer

### 3.4 Fallbeispiel

- Steuerliche Konsequenzen, sofern **kein** DBA vorliegt
  - Direkte Steuern
    - Inländischer Ort der tatsächlichen Verwaltung
    - Gewinnermittlung gemäss Art. 50 DBG respektive Art. 20 StHG, ev. Befreiung eines Teils/Quote kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum Ausland gemäss Art. 52 DBG (Betriebsstätte)
  - Verrechnungssteuer
    - Wirtschaftliche Betrachtungsweise des Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG  
→ Gesellschaft gilt als Inländer
    - Verrechnungssteuerpflichtig
    - Erhebung der Verrechnungssteuer auf Überweisung an Hauptsitz? / auf Ausschüttungen der Gesellschaft?
    - Wer haftet für Verrechnungssteuer? Faktisches Organ (Geschäftsführer)?

### 3.5 Allerneuste Entwicklung

- Offshore Gesellschaften im Visier der ESTV
  - Fragebogen an kantonale Steuerverwaltungen:
    - Worin besteht das Tagesgeschäft?
    - Wer ist für das Tagesgeschäft verantwortlich und wo wohnen die verantwortlichen Personen?
    - Wer trifft die strategischen Entscheide (entsprechende Protokolle werden ebenfalls eingefordert)?
    - Aus welchen wirtschaftlichen Gründen wurde die Offshore Gesellschaft gegründet?
    - Weltweites Organigramm (bis zu den Endaktionären)
    - Name und Adresse der VR
    - Auskunft über die Substanz und Infrastruktur vor Ort
    - Höhe der Saläre und Arbeitspensum der Angestellten vor Ort
    - Bilanz und Erfolgsrechnungen der letzten 3 Jahre werden einverlangt
    - Gewinnverwendung?
    - Wer hat die Entscheidungskompetenz über die Mittel?
    - An wen werden zu welchen Konditionen Darlehen gewährt?
    - Etc.

### 3.5 Allerneuste Entwicklung

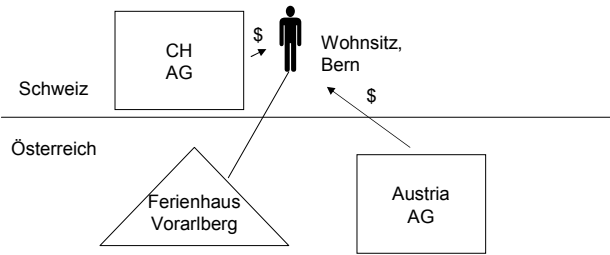
- Offshore Gesellschaften im Visier der ESTV
  - Ev. neues Kreisschreiben der ESTV:
    - Entwurf liegt derzeit bei BR Merz
    - Auswirkungen auf Vermögensverwaltungsgesellschaften, IP- und Finanzgesellschaften, Standortattraktivität, etc.?

### Bilaterale Abkommen

- Kursinhalt
- 4. Bilaterale Abkommen
  - 4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld
  - 4.2 OECD Musterabkommen („Schiedsrichterrecht“)
  - 4.3 Geltungsbereich des Abkommens (Was wird geregelt)
  - 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)
  - 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)
  - 4.6 Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung

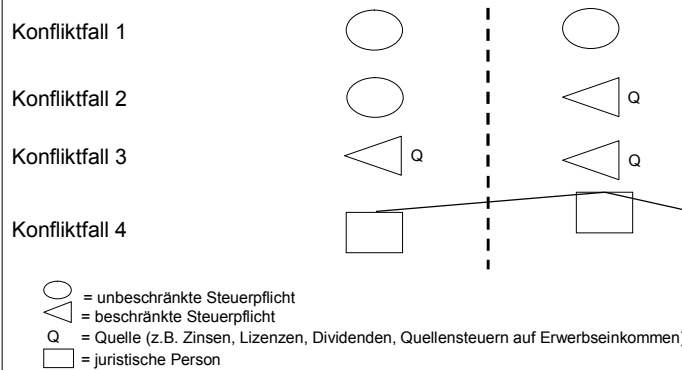
4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

- Steuerrecht fällt in die alleinige Autonomie der Staaten (Territorialitätsprinzip)



4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

- Ursachen der Doppelbesteuerung (Konflikte)



#### 4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

##### ■ Ursachen der Doppelbesteuerung (Konflikte)

- Konfliktfall 1: Konkurrierende unbeschränkte Steuerpflichten (persönliche Zugehörigkeit, bspw. Wohnsitz und Arbeitsort / Aufenthalt mit Erwerbstätigkeit in verschiedenen Ländern)
- Konfliktfall 2: Konkurrenz zwischen unbeschränkter und beschränkter subjektiver Steuerpflicht (wirt. Zugehörigkeit beschränkt auf die inl. Quellen: Territorialitätsprinzip; Liegenschaft, Betriebsstätte, Geschäft, bestimmte Quelle), bzw. hinzutretender objektiver Steuerpflicht (auch wenn eine Quelle hinzutritt, die keine Zugehörigkeit auslöst; Ursache liegt in der zwingenden Überwälzung der Quellensteuer auf den Empfänger der steuerbaren Leistung)
- Konfliktfall 3: Konkurrierende beschränkte Steuerpflichten (wirt. Zugehörigkeiten), d.h. subjektive Steuerpflicht (bspw. Wohnsitz und Arbeitsort (Aufenthalt mit Erwerbstätigkeit) in verschiedenen Ländern). Oder auch wenn verschiedene Quellensteuern (konkurrierende objektive Steuerpflichten) in mehreren Staaten aufeinander prallen (unterschiedliche Quellenzuweisungen)
- Konfliktfall 4: Konkurrierende objektive Steuerpflichten aufgrund von Gewinnaufrechnungen im Konzern

#### 4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

##### ■ Funktion des internationalen Steuerrechts

- Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch Abgrenzung der Anwendungsbereiche der kollidierenden Steuerrechtsordnungen
- Gleichbehandlungsgebot; die Vertragsstaaten müssen die Steuerpflichtigen des anderen Vertragsstaates gleich behandeln, wie die in ihrem eigenen Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen (Art. 24 OECD-MA)
- Bekämpfung von Steuervermeidung (Missbrauchsbestimmungen), Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA) sowie Amtshilfe (Art. 27 OECD-MA)
- Förderung von Investitionen in Entwicklungsländern (Anrechnung fiktiver Quellensteuern; Vereinbarung, dass der Industriestaat auch dann die volle Quellensteuer (z.B. 25%) anrechnet, wenn das Entwicklungsland zwecks Förderung von Investitionen eine tiefere Quellensteuer (z.B. 10%) erhebt

#### 4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

##### ▣ Arbeitsweise der DBA Lösung der Konfliktfälle

- Konfliktfall 1:** Konkurrierende unbeschränkte Steuerpflichten  
Art. 4 OECD-MA: ausschliessliche Zuweisung der unbeschränkten Steuerpflicht an einen Staat (bspw. bei Doppelwohnsitz). Damit wird der andere Vertragsstaat (VSt) zum blossen Quellenstaat (darf nur noch Einkünfte oder Vermögenswerte besteuern, die ihm das DBA zur Besteuerung überlässt). Das Problem reduziert sich auf den
- Konfliktfall 2:** Konkurrenz zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht
- a) Zuteilung der Besteuerungsbefugnis an einen VSt (ZUTEILUNGSNORMEN)  
Art. 6-22 des OECD-MA teilen Besteuerungsbefugnis einem VSt ausdrücklich zu: Zuteilung kann:
- ausschliesslich: meist der Ansässigkeitsstaat; Ausnahmsweise der Quellenstaat; z.B. Pensionen öff.rechtl. Dienste Art. 19 OECD-MA; („können nur“ Konsequenz: Steuerbefreiung oder Freistellung) oder
  - nicht ausschliesslich sein: (VSt „können“ besteuern; damit wird die Besteuerung im anderen VSt nicht ausgeschlossen)

#### 4.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

##### ▣ Arbeitsweise der DBA Lösung der Konfliktfälle

- Konfliktfall 2:** b) METHODENARTIKEL (für den Ansässigkeitsstaat)  
Da der andere VSt stets der Quellenstaat ist, muss das DBA für den Ansässigkeitsstaat eine Massnahme zur Vermeidung der DB vorsehen:  
OECD-MA 23A: Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt  
OECD-MA 23B: Methode der gewöhnlichen Steueranrechnung  
(Methode der Nettobesteuerung ist ungenügend; da diese Methode die DB nur vermindert aber nicht beseitigt)
- Konfliktfall 3:** Konkurrierende beschränkte Steuerpflichten oder (konkurrierende objektive Steuerpflichten) Quellensteuern  
Diese Kollision wird sowohl von internem Steuerrecht wie auch von DBA vernachlässigt; die Staaten sehen nur für ansässige Steuerpflichtige Entlastungen vor (Steueranrechnung ausländischer Steuern).
- Konfliktfall 4:** Konkurrierende objektive Steuerpflichten aufgrund von Gewinnaufrechnungen im Konzern  
Art. 9 OECD-MA

### 4.2 OECD Musterabkommen („Schiedsrichterrecht“)

Übersicht OECD-MA		
I. Grundlicher Geltungsbereich		Ordnung
Art. 1	Unter Abkommen-Mitgliedsstaaten	(1) Anlage (Neuer Unternehmens-Sonderbericht?)
II. Grundliche Bestimmungen		
Art. 2	Unter Abkommen-Mitgliedsstaaten	(2) Steuer von Abkommen-Erfolg?
III. Doppelbesteuerungen		
Art. 3	Allgemeine Doppelbesteuerungen	(3) Wer darf besteuern (Einkommen / Vermögen)?
Art. 4	Anlage (Personen)	
Art. 5	Betriebsstätte (PbT)	
IV. Besteuerungsgegenstand (Bestimmung des Besteuerungsgegenstands)		Grundbesitz / Ausschüttung
Art. 6	Immaterielles Vermögen	Belegbesitz / Ausschüttung
Art. 7	Arbeitslohn	Immaterielles Vermögen / Ausschüttung
Art. 8	Arbeitslohn (Schiffahrt, Luftfahrt)	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 9	Arbeitslohn (Landwirtschaft, Forstwirtschaft)	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 10	Dividenden	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 11	Zinsen	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 12	Umsatzerlöse	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 13	Gewinne aus Veräußerung von Vermögen	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 14	abgrenzbar (nach Art. 7) (z.B. Art. 8)	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 15	Einkünfte aus unabhängigen Erwerbstätigkeiten	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 16	Arbeitslohn und Vermögenseinkünfte	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 17	Kapital und Renten	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 18	Arbeitslohn und Renten	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 19	Arbeitslohn und Renten	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 20	Arbeitslohn und Renten	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 21	Arbeitslohn und Renten	Arbeitslohn / Ausschüttung
V. Streitigkeiten (Bestimmung des Vermögens)		Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 22	Vermögen	Arbeitslohn / Ausschüttung
VI. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung		Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 23A	Bestimmungsmethode	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 23B	Anrechnungsmethode	Arbeitslohn / Ausschüttung
VII. Besondere Bestimmungen		Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 24	Grundbesitz	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 25	Vermögensgegenstände	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 26	Arbeitslohn	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 27	Arbeitslohn	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 28	Arbeitslohn	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 29	Arbeitslohn	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 30	Arbeitslohn	Arbeitslohn / Ausschüttung
Art. 31	Kündigung	Arbeitslohn / Ausschüttung

Muster der OECD für Doppelbesteuerungsabkommen

CH-DBA lehnen sich grösstenteils an OECD-MA an

### 4.3 Geltungsbereich des Abkommens (Was wird geregelt)

Geltungsbereich			
1. Persönlich	2. Sachlich	3. Territorial	4. Zeitlich
Subjekte	Welche Steuern	Welches Gebiet	Inkrafttreten/ Rückwirkung
Art. 1; 4 OECD-MA	Art. 2 OECD-MA	Art. 29 OECD-MA	Art. 30 OECD-MA

### 4.3 Geltungsbereich des Abkommens (Was wird geregelt)

- Persönlicher Geltungsbereich**
  - Abkommen gilt für Personen, die in einem VSt oder in beiden VSt ansässig sind. Mithin **können nur ansässige Personen DBA in Anspruch nehmen**. Dies verhindert vor allem die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA (wenn in keinem der beiden VSt ansässig → kein Anspruch auf DBA)
  - Verweist immer auf das **interne Recht eines VSt für die Bestimmung der Ansässigkeit**

Persönlicher Geltungsbereich	
Art. 1 OECD-MA	Art. 4 OECD-MA
Personen (NP/JP), die in einem oder  in beiden VSt <b>ansässig</b> sind	Umschreibung der <b>ansässigen Person</b> : → <b>unbeschränkte Steuerpflicht</b> → Regelung des Doppelwohnsitzes (NP/JP)

### 4.3 Geltungsbereich des Abkommens (Was wird geregelt)

- Sachlicher Geltungsbereich des CH-DBA**
  - Einkommenssteuer (Bund, Kantone und Gemeinden)
  - Vermögenssteuer (Mehrheit der DBA)
- Territorialer Geltungsbereich**
  - Gebiete gemäss DBA
- Zeitlicher Geltungsbereich**
  - Abkommen treten regelmässig mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft
  - auf unbestimmte Zeit abgeschlossen
  - können jedoch unter Einhaltung von einer Kündigungsfrist jederzeit von beiden Staaten gekündigt werden

#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

- ❑ Allgemeine Begriffsbestimmungen (Art. 3 OECD-MA)
  - Person / Gesellschaft / Unternehmen eines VSt / Internationaler Verkehr / Zuständige Behörde / Staatsangehöriger
- ❑ Ansässige Person (Art. 4 OECD-MA)
  - DBA kommen nur zur Anwendung, **wenn (i) eine Person (ii) ansässig ist in einem oder beiden Staaten** (siehe Art. 1 OECD-MA).
  - Somit ergeben sich folgende zwei Aspekte:
    - (i) Welches ist die Definition einer **Person** im Sinne des Abkommens (Art. 3 OECD-MA)?
    - (ii) Wann wird diese Person als **ansässig** in einem Vertragsstaat bezeichnet (Art. 4 OECD-MA)?

#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

- ❑ Person
  - Juristische Personen und Rechtsträger, die wie juristische Personen behandelt werden
  - Natürliche Personen
  - Spezialfall: Personengesellschaften (PG)
    - Behandlung als transparente Gebilde
    - Behandlung als eigenständiges Rechtssubjekt
- ❑ Ansässigkeit

DBAs **verweisen auf innerstaatliches Recht der VSt**. Eine Person muss somit mindestens in einem VSt die innerstaatlichen Vorschriften der Ansässigkeit erfüllen. Die Ansässigkeit knüpft an die unbeschränkte Steuerpflicht an.

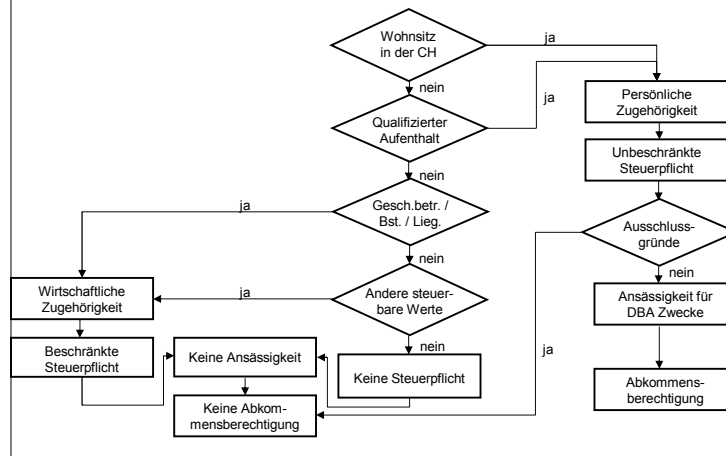
#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Ansässigkeit einer natürlichen Person (Abkommensberechtigung)

- **Einfache** Ansässigkeit natürliche Personen  
Verweis in Schweizer DBAs auf innerstaatliches Recht:
  - ↳ Ansässigkeit in mindestens einem VSt
  - ↳ unbeschränkte Steuerpflicht in mindestens einem VSt
- Steuerpflicht in der Schweiz  
Unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 3 DBG):
  - Wohnsitz
  - qualifizierter Aufenthalt 30 Tage (mit Erwerbstätigkeit) resp. 90 Tage (ohne Erwerbstätigkeit)
- Beschränkte Steuerpflicht (Art. 4 / Art. 5 DBG):
  - Nur wirtschaftliche Beziehung zur Schweiz und Wohnsitz / Aufenthalt im Ausland

#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Ansässigkeit einer natürlichen Person (Abkommensberechtigung)



#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

- **Ansässigkeit einer natürlichen Person (Abkommensberechtigung)**
  - **Doppelte** Ansässigkeit natürlicher Personen
    - Zivilrechtlich nur ein Wohnsitz möglich
    - Steuerrechtlich jedoch doppelte Ansässigkeit möglich, wenn:
      - (i) eine Person aufgrund unterschiedlicher Anknüpfungsmerkmale in beiden VSt die Bedingungen für eine persönliche Zugehörigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt oder
      - (ii) beide Vertragsstaaten dieselben Anknüpfungsmerkmale haben, sie jedoch unterschiedlich auslegen und interpretieren
  - Kollisionsfall → OECD-MA Art. 4 Abs. 2
  - Kaskadenbetrachtung mit „tie-breakers“ (Zuweisungskriterien)

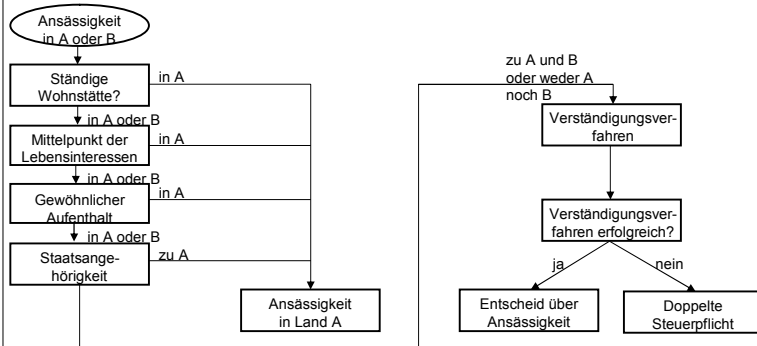
#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

- **Ansässigkeit einer natürlichen Person (Abkommensberechtigung)**
  - Kaskadenbetrachtung / „Tie-breakers“-Rule
    - Ständige Wohnstätte
    - Mittelpunkt der Lebensinteressen
    - Gewöhnlicher Aufenthalt
    - Nationalität
    - Verständigungsverfahren

#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Ansässigkeit einer natürliche Person (Abkommensberechtigung)

„Kaskadenbetrachtung“ zur Entscheidungsfindung bei doppelter Ansässigkeit natürlicher Personen (Vertragsstaat A oder B)



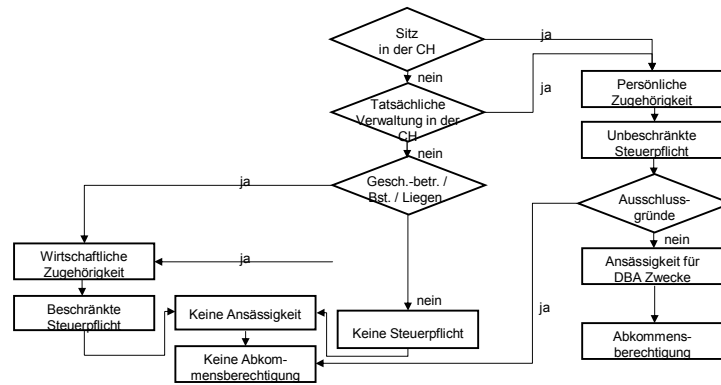
#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Ansässigkeit einer juristischen Person (Abkommensberechtigung)

- **Einfache** Ansässigkeit juristischer Personen
  - Anknüpfung in der Schweiz an die **unbeschränkte Steuerpflicht** (persönliche Zugehörigkeit):
    - (i) statutarischer Sitz in der Schweiz (Art. 50 DBG)
    - (ii) tatsächliche Verwaltung in der Schweiz (Art. 50 DBG)
  - Anknüpfung in der Schweiz an die **beschränkte Steuerpflicht** (wirtschaftliche Zugehörigkeit) DBG Art. 51, wenn diese Personen:
    - (i) Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind
    - (ii) in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhalten
    - (iii) über Grundstücke in der Schweiz oder
    - (iv) über Rechte daran verfügen, sie Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Schweizer Grundstücke gesichert sind
    - (v) oder mit in der Schweiz gelegenen Grundstücke handeln
- Die **beschränkte Steuerpflicht** berechtigt jedoch mangels Ansässigkeit nicht zur Inanspruchnahme von Abkommen.

#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Ansässigkeit einer juristischen Person (Abkommensberechtigung)



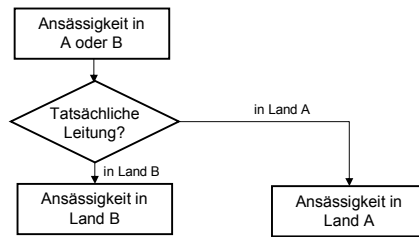
#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Ansässigkeit einer juristischen Person (Abkommensberechtigung)

- **Doppelte** Ansässigkeit juristischer Personen, sofern
    - (i) beide Staaten die unbeschränkte Steuerpflicht unterstellen und für die Ansässigkeit unterschiedliche Kriterien anwenden
    - (ii) dasselbe Anknüpfungskriterium vorliegt, aber unterschiedliche Auslegung des Kriteriums (effektive Geschäftsleitung)
    - (iii) gleiche Auslegung des Kriteriums, aber Kriterium dennoch in beiden Staaten tatsächlich erfüllt
- ➔ Lösung anhand Art. 4 Abs. 3 OECD-MA

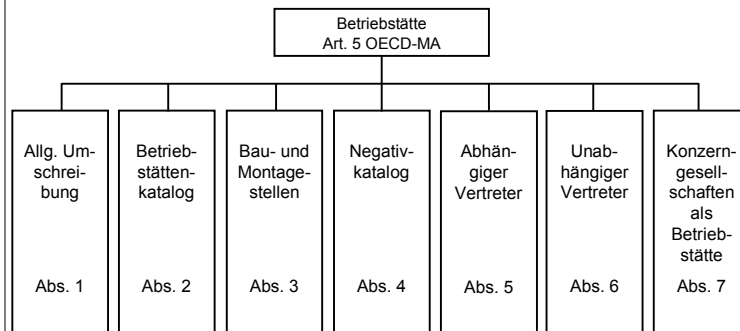
#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

- ▣ Ansässigkeit einer juristischen Person (Abkommensberechtigung)
  - Lösung anhand Art. 4 Abs. 3 OECD-MA



#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

- ▣ Betriebsstätte



#### 4.4 Begriffsbestimmungen („gemeinsame Sprache“)

##### ■ Betriebsstätte (Art. 5 OECD-MA)

- Allgemeine Umschreibung (Absatz 1)  
*„Feste Geschäftseinrichtung, durch die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“*
- Betriebsstättenkatalog (Absatz 2)
  - Ort der Leitung
  - Zweigniederlassung
  - Geschäftsstelle
  - Fabrikationsstätte
  - Werkstätte
  - Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch, andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen

#### 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

- Art. 6 Einkommen aus unbeweglichem Vermögen
- Art. 7 Unternehmensgewinne
- Art. 8 Schifffahrt / Luftfahrt
- Art. 9 Verbundene Unternehmen
- Art. 10 Dividenden
- Art. 11 Zinsen
- Art. 12 Lizenzen
- Art. 13 Veräußerungsgewinne
- Art. 14 Selbständige Arbeit (aufgehoben, neu Art. 5 und 7)
- Art. 15 Unselbständige Arbeit
- Art. 16 VR-Entschädigungen
- Art. 17 Künstler / Sportler
- Art. 18 Ruhegehälter
- Art. 19 Öffentlicher Dienst
- Art. 20 Studenten
- Art. 21 Andere Einkünfte

#### 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

##### 4.5.1 Einkommen aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA)

Grundsatz: Besteuerung im Belegenheitsstaat (bspw. Liegenschaften)

##### 4.5.2 Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)

Grundsatz: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausser, wenn im anderen Staat eine Betriebsstätte vorliegt und die Gewinne dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können

##### 4.5.3 Schifffahrt / Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA)

Grundsatz: Besteuerung im Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung

##### 4.5.4 Verbundene Unternehmen (Art. 9 OECD-MA)

###### „Dealing at arm's length“

Gilt zwischen Mutter-Tochter- (9 Ia) resp. Schwestergesellschaften (9 Ib) oder sonst verbundenen Unternehmen

↳ Sonst: Erstberichtigung / Primärberichtigung („Primary Adjustment“) zulässig

→ OECD Verrechnungspreisgrundsätze („Transfer Pricing“)

#### 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

##### 4.5.5 Dividenden (Art. 10 OECD-MA)

Grundsatz (Abs. 1): Besteuerung im Wohnsitzstaat

Einschränkung (Abs. 2): Beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates

- 5% Sockelsteuer bei Beteiligungen von mindestens 25%
- 15% Sockelsteuer in den übrigen Fällen

##### 4.5.6 Zinsen (Art. 11 OECD-MA)

Grundsatz (Abs. 1): Besteuerung im Wohnsitzstaat

Einschränkung (Abs. 2)

- Auf 10% beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates
- Abweichungen in den DBA: i.d.R. 5%-10% Quellensteuer, vereinzelt höher oder 0%

## 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

### 4.5.7 Lizenzen (Art. 12 OECD-MA)

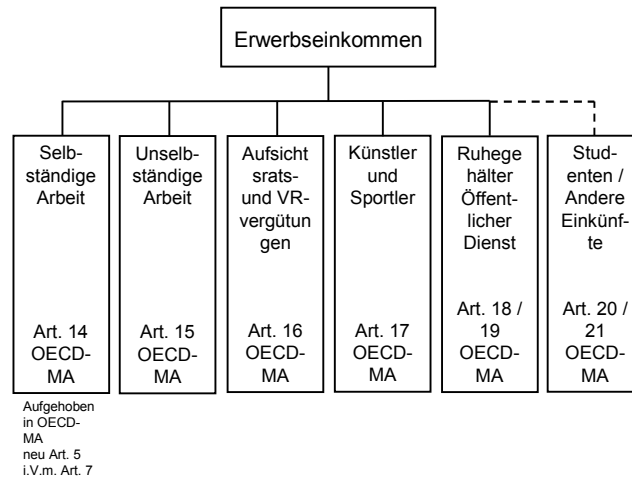
- Grundsatz (Abs. 1): Ausschliesslich Besteuerung im Wohnsitzstaat
- Begriff (Abs. 2)
  - Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Immaterialgütern. Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen
  - Leasinggebühren ≠ Lizenzgebühren. Anwendbarkeit von Art. 7 bzw. 14 OECD-MA

## 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

### 4.5.8 Veräusserungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)

- Unbewegliches Vermögen (Abs. 1) **Besteuerung im Belegenheitsstaat**
- Geschäftsvermögen (Abs. 2) **Besteuerung im Betriebstättenstaat (bei Vorliegen einer PE)**
- Schiffe und Luftfahrzeuge (Abs. 3) Besteuerung am **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung**
- Immobiliengesellschaften (Abs. 4) Besteuerung im **Belegenheitsstaat**
- Übriges Vermögen (Abs. 5) Besteuerung im **Ansässigkeitsstaat**

### 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)



### 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

#### 4.5.9 Selbständige Arbeit (alt Art. 14) Art 7 i.V.m. Art. 5 OECD-MA

- ❑ Grundsatz: Besteuerung im **Ansässigkeitsstaat** (neu Art. 7 OECD-MA)
- ❑ Ausnahme:
  - Besteuerung im Tätigkeitsstaat, wenn (neu Art. 7 i.V.m. Art. 5 OECD-MA):
    - Feste Einrichtung im Tätigkeitsstaat und
    - Einkünfte dieser festen Einrichtung zurechenbar sind

## 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

### 4.5.10 Unselbständige Arbeit (Art. 15 OECD-MA)

- Grundsatz: Besteuerung am Arbeitsort
- Ausnahme vom Arbeitsortsprinzip: Besteuerung im Wohnsitzstaat
- Monteurklausel (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA)
  
- Voraussetzungen (kumulativ):
  - Aufenthalt im Tätigkeitsstaat höchstens 183 Tage
  - Vergütungen von oder für Arbeitgeber gezahlt, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist
  - Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat

### 4.5.11 Verwaltungsratsentschädigungen (Art. 16 OECD-MA)

- Grundsatz: Besteuerung im Sitzstaat der leistenden Gesellschaft

## 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

### 4.5.12 Künstler und Sportler Art. 17 OECD-MA

Grundsatz: **Besteuerung am Arbeitsort** (Auftrittsstaat) gilt auch für mittelbare Vergütungen (Künstlergesellschaften)

### 4.5.13 Private Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA)

Grundsatz: **Besteuerung im Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat)**

### 4.5.14 Öffentlicher Dienst (Art. 19 Abs. 1 OECD-MA)

Grundsatz: **Besteuerung im Schuldnerstaat**

### 4.5.15 Ruhegehälter öffentlicher Dienst (Art. 19 Abs. 2 OECD-MA)

Grundsatz: **Besteuerung im Schuldnerstaat**

### 4.5 Zuteilungsnormen („Wer darf Was besteuern“)

#### 4.5.16 Studentenpraktiken und Professoren Art. 20 OECD-MA

Ausnahme vom Arbeitsortsprinzip (vor allem im Verhältnis zu einzelnen Entwicklungs- und Schwellenländern)

#### 4.5.17 Andere Einkünfte (Art. 21 OECD-MA)

Grundsatz (Abs. 1): **Besteuerung im Ansässigkeitsstaat**

#### 4.5.18 Vermögen (Art. 22 OECD-MA)

Grundsatz

- Unbewegliches Vermögen im Staat der belegenen Sache
- Bewegliches Betriebsstättenvermögen im Betriebsstättenstaat
- Luftfahrzeuge / Schiffe im Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung
- Übriges Vermögen im Wohnsitzstaat

### 4.6 Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung

Methodenartikel Art. 23	
Art. 23 A = Befreiungsmethode	Art. 23 B = Anrechnungsmethode
Schweiz als Wohnsitzstaat	Partnerstaat
Grundsatz: Befreiung mit Progressionsvorbehalt	Anrechnung der ausl. Steuern
Pauschale Steueranrechnung, wenn anderer Staat ein begrenztes Besteuerungsrecht hat	Mehrheit der DBA: Steueranrechnung, ausser wenn Zuteilungsnorm Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Quellenstaat zuteilt
Spezialfälle: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zum Teil beschränkte Anrechnung bei Staaten, mit denen eine über die OECD-Regelungen liegende Sockelsteuer vereinbart werden musste (v.a. Entwicklungs- und Schwellenländer)</li> <li>• Zum Teil fiktive Anrechnung</li> </ul>	