burckhardt

Rolf Wüthrich

Cashiers de droit fiscal international, the Netherlands, 2005

Source and residence – new configuration of their principles

Basel
burckhardt AG
Steinentorstrasse 23,
Postfach 258,
CH-4010 Basel

Zürich
burckhardt AG
Usteristrasse 12,
Postfach 1172,
CH-8021 Zürich

burckhardtlaw.com

International Fiscal Association

2005 Buenos Aires Congress

cahiers de droit fiscal international

Volume 90a

Off-print

Source and residence: new configuration of their principles

Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers
The Netherlands

Switzerland
Suisse
Schweiz
Suiza

Gruppeberichterstatter
Rolf Markus Wüthrich*

1. Schweizerische Abkommenspolitik

1.1. Einleitung

Die Schweiz ist ein kleines Land, welches weder über nennenswerte Vorkommen an Rohstoffen noch über grosse landwirtschaftliche Nutzflächen verfügt. Die Enge des Binnenmarktes hat schweizerische Unternehmen seit jeher veranlasst, ihre Absatz- und Kapitalmärkte ausserhalb des Landes zu suchen. Die Schweiz ist ein Kapitalexportland.

Doppelbesteuerungsabkommen werden primär aus wirtschaftlichen Erwägungen angestrebt. Es sollen Investitionen im Ausland erleichtert und der gegenseitige Wirtschaftsverkehr gefördert werden. In Verhandlungen mit Vertragsstaaten wird den besonderen Verhältnissen der schweizerischen Wirtschaft, welche eng mit dem Ausland verflochten ist und in hohem Masse Kapital, Güter bzw. Dienstleistungen exportiert, Rechnung getragen. Die Schweiz ist daher traditionell liberalen Lösungen verpflichtet, die sicherstellen, dass internationale Wirtschaftsaktivitäten aus steuerlicher Sicht nicht behindert werden. Durch den laufenden Ausbau des Abkommensnetzes wird das Bestreben, für den Wirtschaftsstandort Schweiz günstige Rahmenbedingungen zu schaffen, nachhaltig unterstützt. Dabei werden in ersten Linie Abkommen mit Staaten abgeschlossen, in welchen bedeutende Investitionen bestehen oder zu erwarten sind.[1]

Die schweizerische Abkommenspolitik wird, da die Schweiz seit dem 28. September 1961 Mitglied der OECD[2] ist, massgebend durch die OECD-Vorgaben geprägt. Bei der Festlegung der politischen Parameter für den Abkommensabschluss unterscheidet die Schweiz zwischen Industriestaaten, Entwicklungsländern, Schwellenländern, osteuropäischen oder aus der ehemaligen Sowjetunion hervorgegangenen Staaten.[3] Die Unterscheidungen, die sich dabei

* LL.M., Rechtsanwalt bei Vischer, Anwälte und Notare, Basel; Herrn Eric Hess, Eidgenössische Steuerverwaltung, sowie den Kolleginnen und Kollegen der Kanzlei Vischer sei für ihre Hinweise und Unterstützung gedankt

1 Siehe auch Peter Locher, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, Stämpfli Verlag, 2. Auflage, 2000 (hiernach: Locher, *International*), S. 75.

2 Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

3 Siehe Locher, *International*, S. 75.

IFA © 2005

zwischen einzelnen Ländern ergeben, bewegen sich jedoch in engen Rahmen. Die Abkommenspolitik ist durch grosse Kontinuität geprägt. In Anlehnung an das OECD-Musterabkommen von 1963 bzw. die 1977 und 1992 überarbeiteten Versionen hat die Schweiz ihr eigenes Musterabkommen entwickelt, welches als Grundlage bei Abkommensverhandlungen dient.[4] Vorbehalte zum OECD-Musterabkommen brachte die Schweiz betreffend die Artikels 9 Abs. 2, 15 Abs. 2, 17 Abs. 2, 24 Abs. 2, 25 und 26 an. Sie richtet sich nach den zugehörigen Kommentaren zum Musterabkommen, soweit dazu keine Vorbehalte gemacht wurden.[5] Mit der Teilrevision 2000 hat die OECD Artikel 14, auf welchem Artikel 14 des schweizerischen Musters beruht, gestrichen. Die Schweiz hat diese Änderung bisher nicht nachvollzogen.

1.2. Entwicklung des schweizerischen Abkommensnetzes

Die bis in die Sechzigerjahre des 20. Jahrhunderts abgeschlossenen Abkommen folgten mehrheitlich dem damals üblichen Modell, wonach im Abkommen nur Kollisionsnormen aufgeführt und alle übrigen Bestimmungen in einem Schlussprotokoll enthalten waren. Einige der Abkommen wiesen keinen Methodenartikel auf, da den Kollisionsnormen absolute Geltung zukam und das Besteuerungsrecht bei Kapitalerträgen und Lizenzgebühren nicht aufgeteilt, sondern ausschliesslich dem Wohnsitzstaat des Empfängers zugeteilt wurde. In den Fünfzigerjahren begann die Organisation für Europäische Wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC, später OECD), sich mit Doppelbesteuerungsproblemen und Fiskalfragen auseinanderzusetzen. Diese Arbeiten führten 1963 zum Entwurf eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und dem zugehörigen Kommentar. Die Schweiz, die an diesen Arbeiten aktiv mitgewirkt hatte, folgte den Empfehlungen der OECD, indem sie allen neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen das OECD-Musterabkommen 1963 bzw. die später überarbeiteten Abkommensmuster zugrundegelegt hat. Das schweizerische Abkommensnetz ist in den vergangenen fünfzehn Jahren erheblich ausgebaut worden und umfasste zu Beginn des Jahres 2004 rund 80 Abkommen. Dabei hat die verfolgte Politik keine wesentlichen Änderungen erfahren: Die Schweiz hält sich bei der Zuteilung des Besteuerungsrechts an Quellen- bzw. Ansässigkeitsstaat an die Vorgaben der OECD. Als Kapitalexport- und OECD-Land bestehen jedoch Tendenzen zur Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat. Entgegen den Vorgaben der OECD ist die Schweiz bei Dividenden und Zinsen grundsätzlich eine Befürworterin der Besteuerung solcher Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers.[6] Dennoch überwiegt beim

4 Wobei in den letzten Jahren auch die Entwicklung in der Europäischen Union verfolgt wurde.

5 Vorbehalte zum OECD-Musterabkommenskommentar in der Version vom 28. Januar 2003 wurden betreffend die Para. 7, 22.1 und 23 zu Art. 1, 8 zum Art. 15 und 32 zu Art. 23 A/B gemacht.

6 Z.B. bei Dividenden von wesentlichen Beteiligungen nach den Abkommen mit Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Irland, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Schweden oder Venezuela oder bei Zinsen nach den Abkommen mit Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Island, Norwegen, Österreich, der Tschechischen Republik und den USA.

Dividendenartikel die OECD-Lösung, welche bei Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen eine Quellensteuer von 5 Prozent, in den übrigen Fällen von 15 Prozent vorschreibt.[7] Bei Zinsen sehen ältere Abkommen bzw. Abkommen mit ehemaligen Sowjetstaaten tendenziell ein begrenztes Quellensteuerrecht vor.[8] Die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen zeigen deutlich, dass zahlreiche Staaten auch heute noch nicht bereit sind, bei Lizenzgebühren entsprechend den OECD-Empfehlungen dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuzuweisen.[9] Andererseits finden sich immer wieder Regelungen, welche dem Quellenstaat ein über die Vorgabe des OECD-Musterabkommens hinausgehendes Besteuerungsrecht einräumen.[10]

Die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen sehen somit nicht eindeutig ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeits- oder Quellenstaats vor, sondern treffen, je nach Vertragspartner, individuelle Lösungen, wobei weitgehend dem OECD-Musterabkommen gefolgt wird.

1.3. Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern

Entwicklungsländer vertreten oft die Auffassung, das primäre Besteuerungsrecht stehe dem Quellenstaat zu. Sie sind nicht geneigt, die Lösungen des OECD-Musterabkommens zu übernehmen, sondern stützen sich auf das UNO-Musterabkommen, das der Lage der Entwicklungsländer und der Einseitigkeit der wirtschaftlichen und finanziellen Beziehungen Rechnung trägt. Zudem erwarteten gewisse Entwicklungsländer von Industriestaaten zum Teil über das UNO-Musterabkommen hinausgehende Konzessionen. Die Schweiz ist bereit, in gewissen Bereichen Zugeständnisse einzuräumen; diese gehen jedoch nicht soweit, das primäre Besteuerungsrecht dem Quellenstaat zu überlassen.

In der Botschaft vom 18. April 1973 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Trinidad und Tobago hat der Bundesrat die schweizerische Politik der steuerlichen Beziehungen mit Entwicklungsländern dargelegt. Sie sollte den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen erlauben und den Zufluss schweizerischen

7 Z.B. die Doppelbesteuerungsabkommen mit Aegypten, Albanien, Belarus, Bulgarien, Estland, Grossbritannien, Iran, Israel, Kanada, Kasachstan, Kirgisistan, Kroatien, Lettland, Litauen, Malaysia, Mazedonien, Mexiko, Moldova, Mongolei, Norwegen, Polen, Russland, Slowakei, Slowenien, der Tschechischen Republik, der Ukraine, Usbekistan oder den USA.

8 Eine 10-prozentige Sockelsteuer gemäss OECD-Musterabkommen sehen die Abkommen mit Belgien, Bulgarien, China, Ecuador, Estland, Indien, Indonesien, Iran, Israel, Jamaika, Japan, Kanada, Kasachstan, Korea (Süd), Kuwait, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldova, Mongolei, Neuseeland, Philippinien, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Singapur, Slowakei, Spanien, Sri Lanka, Südafrika, Thailand, Trinidad und Togabo, Tunesien, Ukraine, Ungarn, Usbekistan und Vietnam vor.

9 Von 69 untersuchten Doppelbesteuerungsabkommen sehen gerade 25 Abkommen (Argentinien, Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Grossbritannien, Irland, Island, Kroatien, Kuwait, Luxemburg, Mazedonien, Moldova, Mongolei, Niederlande, Norwegen, Pakistan, Polen, Rumänien, Russland, Schweden, Südafrika, Ungarn und USA) ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vor.

10 Bei Dividenden von Tochtergesellschaften z.B. die Abkommen mit Australien, Ecuador, Elfenbeinküste, Italien, Kuwait, Neuseeland, Portugal, Rumänien, Singapur, Spanien, Sri Lanka, Thailand, Trinidad und Togabo, Tunesien oder Vietnam. Bei Zinsen sehen die Abkommen mit Ägypten, Argentinien, Elfenbeinküste, Italien, Mexiko, Pakistan oder Thailand eine 10 Prozent übersteigende Sockelsteuer vor.

Kapitals in Entwicklungsländer begünstigen. Dieser Politik liegen folgende Richtlinien zugrunde:[11]

- Betriebstätteumschreibung: Bauausführungen oder Montagen können schon nach 6 Monaten eine Betriebstätte begründen, ebenso Oberleitungsfunktionen. Ein Warenlager, aus dem ein Vertreter Lieferungen ausführt, begründet nur unter besonderen Umständen eine Betriebstätte. Darüber hinaus sieht das UNO-Modell bei Dienstleistungserbringung durch Angestellte im anderen Staat eine Betriebstätte vor, sofern diese Tätigkeit länger als sechs Monate dauert. Angesichts der Bedeutung, welche die Erbringung von Dienstleistungen für die schweizerische Volkswirtschaft hat, kann einer entsprechenden Ausweitung des Betriebstättebegriffs nicht ohne weiteres zustimmt werden.
- Unternehmensgewinne: bei der Unternehmensgewinnbesteuerung sieht das UNO-Musterabkommen über alles eine gewisse Betriebstättenattraktivkraft vor, indem Geschäfte oder Tätigkeiten des Hauptsitzes gleicher oder ähnlicher Art automatisch der Betriebstätte zugerechnet werden, wodurch Missbräuche ausgeschaltet werden sollen. Dies birgt die Gefahr, dass Abgrenzungsprobleme zur unerwünschten Zurechnung von Gewinnen führen, was seitens der Schweiz in Steuersubstratverlusten enden könnte. Daher stimmt die Schweiz nur Bestimmungen zur Missbrauchsvermeidung zu.
- Besteuerung von passiven Einkünften: in Anlehnung an das UNO-Musterabkommen räumen die schweizerischen Richtlinien bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren den Entwicklungsländern ein begrenztes Quellensteuerrecht ein. Sieht ein Entwicklungsland nach internem Recht eine weitergehende Herabsetzung der Quellensteuer vor, kann eine fiktive Steueranrechnung durch die Schweiz gewährt werden. Dies kann jedoch ungünstige Auswirkungen auf die Konkurrenzsituation der schweizerischen Wirtschaft in verschiedenen Entwicklungsländern haben.

1.4. Veränderungen bei Abkommenspolitik

Wie einleitend ausgeführt, zeichnet sich die schweizerische Abkommenspolitik durch grosse Kontinuität aus. Diese hat sich in den letzten 15 Jahren kaum verändert. Auf nationaler Ebene wurde durch die Einführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), beide vom 14. Dezember 1990, die Besteuerung der dem Quellensteuerabzug unterliegenden Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz geregelt.[12] Diese interne Harmonisierung hatte jedoch keinen Einfluss auf die Abkommenspolitik.

11 Siehe Daniel Lüthi, "Entwicklungstendenzen im internationalen Steuerrecht der Schweiz ", STR 1985, S. 481 ff.

12 Arts. 19 ff. DBG; Art. 35 ff. StHG.

2. Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat

2.1. Grundsätze des schweizerischen Steuersystems

2.1.1. Universalitätsprinzip

Bei persönlicher Zugehörigkeit einer natürlichen oder juristischen Person[13] ist die Steuerpflicht in der Schweiz unbeschränkt.[14] Unbeschränkte Steuerpflicht führt zur Besteuerung der weltweiten Einkünfte. Es findet das sogenannte Universalitätsprinzip Anwendung.[15]

2.1.2. Einseitige Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Bundessteuergesetzgebung sieht unilaterale Massnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung vor, indem die Steuerpflicht nicht Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke im Ausland erfasst.[16]

2.2. Besteuerung von Einkommen aus ausländischer Quelle

Aufgrund des Universalitätsprinzip, in Verbindung mit der unbedingten Befreiungsmethode, unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte[17] bzw. der Gewinnsteuer der Vermögensstandgewinn,[18] sofern die Einkünfte nicht einem Geschäftsbetrieb, einer Betriebstätte und einem Grundstücke im Ausland zuzuordnen sind. Daraus folgt:

- Ausländisches Betriebstätteeinkommen wird von der schweizerischen Besteuerung befreit. Diese Lösung wird zwingend für das DBG, nicht jedoch im StHG vorgesehen. Die Kantone sind grundsätzlich frei, Einkommen einer ausländischen Betriebstätte zu besteuern.
- Dividenden von ausländischen Tochter- an schweizerische Muttergesellschaften unterliegen der Gewinnsteuer.[19] Der Beteiligungsabzug auf Dividendeneinkommen wird gewährt, sofern die Beteiligung an der Tochtergesellschaft mindestens 20 Prozent des Kapitals ausmacht oder einen Verkehrswert von mindestens CHF 2 Millionen aufweist.[20] Der Beteili-

13 Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz haben oder wenn sie sich bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen in der Schweiz aufhalten. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 3 DBG; Art. 3 StHG).

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 DBG; Art. 20 StHG).

14 Arts. 6 und 52 DBG.

15 Auch Totalitäts- oder Welteinkommensprinzip genannt.

16 Unbedingte Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt, siehe 3.2.1.

17 Art. 17 DBG; Art. 7 StHG.

18 Art. 58 DBG; Art. 24 StHG.

19 *Ibid.*

20 Sogenannte "qualifizierte Beteiligung"; Art. 69 DBG, Art. 28 StHG.

gungsertrag wird indirekt von der Besteuerung freigestellt, indem sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettobeteiligungsertrages zum Reingewinn ermässigt. Der Beteiligungsabzug wird nur Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gewährt. Bei Holdinggesellschaft sind Dividendenerträge auf kantonaler Ebene grundsätzlich von der Besteuerung befreit; kantonale Verwaltungsgesellschaften versteuern Beteiligungserträge aus qualifizierten Beteiligungen nicht:[21]

- Beteiligungserträge aus Portfolioinvestments unterliegen bei juristischen Personen der Gewinn-, bei natürlichen Personen der Einkommenssteuer;
- Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen der schweizerischen Besteuerung;
- Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit mit ausländischem Arbeitgeber sowie daraus resultierende Ruhegehälter sind in der Schweiz steuerbar;
- Ausländische Einkünfte aus Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Fortwirtschaftsbetrieb, aus freien Berufen sowie aus jeder selbständigen Erwerbstätigkeit unterliegen der schweizerischen Besteuerung;
- Einkünfte aus ausländischem Grundbesitz, einschliesslich damit zusammenhängende Gewinnungskosten, werden dem ausländischen Belegenheitsort zur Besteuerung zugewiesen (Artikel 6 bzw. 52 DBG). Ein Gewinnungskostenüberschuss über die Einkünfte kann von der schweizerischen Bemessungsgrundlage nicht abgezogen werden. Sofern sich Grundeigentum in einem Betriebstätteland befinden, werden Liegenschaftsverluste wie Betriebstättenverluste behandelt, d.h. die Liegenschaftsverluste werden von der schweizerischen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht;
- Kapitalgewinne unterliegen bei juristischen Personen der Gewinnsteuer (Artikel 58 DBG; Artikel 24 StHG). Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten werden aufgrund des Beteiligungsabzugs indirekt von der Besteuerung freigestellt, soweit der Veräusserungsertrag die Gestehungskosten der Beteiligungsrechte übersteigt. Wieder eingebrachte Abschreibungen unterliegen der Gewinnsteuer. Der Beteiligungsabzug findet keine Anwendung auf Veräusserungsgewinne von Beteiligungen, welche vor dem 1. Januar 1997 erworben wurden und vor dem 1. Januar 2007 veräussert werden; solche Gewinne unterliegen bis 2007 der ordentlichen Besteuerung;[22]
- Bei natürlichen Personen wird unterschieden, ob ein veräusserter beweglicher Vermögensgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen angehört: Gewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind steuerfrei, solche aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen unterliegen der Einkommenssteuer.[23]

2.3. Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz

2.3.1. Unilaterale Massnahmen

Die Bundessteuergesetzgebung sieht sowohl für natürliche als auch juristische Personen unilaterale Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor,

21 Art. 28 StHG.
22 Die Kantone können hiervon zeitliche abweichende Übergangsregelungen treffen.
23 Arts. 16 und 18 DBG; Arts. 7 und 8 StHG.

indem sich die schweizerische Steuerpflicht nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke im Ausland erstreckt.[24] Solche Einkünfte sind von der aufgrund des Universalitätsprinzips umfassenden Bemessungsgrundlage auszuschliessen. Dabei ist die Befreiung an keine besonderen Bedingungen geknüpft. Insbesondere wird nicht verlangt, dass das Einkommen im Ausland besteuert wird. Die Befreiung ist unbedingt. Weil bei natürlichen Personen progressive Steuersätze Anwendung finden, werden für die Steuersatzbestimmung die freigestellten Einkommensteile mitberücksichtigt (Progressionsvorbehalt). Die anwendbare Methode ist somit die unbedingte Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt (Artikel 6 DBG). Dem Wortlaut nach und auch inhaltlich entspricht Artikel 52 DBG für juristische Personen weitgehend den Regelungen für natürliche Personen.

Artikels 6 bzw. 52 DBG enthalten für die Steuerpflichtabgrenzung bei Geschäftsbetrieben, Betriebstätten und Grundstücken einen Vorbehalt abweichender Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen. Es handelt sich um einen unechten Vorbehalt, gehen Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge dem nationalen Recht ohnehin vor. [25]

2.3.2. Abkommensrecht

Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen sehen vom unilateralen Recht abweichende Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor. In den nach 1965[26] abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen findet sich in der Regel folgende oder eine ähnlich lautende Formulierung:

> "Im Falle der Schweiz wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
> (a) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder diese Vermögen nach diesem Abkommen im [Vertragsstaat] besteuert werden, so nimmt die Schweiz, vorbehältlich des Buchstabens (b), diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären. Auf Gewinnen im Sinne von Artikel 13 Absatz 4 (Gewinne aus der Veräusserung eines Anteils am Kapital einer Gesellschaft) finden diese Befreiung indessen nur Anwendung, wenn die tatsächliche Besteuerung solcher Gewinne in [Vertragsstaat] nachgewiesen wird.
> (b) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, die nach den Artikeln 10, 11 oder 12 in [Vertragsstaat] besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser ansässigen Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht:

[24] Arts. 6 und 52 DBG. Die meisten Kantone sehen gleiche Massnahmen vor, obschon das StHG keine entsprechende Vorschrift enthält.

[25] Siehe auch 4.5

[26] Die Formulierung findet sich erstmals im Doppelbesteuerungsabkommen vom 7. Mai 1965 mit Schweden.

(i) in der Anrechnung der nach den Artikeln 10, 11 und 12 in [Vertragsstaat] erhobenen Steuer auf die vom Einkommen dieser ansässigen Person geschuldete schweizerischen Steuer; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die in [Vertragsstaat] besteuert werden können; oder
(ii) in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer; oder
(iii) in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Dividenden oder Zinsen von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in [Vertragsstaat] erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden oder Zinsen.

Die Schweiz wird gemäss den schweizerischen Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Art der Entlastung bestimmen und das Verfahren ordnen.

(c) Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft, die Dividenden von einer in [Vertragsstaat] ansässigen Gesellschaft bezieht, geniesst bei der Erhebung der schweizerischen Steuer auf diesen Dividenden die gleichen Vergünstigungen, die ihr zustehen würden, wenn die die Dividenden zahlende Gesellschaft in der Schweiz ansässig wäre."

Die Schweiz wendet grundsätzlich die unbedingte Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt an (siehe Ziffer (a)). Bei Dividenden, Zinsen und Lizenzen findet nebst der Nettomethode (siehe Ziffer (b)(iii)) auch die pauschale Steueranrechnung (siehe Ziffer (b)(i)) Anwendung.[27] Die Schweiz folgt somit weitgehend dem Artikel 23A des OECD-Musterabkommens.

Einige Doppelbesteuerungsabkommen stellen Dividenden aus dem Partnerstaat ausdrücklich rein "innerschweizerischen" Dividenden gleich (siehe Ziffer (c)). Damit wird keine zusätzliche Entlastung geschaffen, sondern die im schweizerischen Steuerrecht vorgesehenen Entlastungen (Beteiligungsabzug; Holdinggesellschaften) für solche Dividenden bestätigt.[28]

2.3.3. Die pauschale Steueranrechnung

Die pauschale Steueranrechnung (*tax credit*) findet keine gesetzliche Grundlage im schweizerischen Steuerrecht; sie beruht auf den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen sowie auf drei Ausführungsverordnungen. In der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können für nach Doppelbesteuerungsabkommen in einem Quellenstaat auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhobenen, nicht rückforderbaren Sockelsteuern die pauschale Steueranrechnung geltend machen. Wer die pauschale Steueranrechnung nicht

27 Das Abkommen mit Pakistan sieht keine pauschale Steueranrechnung und dasjenige mit der Sowjetunion keinen Methodenartikel vor.

28 So z.B. in den Abkommen mit Australien, Belgien, Bulgarien, China, Ecuador, Finnland, Grossbritannien, Irland, Island, Jamaika, Japan, Korea (Süd), Luxemburg, Malaysia, Mexiko, Neuseeland, Norwegen, Pakistan, Philippinen, Portugal, Rumänien, Russische Föderation, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, Thailand, Trinidad und Togabo, Tunesien oder Vietnam.

beantragt oder darauf keinen Anspruch hat,[29] kann die im Quellenstaat erhobene Sockelsteuer vom Bruttobetrag der Erträgnisse abziehen (Nettomethode).

Der pauschale Steueranrechnungsbetrag entspricht der Steuersumme, die gemäss Doppelbesteuerungsabkommen im Quellenstaat auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren erhoben wird, höchstens aber der Summe der auf diese Erträgnisse entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag). Die pauschale Steueranrechnung soll die juristische Doppelbesteuerung vermeiden und wird nur gewährt, wenn die Erträgnisse der Einkommens- bzw. Gewinnsteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Erhebt entweder nur der Bund[30] oder nur die Kantone (bzw. Gemeinden) eine Steuer, so kann die pauschale Steueranrechnung lediglich teilweise beansprucht werden. Hierbei fällt je 1/3 des pauschalen Steueranrechungsbetrages auf die Bundessteuer, auf die Kantonssteuer und auf die Gemeindesteuer.

2.3.4. Beispiele betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung

Aus obigen Grundsätzen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung folgt:

- Ausländische(s) Betriebstätteneinkommen und -gewinne oder Einkommen aus ausländischen Geschäftsbetrieben sind von der schweizerischen Bemessungsgrundlage freizustellen. Dies gilt sowohl nach nationalem Recht (Bund) als auch nach Abkommensrecht. Bei der Berechnung des ausländischen Betriebstätteeinkommens findet sowohl die direkte[31] als auch die indirekte[32] Ausscheidungsmethode Anwendung.[33] Gestützt auf die Verlustverrechnungsmöglichkeit nach Artikeln 6 bzw. 52 DBG[34] wird vermehrt die Meinung vertreten, dass die Ausscheidung zwischen einer ausländischen Betriebstätte und dem schweizerischen Hauptsitz nach der direkten Methode erfolgen sollte. Wird dem Gesellschaftssitz ein Vorausanteil (Präzipuum) zugewiesen, so beträgt dieses, je nach Aufsichtstätigkeit und Einflussnahme des Hauptsitzes auf die ausländische Betriebstätte, 10 Prozent bis 30 Prozent des steuerbaren Reinertrages. Lizenzgebühren, Erträgnisse aus beweglichem

29 Z.B. weil die Voraussetzungen des Doppelbesteuerungsabkommens oder des BRB 1962 (siehe 2.8.1.) nicht erfüllt werden.

30 Beispielsweise bei Holdinggesellschaften.

31 Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen.

32 Art. 7 Abs. 4 OECD-Musterabkommen

33 Die direkte bzw. indirekte Ausscheidungsmethode nach OECD-Musterabkommen ist zu unterscheiden von der quotenmässig direkten bzw. quotenmässig indirekten Methode im interkantonalen schweizerischen Verhältnis. Nach der quotenmässig direkten Methode erfolgt die Ausscheidung anhand der Betriebstättenbuchhaltung. Bei der quotenmässig indirekten Methode hingegen wird das Gesamtergebnis nach Hilfsfaktoren (z.B. Umsatz, Erwerbsfaktoren, Versicherungsprämien) zugeteilt. Im interkantonalen Verhältnis erfolgt die Steuerausscheidung quotenmässig indirekt, sofern nicht aufgrund separater Buchhaltung die quotenmässig direkte Methode möglich ist. Diese interkantonale Praxis wird durch kantonale Steuerbehörden oft auch im internationalen Verhältnis angewendet.

34 Ein schweizerisches Unternehmen kann Verluste einer ausländischen Betriebstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebstättenstaat nicht berücksichtigt wurden. Verzeichnet die Betriebstätte innert der folgenden sieben Geschäftsjahre Gewinne, so erfolgt in der Schweiz im Ausmass der im Betriebstättenstaat verrechneten Verlustvorträge eine Besteuerung.

Kapitalvermögen und Kapitalgewinne sind, soweit nicht einer ausländischen Betriebstätte zuzurechnen, in der Schweiz steuerbar.

- Dividenden im Konzernverhältnis und aus Portfolioinvestment: Nicht rückforderbare ausländische Sockelsteuern sind vom Roheinkommen abziehbar (Nettobesteuerung). Findet ein Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung, kann die pauschale Steueranrechnung beantragt werden.
- Einkünfte aus freien Berufen, von Sportlern, Künstlern oder aus anderer selbständiger Erwerbstätigkeit unterliegen der schweizerischen Besteuerung. Die Doppelbesteuerung wird durch Abzug der bezahlten ausländischen Steuer (geschäftsmässig begründeter Aufwand) gemildert. Unter Doppelbesteuerungsabkommensrecht erfolgt die Freistellung mit Progressionsvorbehalt.
- Für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Ruhegehältern sieht das nationale Recht keine Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor; Arbeitseinkommen bzw. daraus resultierende Ruhegehälter unterliegen der schweizerischen Besteuerung. Unter der Herrschaft des BdBSt waren nachgewiesene Lohnquellensteuern wie Gewinnungskosten vom Einkommen absetzbar. Artikel 34 DBG erklärt nun ausländische Steuern als nicht abziehbare Aufwendungen. Unter Doppelbesteuerungsabkommensrecht erfolgt die Freistellung mit Progressionsvorbehalt.
- Das nationale Steuerrecht sieht keine unilateralen Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen aus dem internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges vor. Unter Doppelbesteuerungsabkommensrecht erfolgt die Freistellung mit Progressionsvorbehalt.
- Sowohl nach nationalem Recht als auch nach Abkommensrecht wird Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dem Belegenheitsort des Grundeigentums zur Besteuerung zugewiesen (unter Progressionsvorbehalt).
- Einkommen aus der Überlassung von Gebrauchsgegenständen unterliegt der schweizerischen Besteuerung, sofern nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt Anwendung findet.
- Bei Zinsen und Lizenzgebühren können ausländische Sockelsteuern als geschäftsmässiger Aufwand geltend gemacht werden (Nettobesteuerung), sofern nicht gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen die pauschale Steueranrechnung gewährt wird.
- Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten: aus keinem Doppelbesteuerungsabkommen folgt, dass Veräusserungsgewinne von Beteiligungsrechten an juristischen Personen des Partnerstaates allgemein von den schweizerischen Steuern zu befreien wären. Solche Gewinne fallen unter die Gewinne aus der Veräusserung "anderen Vermögens".[35] Gehört der Gesellschaftsanteil zum Vermögen einer Betriebstätte (oder festen Einrichtung) im Partnerstaat, so gilt der Betriebstättenvorbehalt: Die Schweiz hat diese Gewinne als Bestandteil des Betriebstättevermögens von der

[35] Diese Regelung gilt ebenso unter dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Pakistan, welches Veräusserungsgewinne nicht besonders erwähnt, weshalb die Schweiz für die nicht erwähnten Einkünfte keine Steuerbefreiung gewähren muss.

Besteuerung auszunehmen.[36] Werden Beteiligungsrechte einer Immobiliengesellschaft veräussert, können die Gewinne nach einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Belegenheitsstaat besteuert werden.[37] Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, den Niederlanden, Norwegen und Österreich sehen bei Wohnsitzwechsel Bestimmungen für die Besteuerung von Gewinnen aus wesentlichen Beteiligungen vor.

- Kapitalgewinne aus der Veräusserung von anderen Vermögenswerten: Aufgrund unilateraler Massnahmen unterliegen Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsbetrieben, Betriebstätten und Grundstücken im Ausland nicht der direkten Bundessteuer. Da das Steuerharmonisierungsgesetz keine gleiche Bestimmung vorsieht, sind die Kantone grundsätzlich frei, solche Veräusserungsgewinne der Besteuerung zu unterstellen. Anderweitige Kapitalgewinne werden aufgrund des Universalitätsprinzips der schweizerischen Besteuerung unterworfen, sofern es sich nicht um einen steuerfreien Kapitalgewinn einer natürlichen Person handelt.

  Unter Abkommensrecht befreit die Schweiz einen Kapitalgewinn, wenn dem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht eingeräumt wird bzw. der Gewinn nicht als Veräusserung "anderen Vermögens" qualifiziert. Aus keinem der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen folgt, dass Gewinne aus der Abtretung oder Rückzahlung von Forderungen gegenüber einem in einem Partnerstaat ansässigen Schuldner oder aus der Veräusserung von Lizenzrechten[38] allgemein von den schweizerischen Steuern zu befreien wären. Auch solche Gewinne fallen unter die Gewinne aus der Veräusserung "anderen Vermögens". Sofern diese Forderungen oder Lizenzrechte einer ausländischen Betriebstätte zuzuordnen sind, hat die Schweiz die Gewinne aus der Abtretung oder Rückzahlung solcher Forderungen bzw. aus der Veräusserung der Lizenzrechte als Bestandteil des Betriebstättevermögens von der Besteuerung auszunehmen.[39]

2.4. Besteuerung von ausländischem Einkommen einer schweizerischen Betriebstätte

Die schweizerische Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens wird aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig. Artikel 52 Abs. 2 und 4 DBG legen für beschränkt steuerpflichtige juristische Personen fest, dass lediglich, aber immerhin der in der Schweiz erzielte Gewinn zu versteuern ist. Es erfolgt für Betriebstätten ausländischer juristischer

36 Siehe auch Locher, *International*, S. 373.

37 Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Aegypten, Australien, China, Finnland, Frankreich, Indien, Kanada, Grossbritannien, Irland, Malaysia, Mexiko, Norwegen, Philippinen, Tunesien, USA, Venezuela und Vietnam sehen die wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. Die Veräusserung der Aktien einer Immobiliengesellschaft wird der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen gleichgestellt, sodass die Besteuerung am Belegenheitsort erfolgt. Gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada und Grossbritannien erfolgt die Freistellung nur, wenn die Besteuerung im Belegenheitsstaat tatsächlich erfolgt.

38 Im Doppelbesteuerungsabkommen mit Pakistan werden Veräusserungsgewinne auf Lizenzrechten der ausschliesslichen Besteuerung des Ansässigkeitsstaates unterstellt.

39 Siehe auch Locher, *International*, S. 391 und 400.

Personen eine separate Gewinnermittlung, welche beschränkt auf die schweizerische Tätigkeit erfolgt.

Da eine schweizerische Betriebstätte abkommensrechtlich nicht als ansässig gilt, ist ihr die Geltendmachung von Abkommensvorteile grundsätzlich verwehrt. Aufgrund unilateraler Massnahme kann sie jedoch ausländische Sockelsteuern als geschäftsmässig begründeten Aufwand vom steuerbaren Einkommen abziehen.

2.5. CFC-Regelungen

Eine Massnahme zur Bekämpfung von Abkommensmissbräuchen stellen Vorschriften dar, die eine Hinzurechnung der Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft vorsehen (*controlled foreign companies legislation* (CFC)). Das schweizerische Steuerrecht kennt keine Aussensteuerrechtsbestimmungen, welche die von ausländischen Rechtssubjekten erzielten Erträge einem schweizerischen Rechtssubjekt zur Besteuerung zurechnen. Eine gesetzliche Grundlage, welche die Hinzurechung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften zum steuerbaren Gewinn der Muttergesellschaft legitimieren würden, fehlt in der Schweiz.[40]

Gemäss Kommentar steht das OECD-Musterabkommen der Durchsetzung von CFC-Regelungen nicht entgegen. Entsprechende Ausführungen enthält auch die Neukommentierung der Artikels 7 und 10 des Musterabkommens. Die Schweiz hat hierzu den Vorbehalt angebracht, dass CFC-Regelungen, je nach Ausgestaltung, gegen den Sinngehalt des Artikels 7 verstossen können.

2.6. Ausländische Anlagefonds

Als ausländische Anlagefonds gelten einerseits Vermögen, die aufgrund eines Kollektivanlagevertrags oder eines andern Vertrags mit ähnlicher Wirkung geäufnet wurden und von einer Fondsleitung mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland verwaltet werden und andererseits Gesellschaften mit Sitz und Hauptverwaltung im Ausland, deren Zweck die kollektive Kapitalanlage ist und bei denen der Anleger gegenüber der Gesellschaft selbst oder einer ihr nahestehenden Gesellschaft das Recht auf Auszahlung seines Anteils hat.[41] Die Eidgenössische Steuerverwaltung und die meisten Kantone stellen bei der Besteuerung schweizerischer Anteilsinhaber ausländischer – vertraglicher oder

40 Im Urteil vom 9. Mai 1995 (Fall *Suchard*) erfolgte eine Hinzurechnung des Gewinnes einer panamasischen Tochter- zur schweizerischen Muttergesellschaft, indem das Bundesgericht zum Schluss kam, die ausländische Tochtergesellschaft habe im Auftrag der Muttergesellschaft gehandelt. Gestützt auf Auftragsrecht habe die Muttergesellschaft gegenüber der Beauftragten einen Anspruch auf Herausgabe des Gewinnes gehabt. Da dieser Gewinn durch die Muttergesellschaft weder geltend gemacht noch verbucht worden sei, sei die Jahresrechnung der Muttergesellschaft unvollständig und deshalb für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes nicht massgeblich gewesen. Der Bundesgerichtsentscheid wurde in der Praxis wie auch in der Literatur kritisiert. Entweder besteht eine gesetzliche Regelung im Sinne einer CFC-Regelung oder es wird mittels Steuerumgehung oder rechtsmissbräuchlicher Gestaltungsform, nicht jedoch mit Auftragsrecht argumentiert.

41 Art. 44 des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994.

körperschaftlich strukturierter – Anlageinstrumente darauf ab, ob diese unter das Anlagefondsgesetz fallen oder nicht. Der Steueranspruch leitet sich aus der persönlichen Zugehörigkeit der Anteilsinhaber zur Schweiz ab. Deshalb wird bei der Besteuerung schweizerischer Anteilsinhaber kein Unterschied gemacht, ob sich diese an einem schweizerischen oder an einem ausländischen Anlagefonds beteiligen. Durch einen Anlagefonds erzielte Vermögenserträge unterliegen bei Ausschüttung an die Anteilsinhaber, welche die Anteile im Privatvermögen halten, der Einkommenssteuer, soweit es sich nicht um Kapitalrückzahlung handelt. Die auf Stufe Anlagefonds erzielten Kapitalgewinne sind bei den Anteilsinhabern steuerfrei, sofern sie gesondert (*coupons*) ausgewiesen werden; ansonsten unterliegen auch die Kapitalgewinne der Einkommensbesteuerung. Bei Anteilen im Geschäftsvermögen sind Vermögenserträge und Kapitalgewinne einkommens- bzw. gewinnsteuerpflichtig.[42]

Ausländische körperschaftliche Anlagefonds kommen sowohl in der Open end- wie auch in der Closed end-Form vor. Die Eidgenössische Steuerverwaltung behandelt die Anteilsinhaber von Open end-Fonds auf körperschaftlicher Grundlage wie die Anteilsinhaber vertraglicher Anlagefonds.[43] Die Anteilsinhaber von Closed end-Fonds qualifiziert sie grundsätzlich als Aktionäre. Bei ausländischen Anlagefonds auf vertraglicher Grundlage wird auf ausgeschütteten Erträgen in der Regel keine Quellensteuer erhoben. Bei Anteilen ausländischer Investmentunternehmen können ausgeschüttete Erträge ausländischen Quellensteuern unterliegen. Die Entlastung des schweizerischen Anteilsinhabers von ausländischen Quellensteuern erfolgt entweder über den Rückerstattungsweg oder direkt an der Quelle. Ausschüttungen eines ausländischen Anlagefonds gelten dabei – je nach Beurteilung des ausländischen Quellenstaates – als Dividenden oder als Zinsen. Da ausländische Quellensteuern in der Regel nicht in voller Höhe zurückerstattet werden, gewährt die Schweiz für die auf Dividenden und Zinsen verbleibenden Sockelsteuern die pauschale Steueranrechnung.

Wird der Anteilsinhaber bereits an der Quelle von der ausländischen Quellensteuer (teilweise) entlastet und vereinnahmt eine Bank als Zwischenstelle die Erträge aus den Investmentunternehmen, ist diese zur Ablieferung eines (zusätzlichen) Steuerrückbehalts zuhanden der Eidgenössischen Steuerverwaltung verpflichtet. Ein zusätzlicher Steuerrückbehalt wird bei Erträgen aus den USA einbehalten. Empfänger, welche ihre US-Erträge deklarieren, können die Rückerstattung oder Verrechnung des zusätzlichen Steuerrückbehaltes verlangen. In Australien, Japan und Kanada erfolgt die Entlastung (in der Regel) ebenfalls an der Quelle, sofern der Empfänger eine schweizerische Adresse ausweist (Adressmethode). Im Ausland ansässige Personen haben keinen Anspruch auf Entlastung. Soweit die Quellensteuer zum reduzierten Satz erhoben wird, haben die schweizerischen Zwischenstellen die Differenz zum vollen ausländischen Steuersatz dem ausländischen Anleger abziehen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung abzuliefern (sogenannter Steuerrückbehalt). Ausländischen Anlegern bleibt es vorbehalten, gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen

42 Toni Hess, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Schulthess (hiernach Toni Hess), S. 54 und 318.

43 In der Schweiz sind luxemburgische SICAV als Thesaurierungs- und Ausschüttungsfonds am meisten verbreitet.

ihrem Ansässigkeitsstaat und dem betreffenden Quellenstaat die zuviel abgezogene Steuer direkt im Quellenstaat zurückzufordern.[44]

2.7. Besteuerung nach dem Aufwand

Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen, können eine Steuer nach dem Aufwand entrichten, wenn sie vom Zeitpunkt der Rückkehr an keine Erwerbstätigkeit mehr in der Schweiz ausüben.[45] Die Aufwandbesteuerung können Ausländer und Schweizer beanspruchen. Sie stellt kein Steuerabkommen, sondern die gesetzlich vorgesehene Bestimmung der Bemessungsgrundlagen aufgrund einer Hilfsmethode dar. Bereitet die Steuererhebung und die internationale Abgrenzung grosse Schwierigkeiten, wird der Verwaltung bzw. steuerpflichtigen Person die Möglichkeit gegeben, auf vereinfachte Art die Bemessungsgrundlage festzustellen.

Die Aufwandbestueuerung wird nach den jährlichen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen berechnet. Als steuerbarer Aufwand gilt der Gesamtbetrag der jährlichen im In- und Ausland aufgewendeten Lebenshaltungskosten. Die Summe dieser Lebenshaltungskosten muss für die einen eigenen Haushalt führenden Steuerpflichtigen mindestens das Fünffache des Mietzinses oder des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus und für die übrigen Steuerpflichtigen das Doppelte des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung betragen. Gemäss durchzuführender Kontrollrechnung muss die Aufwandsteuer mindestens gleich hoch angesetzt werden wie die nach ordentlichem Tarif berechnete Steuer vom gesamten Bruttobetrag der Einkünfte aus in der Schweiz gelegenem unbeweglichem Vermögen, gelegener Fahrnis, angelegtem beweglichem Kapitalvermögen, mit Einschluss grundpfändlich gesicherter Forderungen, verwerteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten sowie der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen und der Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht. Es wird zwischen ordentlicher und die modifizierter Aufwandbesteuerung unterschieden:

- Ordentliche Aufwandbesteuerung: Aufwandbesteuerte können die Vorteile der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich beanspruchen. Einkünfte, für welche Abkommensvorteile geltend gemacht werden, sind in die Bemessung einzubeziehen. Die steuerpflichtige Person darf nur für solche Einkünfte in den Genuss der Ankommensvorteile kommen, die während der Zeit ihrer unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz fällig geworden sind.[46] Personen, die eine Aufwandsteuer entrichten, haben grundsätzlich keinen Anspruch auf die pauschale Anrechnung der im Ausland erhobenen Sockelsteuern.

44 Siehe Hess, S. 589.

45 Art. 14 DBG; Art. 6 StHG; Kreisschreiben Nr. 9 vom 3. Dezember 1993.

46 Nach Art. 4 Abs. 6 lit. (b) des Abkommens mit Frankreich gilt eine natürliche Person, die in der Schweiz nur auf einer pauschalen Grundlage nach dem Mietwert der schweizerischen Wohnstätte besteuert wird, nicht als in der Schweiz ansässig.

- Modifizierte Aufwandbesteuerung: unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien (Artikel 4 Abs. 4), Deutschland (Artikel 4 Abs. 6), Italien (Artikel 4 Abs. 5 lit. (b)), Norwegen (Artikel 4 Abs. 4), Österreich (Artikel 4 Abs 4), Kanada (Artikel 4 Abs. 5) und den USA (Artikel 4 Abs. 5) können in der Schweiz ansässige natürliche Personen Abkommenvorteile nur beanspruchen, wenn sie für alle nach schweizerischem Recht steuerbaren Einkünfte aus diesen Vertragsstaaten den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Eine aufwandbesteuerte Person, die eine Entlastung von den Steuern der erwähnten Vertragsstaaten beansprucht, muss bezüglich aller aus diesen Staaten stammenden Einkünfte so behandelt werden, wie wenn sie ordentlich besteuert würde (sog. modifizierte Aufwandbesteuerung). In die Bemessungsgrundlage sind daher alle aus einem Vertragsstaat stammenden Einkünfte einzuschliessen, soweit sie nach dem internen schweizerischen Recht steuerbar und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von den schweizerischen Steuern befreit sind.[47]

2.8. Steuerrechtliche Unterscheidung zwischen schweizerisch und ausländisch beherrschten schweizerischen Gesellschaften

2.8.1. Bundesratsbeschluss von 1962

Die Schweiz hat im Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 (BRB 1962) einseitig Massnahmen nicht nur gegen die offensichtlich unrechtmässige, sondern auch gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung ergriffen.[48] Die Vorschriften des BRB 1962 sind von *allen* in der Schweiz ansässigen Personen zu beachten, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Quellensteuerentlastung beanspruchen.[49] Nach dem BRB 1962 wird eine Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz missbräuchlich beansprucht, wenn die Inanspruchnahme dazu führt, dass sie zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Der BRB 1962 nennt beispielhaft vier Tatbestände der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuerentlastung:

- Abkommensbegünstigte Einkünfte dürfen nicht zu einem wesentlichen Teil zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden (Verbot des Durchlaufs), d.h. von abkommensbegünstigten Einkünften dürfen höchstens 50 Prozent zur Erfüllung solcher Ansprüche verwendet werden, z.B. in Form von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Beiträgen an Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen usw. Als Erfüllung von Ansprüchen gilt in der Regel auch die Vornahme von Abschreibungen auf Vermögenswerten, deren Gegenwert nicht abkommensberechtigten Personen zukommt, z.B. die Abschreibung entgeltlich erworbener Urheber- und Patentrechte, Verfahren und dergleichen. In diesen

47 Siehe Locher, Kommentar, Ziff. 34 ff. zu Art. 14.

48 Die Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 (KS 1962) und vom 17. Dezember 1998 (KS 1999) enthalten Erläuterungen zum BRB 1962.

49 Ausnahme: Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA von 1996.

Fällen stellt die Vergütung eines Kaufpreises eine vorweggenommene Weiterleitung künftiger Erträgnisse dar. Der direkten ist die indirekte Weiterleitung (Vergütung über eine andere schweizerische Zwischenstelle) gleichgestellt. Nach dem KS 1999 dürfen Gesellschaften mit aktiver Geschäftstätigkeit[50] sowie Holdinggesellschaften[51] zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen jedoch mehr wie 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet und belegt werden;

- eine schweizerische Gesellschaft, an der nicht abkommensberechtigte Personen wesentlich interessiert sind, muss aus den abkommensbegünstigten Einkünften angemessene Gewinnausschüttungen vornehmen (Gewinnthesaurierungsverbot). Die Gesellschaft muss in jedem Geschäftsjahr mindestens 25 Prozent des Bruttobetrags der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn ausschütten (Ausschüttungsgebot). Gemäss KS 1999 gilt bei aktiv tätigen Gesellschaften und Holdinggesellschaften ein Gewinnausschüttungsverhalten solange als angemessen, als für Verrechnungssteuerzwecke keine Steuerbezugsgefährung gegeben ist. Solche Gesellschaften haben die Wahl, entweder jährlich mindestens 25 Prozent der abkommensbegünstigten Bruttoeinkünfte oder aber 6 Prozent des Eigenkapitals der Gesellschaft auszuschütten. Den aktiv tätigen Gesellschaften sind börsenkotierte Gesellschaften und deren Tochtergesellschaften gleichgestellt;
- Treuhandschaft; und
- ausländisch beherrschte Familienstiftungen oder Personengesellschaften.

Im Einzelfall können die Merkmale mehrerer der vier Tatbestände gegeben sein. Nur wenn keiner der Tatbestände erfüllt wird, liegt kein Missbrauch vor. Erfüllt eine Person die Voraussetzungen des BRB 1962 nicht, so kann sie für die betreffenden Einkünfte keine Entlastung von den Quellensteuern und in der Schweiz keine pauschale Steueranrechnung (sondern nur die Nettobesteuerung) verlangen.

Wesentliche Elemente der Vorschriften des BRB 1962 finden sich in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien (Artikel 22), Frankreich (Artikel 14) und Italien (Artikel 23). Einige Abkommen enthalten Hinweise auf diese Vorschriften, so Japan (Notenwechsel vom 19. Januar 1971), Norwegen (Ziffer 3 des Protokolls), Österreich (Artikel 28 Abs. 7) oder Singapur (Protokoll). Andere Doppelbesteuerungsabkommen erwähnen die Möglichkeit der Verhinderung von Missbräuchen im Verständigungsverfahren, so Belgien (Artikel 26 Abs. 3), Grossbritannien (Artikel 24 Abs. 3) sowie Niederlande (Abs. 4 des Schlussprotokolls zu Artikel 9). Schliesslich wird den Abkommen mit Grossbritannien (Artikel 10 Abs. 3), Marokko (Artikel 26 Abs. 3) und den Niederlanden (Artikel 9 Abs. 2) die Quellensteuerentlastung auf Dividenden zwischen Mutter- und

50 Als aktive Geschäftstätigkeit gilt eine unabhängige, auf Gewinnerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit, welche die Herstellung oder den Vertrieb von Gütern bzw. den Handel mit Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eigenes Personal in einem dafür eingerichteten Geschäftsbetrieb umfasst.

51 Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten ausüben (Lizenzverwertung, Refakturierung, usw.), dürfen zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen nicht mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden.

Tochtergesellschaften bzw. die Rückerstattung der Steuergutschrift davon abhängig gemacht, dass die Verbindung der beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich die Abkommensvorteile zu sichern.

2.8.2. Verwaltungsgesellschaften

Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine aktive Geschäftstätigkeit ausüben, können auf Kantons- und Gemeindeebene eine reduzierte Steuer entrichten (Artikel 28 StHG). Vor Inkrafttreten des StHGs waren die Kantone frei, die subjektive Berechtigung zur Inanspruchnahme des Steuerstatus einer Verwaltungsgesellschaft festzulegen. Die Gewährung des Verwaltungsgesellschaftsprivilegs wurde oft davon abhängig gemacht, dass solche Gesellschaften ausländisch beherrscht wurden. Seit dem Inkrafttreten des StHGs wird eine ausländische Beherrschung nicht mehr vorausgesetzt.

2.8.3. Fifty-Fifty-Praxis

Die Fifty-Fifty-Praxis[52] ist anwendbar, soweit eine inländische Gesellschaft für einen Bereich im überwiegenden Interesse von ausländischen Personen eingesetzt wird. Es ist unerheblich, ob die inländische Gesellschaft ausländische Aktionäre hat oder ob sie durch schweizerische Aktionäre ausländischen Personen zur Verfügung gestellt wird. Die Praxis wird angewendet, falls Unsicherheit über die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes besteht und der zulässige Aufwand demzufolge geschätzt werden muss. Im Sinne eines Kompromisses soll die Praxis eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen gewährleisten. Die Regel besteht darin, dass 50 Prozent des Bruttogewinnes pauschal als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden. Über die 50 Prozent hinaus können keine weiteren Aufwendungen geltend gemacht werden, ausser einem Betrag für inländische Verwaltungskosten zuzüglich die schweizerischen direkten Gesellschaftssteuern.

2.9. *Subject-to-tax*-Klauseln

Das schweizerische Steuerrecht kennt keine *subject-to-tax*-Klauseln. Aufgrund der Anwendbarkeit des Universalitätsprinzips ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt. Mit Bezug auf Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke im Ausland findet jedoch die unbedingte Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt Anwendung. Die Schweiz gewährt die Steuerbefreiung ohne Rücksicht darauf, ob der Quellenstaat tatsächlich eine Steuer erhebt oder erheben kann. Sie vermeidet damit im Ergebnis nicht nur die effektive, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung.

Ausnahmsweise hängt eine Befreiung davon ab, dass der Quellenstaat tatsächlich besteuert; diesfalls wird nur die effektive Doppelbesteuerung beseitigt. Dieses "subsidiäre" Besteuerungsrecht ist in einigen Doppelbesteuerungsabkom-

52 Siehe Kreisschreiben Nr. 9 vom 19. Dezember 2001.

men vor für die Besoldung der Besatzungen,[53] Veräusserungsgewinne[54], Vermögen[55] sowie für Diplomaten und Konsularbeamte enthalten. Das Abkommen mit Deutschland sieht für Gewinnobligationen, partiarische Darlehen und für stille Beteiligungen des deutschen Rechts (Artikel 22 Abs. 4) sowie für leitende Angestellte (Artikel 15 Abs. 4) ein subsidiäres Besteuerungsrecht vor. Das Abkommen mit Luxemburg (Artikel 23 Abs. 2) enthält eine *subject-to-tax*-Klausel für Tantiemen und Gehälter, welche privilegierte luxemburgische Holdinggesellschaften ausrichten, die Abkommen mit Finnland (Artikel 15 Abs. 2) und Pakistan (Artikel IX Abs. 2 und 3) für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, indem die Anwendung der 183-Tageregelung von einer Besteuerung im Wohnsitzstaat abhängig gemacht wird. Gemäss Artikel 22 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Tunesien werden Ruhegehälter nur befreit, wenn der Nachweis der tatsächlichen Besteuerung in Tunesien erbracht ist. Nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien (Artikel 27 Abs 1), Irland (Artikel 3 Abs. 2), Singapur (Artikel 21) und Trinidad und Togabo (Artikel 3 Abs. 2) ist die Entlastung von den schweizerischen Steuern nur in dem Umfang zu gewähren, als die Einkünfte nach dem Vertragsstaat überwiesen oder dort bezogen und in diesem Umfang auch besteuert werden.

3. Die Schweiz als Quellenstaat

3.1. Einleitende Bemerkungen zu Einkommens- und Gewinnsteuern

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, wenn sie:

- Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind;
- in der Schweiz Betriebstätten unterhalten;
- an Grundstücken in der Schweiz Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben;
- in der Schweiz gelegene Grundstücke vermitteln oder damit handeln;
- in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben;
- als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebstätte in der Schweiz Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder ähnliche Vergütungen beziehen;

53 So z.B. die Abkommen mit Deutschland oder Dänemark.

54 Siehe Fussnote 37 betreffend die Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada und Grossbritannien.

55 Siehe Art. 6 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich: Wenn das Eigentum oder Nutzniessungsrecht an Rechten einer Gesellschaft, einer Treuhandschaft oder einer ähnlichen Einrichtung dem Eigentümer oder Nutzniesser das ausschliessliche Nutzungsrecht an dem in Frankreich gelegenen und einer Gesellschaft, Treuhandschaft oder einer ähnlichen Einrichtung gehörenden unbeweglichen Vermögen einräumt oder wenn diese Rechte nach der französischen Gesetzgebung steuerlich wie unbewegliches Vermögen behandelt werden, können Einkünfte daraus in Frankreich besteuert werden; die Schweiz befreit diese, sofern die französische Besteuerung nachgewiesen wird.

- Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind;
- Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden;
- Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten; oder
- für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes bzw. Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebstätte in der Schweiz erhalten.[56]

Während die drei ersten Tatbestände der wirtschaftlichen Zugehörigkeit die ordentliche Besteuerung auslösen, führen die verbleibenden Tatbestände zur Quellenbesteuerung.[57] Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Einkommensteile, für die gemäss Anknüpfung eine schweizerische Steuerpflicht besteht. Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Natürliche Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem weltweiten Einkommen entspricht (Progressionsvorbehalt). Einkommen aus schweizerischen Geschäftsbetrieben, Betriebstätten und Grundstücken unterliegt jedoch mindestens dem Steuersatz, welcher auf das schweizerische Einkommen Anwendung findet.

Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer nach den für die juristischen Personen geltenden Bestimmungen. Sie sind dabei den schweizerischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Die ausländische Handelsgesellschaft bzw. Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit werden als Steuersubjekt behandelt und unterliegt als solche der Besteuerung.[58]

Juristische Personen, die weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

- Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind;
- in der Schweiz Betriebstätten unterhalten;
- an Grundstücken in der Schweiz Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben;
- Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind; oder

56 Arts. 4 und 5 DBG; Art. 4 StHG.
57 Arts. 91 ff. DBG; Arts. 35 ff. StHG.
58 Siehe Art. 11 DBG und Locher, Kommentar, Ziff. 1 zu Art. 11.

- in der Schweiz gelegene Liegenschaften vermitteln oder damit handeln.[59]

Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland haben den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern.[60]

3.2. Einleitende Bemerkungen zur Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer wird erhoben auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen.

Gegenstand der Verrechnungssteuer von 35 Prozent auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstige Erträge:

- der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten und Schuldbuchguthaben. Steuerbarer Ertrag ist jede auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger, die nicht Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt;
- der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine. Als steuerbarer Ertrag gilt jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die nicht Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt (z.B. Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis- Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse). Steuerbarer Ertrag von Partizipations- und Genussscheinen ist jede auf dem Partizipations- bzw. Genussrecht beruhende geldwerte Leistung an den Inhaber des Rechts;[61]
- der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an Anlagefonds oder an Vermögen ähnlicher Art. Steuerbarer Ertrag ist jede auf dem Anteil beruhende geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber, die nicht über einen ausschliesslich der Ausschüttung von Kapitalgewinnen oder der Rückzahlung der Kapitaleinzahlung dienenden Coupon ausgerichtet wird; und
- der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen.[62]

Für Verrechnungssteuerzwecke ist Inländer, wer in der Schweiz Wohnsitz, dauernden Aufenthalt oder statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im Handelsregister eingetragen ist; als Inländer gelten auch juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich der Schweiz geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben.

59 Art. 51 DBG; Art. 21 StHG.

60 Art. 52 Abs. 1 und 2 DBG.

61 Die Nennwertrückzahlung von unentgeltlich ausgegebenen Partizipationsscheinen ist nicht steuerbar, wenn der Nachweis der Verrechnungssteuerentrichtung auf dem Nennwert bei der Ausgabe der Titel erbracht wird.

62 Als Bank oder Sparkasse gilt, wer sich öffentlich zur Annahme verzinslicher Gelder empfiehlt oder fortgesetzt Gelder gegen Zins entgegennimmt; ausgenommen sind hiervon Sparvereine sowie Betriebssparkassen.

Gegenstand der Verrechnungssteuer von 35 Prozent auf Lotteriegewinnen sind Geldtreffer über CHF 50 aus schweizerischen Lotterien. Bei Versicherungsleistungen unterliegen Kapitalleistungen aus Lebensversicherung sowie Leibrenten und Pensionen, sofern die Versicherung zum inländischen Bestand des Versicherers gehört und bei Eintritt des versicherten Ereignisses der Versicherungsnehmer oder ein Anspruchsberechtigter Inländer ist, der Verrechnungssteuer. Auf Leibrenten und Pensionen beträgt die Steuer 15 Prozent, auf sonstigen Versicherungsleistungen 8 Prozent.

Die Verrechnungssteuerpflicht wird entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung[63] der steuerbaren Leistung erfüllt. Sofern das Meldeverfahren nicht Anwendung findet, ist die steuerbare Leistung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Gläubigerperson um den Steuerbetrag zu kürzen. Steuerpflichtig ist der Schuldner der Leistung. Der Steuerpflichtige hat dem Empfänger der steuerbaren Leistung die zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs notwendigen Angaben zu machen und auf Verlangen hierüber eine Bescheinigung auszustellen. Für in der Schweiz ansässige Empfänger stellt die Verrechnungssteuer eine Sicherungssteuer dar; für nicht in der Schweiz Ansässige ist die Verrechnungssteuer, unter Vorbehalt abweichender Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, eine definitive Steuer.

3.3. Besteuerung von Einkommen aus schweizerischer Quelle bei ausländischen Empfängern

Aus den unter Ziffer 3.1. und 3.2. zusammengefassten Grundsätzen ergibt sich Tabelle 1.

Vorbehalten bleiben abweichende Regelungen gemäss Doppelbesteuerungsabkommen.[64] Bei der Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit unterscheidet die Schweiz nicht, in welchem Staat die steuerpflichtige Person ansässig ist. Ansässige Personen in Steuerniedrigländern (*tax havens*) werden beispielsweise nicht anders behandelt wie Ansässige in Hochsteuerländern.

3.4. Besteuerungsgrundlage bei beschränkter Steuerpflicht

Wie aus der Tabelle ersichtlich, können für die Berechnung des in der Schweiz steuerbaren Einkommens bzw. Gewinns bei gewissen Einkommensarten Gestehungskosten geltend gemacht werden. So kann für die Ermittlung des steuerbaren

63 Einer Gesellschaft oder Genossenschaft kann auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen:
(i) wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer Leistungen betrifft, die in Vorjahren fällig geworden ist;
(ii) bei Ausgabe oder Nennwerterhöhung von Aktien, Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteilen zulasten der Reserven (Gratisaktien);
(iii) bei Ausrichtung von Naturaldividenden oder Liquidationsüberschuss durch Abtretung von Aktiven; oder
(iv) bei Verlegung des Sitzes ins Ausland.
Das Meldeverfahren ist zulässig, wenn die Leistungsempfänger Anspruch auf Steuerrückerstattung haben und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt.

64 Siehe 4.5.

Tabelle 1.

Schweizerisches Einkommen	**Steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Empfängers**	**Bemessungsgrundlage (Brutto- oder Nettobesteuerung)**
Betriebstätteeinkommen	Ordentliche Besteuerung	Nettobesteuerung (Gewinnungskosten abziehbar)
Geschäftseinkommen, welches nicht einer Betriebstätte zuzurechnen ist oder Einkommen aus freiberuflicher Tätigkeit	Steuerbar, sofern der im Ausland Ansässige einer freiberuflichen Tätigkeit nachgeht	Nettobesteuerung
Dividenden von schweizerischer Tochter- an ausländische Muttergesellschaft	Verrechnungssteuer von 35%	Bruttodividende
Dividenden an ausländischen Portfolioinvestor	Verrechnungssteuer von 35%	Bruttodividende
Einkünfte von im Ausland wohnhaften Künstlern, Musikern, Artisten, Sportlern und Referenten	Sämtliche Einkünfte sind steuerpflichtig, inklusive Einkünfte und Entschädigungen, die nicht dem Steuerpflichtigen, sondern Dritten zufliessen, die diese Tätigkeit organisieren. Der progressiv ausgestaltete Steuersatz beträgt ab einem Tageseinkommen von CHF 3.000 für direkte Bundessteuerzwecke 7%[a]	Als Gewinnungskostenabzug ist eine Pauschale von 20% der Bruttoeinkünfte zulässig; der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung in der Schweiz erwerbstätig ist, entrichtet die Lohnquellensteuer (progressive Steuersätze)	Der Besteuerung unterliegen die Bruttoeinkünfte. Die Quellensteuertarife werden unter Berücksichtigung von Pauschalen für Berufskosten, Versicherungsprämien und Familienlastenabzügen festgelegt
Einkommen von Arbeitnehmern bei internationalen Transporten	Arbeitnehmer, die für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges oder beim Strassentransport Lohn oder andere Vergütungen von Arbeitgebern mit Sitz oder Betriebstätte in der Schweiz erhalten,	Der Besteuerung unterliegen die Bruttoeinkünfte (siehe Ausführungen zu Einkommen aus unselbständiger Erwerbtsätigkeit)

Tabelle 1. (cont.)

Schweizerisches Einkommen	**Steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Empfängers**	**Bemessungsgrundlage (Brutto- oder Nettobesteuerung)**
	unterliegen für diese Einkünfte der Lohnquellensteuer	
Einnahmen aus der Überlassung von Grundstücken	Ordentliche Besteuerung	Nettobesteuerung (Gewinnungskosten abziehbar)
Zinseinkünfte	Zinsen unterliegen nicht der 35%-igen Verrechnungssteuer, soweit diese nicht von Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen bzw. von Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten oder Schuldbuchguthaben stammen.[b] Darlehenszinsen im Konzernverhältnis sind verrechnungssteuerfrei, soweit nicht als Zinsen von Anleihen qualifizierend	Die Verrechnungssteuer wird, sofern geschuldet, auf dem Bruttobetrag erhoben
Einkommen aus der Überlassung von Gebrauchsgegenständen	Keine Steuerfolgen	–
Lizenzgebühren	Keine Steuerfolgen	–
Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken	Kapitalgewinne aus der Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken unterliegen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Objektsteuer). Bei Grundstücken des Geschäftsvermögens erfolgt die Besteuerung des Gewinnes, je nach Kanton, nach dem monistischen oder dualistischen System: – Im monistischen System unterliegen wiedereingebrachte Abschreibungen (Differenz Buchwert zu Einbringungswert der Immobilie) der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer; der über den Einbringungswert hinaus erzielte Gewinn unterliegt der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Objektsteuer). – Im dualistischen System unterliegt der gesamte Gewinn (Differ-	Nettobesteuerung

Tabelle 1. (cont.)

Schweizerisches Einkommen	Steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Empfängers	Bemessungsgrundlage (Brutto- oder Nettobesteuerung)
Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken (cont.)	enz Buchwert zu Veräusserungserlös) der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (keine Objektsteuer; so z.B. bei der direkten Bundessteuer) Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Anteilsrechten an Immobiliengesellschaften unterliegen bei wirtschaftlicher Handänderung, d.h. sofern mehr wie 50% der Anteilsrechte veräussert werden, der Besteuerung	
Einkommen von Verwaltungsräten und Geschäftsführern juristischer Personen	Steuerbar sind Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen und ähnliche Vergütungen; der Steuer unterliegen auch zu Lasten von schweizerischen Betriebstätten ausgerichteten Vergütungen. Der Steuersatz beträgt 5%[b]	Steuerbar sind die Bruttoeinkünfte, einschliesslich aller Zahlungen an Drittperson
Hypothekarzins	Zinsen an ausländische Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf schweizerischen Grundstücken gesichert sind, unterliegen einer Quellensteuer von 3%[b]	Steuerbar sind die Bruttoeinkünfte, inklusive Zinsen, die einer Drittperson zufliessen
ÏEinkommen aus Vorsorgeleistungen	Ausländische Empfänger von Pensionen, Ruhegehältern oder anderen Vergütungen, die sie aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältniss von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit schweizerischem Sitz erhalten bzw. Empfänger von Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge sind für diese Leistungen steuerpflichtig. Die Steuer beträgt bei Renten 1%; bei Kapitalleistungen wird sie zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs berechnet[b]	Bruttobesteuerung

[a] Hinzu kommen kantonale Quellensteuern, deren Höhe von Kanton zu Kanton abweicht.
[b] Siehe Ausführungen unter 3.2.

Reingewinns eines in der Schweiz beschränkt steuerpflichtigen Unternehmens der geschäftsmässig begründete Aufwand abgezogen werden. Gemäss Artikel 59 DBG bzw. Artikel 25 StHG gehören hierzu auch (i) eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern, nicht aber Steuerbussen, (ii) Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des Personals, (iii) freiwillige Geldleistungen bis 10 Prozent des Reingewinnes an steuerbefreite, öffentliche oder gemeinnützige schweizerische juristische Personen, oder (iv) Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen und Rückvergütungen auf dem Entgelt für Lieferungen und Leistungen sowie bestimmte Überschüsse von Versicherungsgesellschaften zur Verteilung an die Versicherten. Nicht geschäftsmässig begründet sind Zahlungen von Bestechungsgeldern an schweizerische oder fremde Amtsträger.

4. Koordination von Ansässigkeits- und Quellenbesteuerung

4.1. Praxis der schweizerischen Abkommenspolitik

Die Abkommenspolitik der Schweiz stützt sich auf die Vorgaben der OECD. In Anlehnung an das OECD-Musterabkommen von 1992 hat die Schweiz ihr eigenes Musterabkommen entwickelt, welches Ausgangslage bei Vertragsverhandlungen darstellt. Dabei wird grundsätzlich an der Zuteilung des Besteuerungsrechts des Quellen- bzw. des Ansässigkeitsstaates gemäss OECD-Vorgabe festgehalten.

Das Musterabkommen der Schweiz, und mit diesem eine Grosszahl der schweizerischen Abkommen, sieht folgende Zuteilung des Besteuerungsrechts vor.[65] (Siehe Tabelle 2.)

Tabelle 2.

Einkommensart	Schweizerische Abkommenspolitik
Betriebsstättengewinne	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen sehen nebst der direkten Ausscheidungsmethode (Artikel 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) auch die indirekte Methode (Artikel 7 Abs. 4) vor. Die indirekte Methode erlaubt der Schweiz, die Praxis der interkantonalen Doppelbesteuerung auf internationale Sachverhalte anzuwenden Nach nationalem Recht wird dem Hauptsitz eines Unternehmens ein Vorausanteil am Gewinn (Präzipuum) zugewiesen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen sehen ein Präzipuum ausdrücklich vor[a]

65 Die hier wiedergegebene Abkommenspolitik entspricht der Auffassung des Autors; diese muss sich nicht mit der offiziellen Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung decken.

Tabelle 2. (cont)	
Einkommensart	**Schweizerische Abkommenspolitik**
Sonstige Unternehmensgewinne	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen
Dividenden im Konzernverhältnis	Das schweizerische Musterabkommen sieht, entsprechend dem OECD-Musterabkommen, eine Sockelsteuer von 5% vor. Aus schweizerischer Sicht ist für die Anwendung des reduzierten Satzes, in Harmonisierung mit dem schweizerischen Beteiligungsabzug, bereits eine Kapitalbeteiligung von 20% (OECD-Musterabkommen: 25%) ausreichend.[b] Einige Doppelbesteuerungsabkommen sehen ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vor[c] Exkurs: Gemäss Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz werden Dividendenzahlungen von Tochter- an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn (i) für mindestens zwei Jahre eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Kapital der Tochtergesellschaft gehalten wird, (ii) die eine Gesellschaft in der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz ansässig ist, (iii) nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in einem Drittstaat ansässig ist, und (iv) beide Gesellschaften ohne Befreiung der Gewinnsteuer unterliegen[d]
Dividenden aus Portfolioinvestments	Dividenden an Portfolioinvestoren unterliegen einer Sockelsteuer von 15%. Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen[e]
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und von freien Berufen	Die Schweiz folgt Artikel 14 des OECD-Musterabkommens von 1992.
Künstler und Sportler	Die Schweiz folgt grundsätzlich dem OECD-Muster abkommen: Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler oder Sportler bezieht, können ungeachtet der Besteuerungszuteilung bei selbständiger Arbeit (Artikel 14) und unselbständiger Arbeit (Artikel 15) im anderen Staat besteuert werden. Fliessen Einkünfte nicht dem Künstler oder Sportler, sondern einer anderen Person zu, so können diese Einkünfte ungeachtet der Artikel betreffend die Unternehmensgewinne, selbständige oder unselbständige Arbeit in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt. Dieser Durchgriff findet jedoch nicht Anwendung, wenn weder der Künstler oder Sportler noch mit ihm verbundene Personen unmittelbar an den Gewinnen dieser anderen Person beteiligt sind. In den schweizerischen Abkommen finden sich zahlreiche Variationen dieser Mustervorlage

Tabelle 2. (cont.)

Einkommensart	Schweizerische Abkommenspolitik
Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	Das schweizerische unterscheidet sich vom OECD-Musterabkommen, welches die 183-Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden *Steuerjahres* beginnt oder endet, berechnet, dadurch, dass nach Artikel 15 Abs. 2 der Empfänger im Partnerstaat nicht länger als 183 Tage während des *Kalenderjahres* verweilen darf. Dennoch wurde in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen die OECD-Lösung übernommen
Einkünfte aus Seeschiffahrt, Binnenschiffahrt und Luftfahrt	Grundsätzlich folgt die Schweiz der Vorlage des OECD-Musterabkommens. Aufgrund der geographischen Lage der Schweiz findet sich Artikel 8 Abs. 2 des Musterabkommens betreffend die Binnenschiffahrt jedoch lediglich in wenigen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen diese Bestimmung von Bedeutung ist (z.B. mit den Rheinanliegerstaaten) oder sein könnte. Entsprechend fehlt in den meisten schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen auch der Einbezug der Binnenschiffahrt in den Bestimmungen von Artikel 13 Abs. 2, Artikel 15 Abs. 3 und Artikel 22 Abs. 3
Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen
Zinsen	Die schweizerische Vorlage sieht bei Zinsen ein geteiltes Besteuerungsrecht vor, wobei die Höhe der zulässigen Sockelsteuer nicht definiert wird. In den in den letzten Jahren abgeschlossenen Abkommen findet sich vermehrt ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.[f] Das schweizerische Musterabkommen sieht ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats vor für Zinszahlungen im Zusammenhang mit: – dem Verkauf gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen auf Kredit; – dem Verkauf von Waren durch ein Unternehmen an ein anderes Unternehmen auf Kredit; oder – einem von einer Bank gewährten Darlehen irgendeiner Art. Die von der Schweiz verfolgte Abkommenspraxis weicht somit vom OECD-Musterabkommen ab, indem sie das Besteuerungsrecht des Quellenstaates bei gewissen Zinszahlungen beschränkt Exkurs: Gemäss Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz werden Zinsen zwischen verbunden Gesellschaften oder ihren Betriebstätten im Quellenstaat nicht besteuert, wenn (i) diese Gesellschaften mindestens zwei Jahre lang durch eine Beteiligung von mindestens 25% verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine Beteiligung von wenigstens 25% am Kapital der

Tabelle 2. (cont.)	
Einkommensart	**Schweizerische Abkommenspolitik**
Zinsen (cont.)	der beiden Gesellschaften hält, (ii) die eine Gesellschaft in der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz (steuerlich) ansässig ist oder dort eine Betriebstätte unterhält, (iii) nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem Drittstaat (steuerlich) ansässig ist und keine der Betriebstätten in diesem Drittstaat belegen ist, und (iv) alle Gesellschaften auf Zinsen ohne Befreiung der Gewinnsteuer unterliegen[g]
Einkommen aus der Überlassung von Gebrauchsgegenständen	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen
Lizenzgebühren	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen[h] Exkurs: Das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz sieht vor, dass Lizenzgebühren zwischen verbunden Gesellschaften oder ihren Betriebstätten im Quellenstaat nicht besteuert werden[i]
Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen
Gewinne aus der Veräusserung anderer Vermögensrecht	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen
Ruhegehälter	Die Schweiz folgt dem OECD-Musterabkommen

[a] Art. 6 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Irland, Schlussprotokoll zu Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden, Art. 7 Abs. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Dänemark.

[b] Dennoch setzen die meisten Abkommen eine Kapitalbeteiligung von mindestens 25 Prozent voraus. Die neueren bzw. revidierten Abkommen mit Deutschland, Estland, Finnland, Lettland, Litauen, Österreich, Russland, Ukraine und Usbekistan sehen eine Mindestgrenze von 20 Prozent vor; eine 10 Prozent-Limite findet sich in den Abkommen mit Frankreich, Israel, Jamaika, Kanada, Kasachstan, Philippinen, Thailand, Trinidad und Togabo und USA.

[c] So die Abkommen mit Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Irland, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Schweden und Venezuela. Siehe auch Fussnoten 6 und 7.

[d] Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie des Rates 2003/48/EG vom 3. Juni 2003 zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft festgelegten Regelungen gleichwertig sind. Das Abkommen tritt voraussichtlich am 1. Juli 2005 in Kraft. Vorbehalten bleiben Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und einzelnen Mitgliedstaaten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Zinsbesteuerungsabkommens eine vorteilhaftere Behandlung vorsehen.

[e] Die Abkommen mit folgenden Ländern sehen hiervon abweichende Regelungen vor: China (10 Prozent), Dänemark (0 Prozent), Finnland (5 Prozent), Griechenland (35 Prozent), Indien (10 Prozent), Irland (0 Prozent), Rumänien (10 Prozent), Südafrika (7.5 Prozent), Trinidad und Togabo (20 Prozent), Tunesien (10 Prozent) Ungarn (10 Prozent) und Venezuela (10 Prozent).

[f] Siehe Fussnoten 6 und 8.

Tabelle 2. (cont.)

[g] Siehe Fussnote (d).
[h] Siehe Fussnote 9.
[i] Hierbei müssen dieselben Voraussetzungen wie bei Zinszahlungen erfüllt werden (siehe Ausführungen zu Zinsen).

4.2. Fiktive Steueranrechnung

Es entspricht grundsätzlich nicht der schweizerischen Abkommenspolitik, Klauseln über die fiktive Steueranrechnung (*tax-sparing provisions*) in Doppelbesteuerungabkommen aufzunehmen.[66] In der Vergangenheit zeigte sich die Schweiz bei der Gewährung der fiktiven Steueranrechnung äusserst zurückhaltend. Folgende Abkommen sehen die fiktive Steueranrechnung vor (siehe Tabelle 3).

4.3. Geteiltes Besteuerungsrecht bei Grenzgängern

Im Unterscheid zum OECD-Musterabkommen, das keine Bestimmungen zur Grenzgängerbesteuerung kennt, enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen mit den schweizerischen Nachbarstaaten hierzu Sonderbestimmungen.[67] (Siehe Tabelle 4.)

4.4. Schweizerische Betriebstätten ausländischer Unternehmen

Die Schweiz gewährt Abkommensvorteile grundsätzlich nur Personen, welche in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind. Aufgrund ihrer beschränkten Steuerpflicht werden Betriebstätten somit nicht im Sinne von Artikel 1 der Doppelbesteuerungsabkommen als ansässig betrachtet. Daraus folgt, dass der schweizerischen Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens keine pauschale Steueranrechnung für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus einem Drittstaat gewährt wird. Im klassischen Dreiecksfall resultiert mithin, im Vergleich mit einem schweizerisch ansässigen Unternehmen, eine Schlechterstellung der Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens. Die Nichtgewährung der pauschalen Steueranrechnung widerspricht nach hier vertretener Auffassung dem Gleichbehandlungsgebot nach Artikel 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen (Verbot der Betriebstättendiskriminierung), welches sich in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen findet.

4.5. Negative Wirkung des Staatsvertragsrechts auf das Landesrecht

Gemäss schweizerischer Auffassung legen Doppelbesteuerungsabkommen der Ausschöpfung der Steuerhoheit, die einem Staat kraft seiner Souveränität zusteht,

[66] Siehe 1.3.
[67] Der Grenzgängerbegriff ist nicht einheitlich oder überhaupt nicht definiert. Unselbständig erwerbende Personen, die ihren Wohnsitz im grenznahen Raum haben, ihrer Arbeit im anderen Vertragsstaat nachgehen und täglich an ihren Wohnsitz zurückkehren, können als Grenzgänger bezeichnet werden.

Tabelle 3.

Vertragspartner	Artikel	Einkünfte	Satz
Aegypten	21 Abs. 5	Zinsen, Lizenzgebühren	10%
China	23 Abs. 2 lit. (c)	Zinsen, Lizenz- und Leasinggebühren	10%
Griechenland	22 Abs. 4	Zinsen	10%
Indien	21 Abs. 2 lit. (d)	Zinsen	10%
Jamaika	22 Abs. 2 lit. (c)	Zinsen, Lizenzgebühren, Dienstleistungsvergütungen	10%
Korea (Süd)	22 Abs. 4	Zinsen, Lizenzgebühren	10%
Malaysia	21 Abs. 5	Zinsen, Lizenzgebühren	10%
Marokko	22 Abs. 5	Zinsen	10%
Mexiko	21 Abs. 2 lit. (c)	Dividenden	10%
Portugal	23 Abs. 5	Zinsen	10%
Singapur	22 Abs. 5	Zinsen, Lizenzgebühren	10%
Spanien	23 Abs. 5	Zinsen	10%
Thailand	20 Abs. 2 lit. (d)	Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren	10%
Trinidad und Tobago	20 Abs. 5	Dividenden, Zinsen	10%
Tunesien	22 Abs. 1 lit. (c)	Zinsen, Lizenzgebühren	10%
Vietnam	22 Abs. 1.3	Dividenden Zinsen, Lizenzgebühren	15% 10%

Schranken auf. Diese Beschränkung der Steuerhoheit wird als "negative Wirkung" des Staatsvertragsrechts auf das Landesrecht bezeichnet. Die innerstaatlichen Vorschriften bilden die Grundlage für die schweizerische Besteuerung; sie sind aber nicht anzuwenden, wenn sie mit einem Doppelbesteuerungsabkommen in Widerspruch treten. Der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens liegt in der gegenseitigen Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse der Vertragsstaaten. Diesem Zweck entsprechend kommt ein Doppelbesteuerungsabkommen in der Schweiz nur soweit zur Anwendung, als es eine Besteuerung, die im schweizerischen Recht vorgesehen ist, einschränkt oder ausschliesst. Seine Vorschriften vermögen grundsätzlich eine dem schweizerischen Recht nicht bekannte Besteuerung nicht zu begründen.[68]

[68] Siehe BGE 66 I 270 und Locher, "Zur 'negativen Wirkung' von Doppelbesteuerungsabkommen", ZBJV 124bis (1988), S. 365 ff.

Tabelle 4.

Vertragsstaat	Artikel	Quellenstaat	Wohnsitzstaat
Deutschland	15a	Quellensteuer von 4.5%	Besteuerung (mit Anrechnung)
Frankreich	17 Abs. 4	Ausgleichszahlungen von 4.5%[a]	Besteuerung
Italien	15 Abs. 4	Besteuerung[b]	Ausgleichszahlung
Österreich	15 Abs. 4	Quellensteuer von 3%	Besteuerung (mit Anrechnung)
Liechtenstein	5 Abs. 2		Besteuerung[c]

[a] Gemäss Vereinbarung zwischen dem Kanton Genf und Frankreich überweist Genf als Arbeitsort den französischen Grenzgemeinden als Ausgleich jährlich einen Betrag von 3.5 Prozent der Bruttolöhne.

[b] Gemäss Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien wird das Grenzgängerbesteuerungsrecht ausschliesslich dem Arbeitsort zugewiesen. Die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis überweisen jährlich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden einen Teil des Steuerbetrags, den die Grenzgängerbesteuerung abwirft.

[c] Nach dem Abkommen mit Liechtenstein werden Erwerbseinkünfte privatrechtlich angestellter Grenzgänger ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat, solcher im öffentlichen Dienst dagegen im Quellenstaat besteuert.

Summary

Individuals or legal entities have unlimited tax liability in Switzerland (taxation of income earned worldwide). The federal tax legislation provides for unilateral measures to avoid double taxation by stipulating that liability to Swiss tax does not extend to businesses, operational facilities and property abroad (unconditional exemption method with a "progression" saving clause). Foreign individuals or legal entities have, by virtue of their participation in the community, limited tax liability in Switzerland if :

- they are owners, part-owners or beneficiaries of businesses operating in Switzerland;
- they run permanent establishments in Switzerland;
- they own property in Switzerland or have *in rem* or economically equivalent personal rights to use such property;
- they are creditors or beneficiaries in respect of claims that are secured by a charge or pledge of property in Switzerland; or
- they act as intermediaries or deal in property situated in Switzerland.

Individuals have limited tax liability if:

- they are engaged in business activity in Switzerland,
- they draw profit-sharing bonuses, attendance allowances, fixed fees or similar remuneration as members of the board of directors or managing board of legal entities whose registered office or permanent establishments is located in Switzerland;
- they are in receipt of pensions or other benefits that are paid under a previous public employment contract by an employer or pension scheme whose registered office is in Switzerland;
- they are in receipt of benefits from Swiss private-law professional pension schemes or under recognised forms of tied pension arrangements set up by themselves; or

- they are in receipt of wages or similar remuneration for work carried out in international transportation on board a ship or aircraft or in connection with road transport from an employer whose registered office or permanent establishments is located in Switzerland.

Swiss withholding tax is levied on the earnings from movable assets, lottery winnings and insurance benefits. Withholding tax of 35 per cent on earnings from movable assets is charged on interest, annuities, dividends and other earnings on domestically issued bonds, serial mortgage notes (*Serienschuldbriefe, Seriengülten*) and debt register credit balances, shares, capital holdings, cooperative society shares, participation certificates (*Partizipationsscheine, Genussscheine*), dividend rights certificates, shares in investment funds or in assets of a similar nature and credit balances at domestic banks and savings banks.

As a capital-exporting country, Switzerland has traditionally been committed to a liberal approach to double taxation agreements that ensures that international economic activity is not hindered by taxation. Its policy on double taxation agreements is notable for its consistency. Based on the OECD 1963 model convention and the 1977 and 1992 revisions, Switzerland has drawn up its own model agreement which serves as a basis in double taxation negotiations. Switzerland lodged reservations with respect to articles 9(2), 15(2), 17(2), 24(2), 25 and 26 of the OECD model convention. Where it has lodged no reservations, it complies with the commentary to the model convention.

When attributing the right of taxation to the source country or country of residence, Switzerland adheres to the OECD guidelines. However, as a capital-exporting country and member of the OECD it tends to attribute the right of taxation to the country of residence. Swiss double taxation agreements do not unequivocally allocate a right of taxation either to the country of residence or the source country, but instead work out individual solutions depending on the contracting party. These largely follow the OECD model convention.

Under the double taxation agreements, Switzerland in principle applies the unconditional exemption with "progression" method clause. In the case of dividends, interest and licences, in addition to the net method, the flat-rate tax credit is also applied. Switzerland thus broadly follows Article 23A of the OECD model convention.

Résumé

S'agissant d'une personne physique ou d'une personne morale, l'assujettissement à l'impôt en Suisse n'est pas limité (imposition du revenu mondial). La législation fiscale fédérale prévoit des mesures unilatérales visant à éviter la double imposition en ce sens que l'assujettissement à l'impôt suisse ne s'étend pas aux entreprises commerciales, aux établissements stables et aux biens fonciers à l'étranger (méthode de l'exemption directe avec réserve de progression). Les personnes physiques ou les personnes morales étrangères sont passibles de l'impôt restreint en Suisse en raison de leur activité économique lorsqu'elles:

- sont propriétaires, associées ou usufruitières d'entreprises commerciales en Suisse;
- exploitent des établissements stables en Suisse;
- possèdent des biens fonciers en Suisse, ont des droits réels ou des droits d'utilisation personnels assimilables du point de vue économique à ces droits réels;
- sont détenteurs ou usufruitiers de créances qui sont garanties par un gage immobilier ou mobilier sur des biens fonciers en Suisse; ou
- opèrent des transactions sur des biens fonciers situés en Suisse.

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt restreint lorsqu'elles:

- exercent une activité lucrative en Suisse;
- reçoivent, en qualité de membres du conseil d'administration ou de la direction commerciale de personnes morales ayant leur siège ou un établissement stable en Suisse des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes ou émoluments analogues;

- reçoivent des pensions, pensions de retraite ou autres prestations versées par un employeur ou une institution de prévoyance ayant son siège en Suisse sur la base d'un contrat de travail de droit public antérieur;
- reçoivent des prestations d'institutions suisses de droit privé relevant de la prévoyance professionnelle ou de formes reconnues de la prévoyance personnelle; ou
- reçoivent d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse un salaire ou d'autres rémunérations pour un travail effectué dans le cadre du trafic international à bord d'un navire ou d'un aéronef, ou pour un transport par route.

L'impôt anticipé suisse est perçu sur le produit de la fortune mobilière, sur les gains à la loterie et sur les prestations de l'assurance. Sont soumis à l'impôt anticipé de 35 pour cent sur le produit de la fortune mobilière les intérêts, rentes, participations aux gains et autres revenus d'obligations, lettres de créance, lettres de rente et créances sur le livre de la dette, actions, parts sociales, parts de coopérative, bons de participation et bons de jouissance, parts de fonds de placement ou d'actifs analogues et comptes clients auprès des banques et caisses d'épargne suisses, émis par un résident ou ouverts au nom d'un résident.

En tant que pays exportateur de capitaux, la Suisse est traditionnellement vouée à adopter, en matière de conventions de double imposition, des solutions libérales qui garantissent que ses activités internationales ne sont pas entravées du point de vue fiscal. La politique conventionnelle porte la marque de la continuité. En s'inspirant du modèle de convention de l'OCDE de 1963 et de ses versions modifiées de 1977 et 1992, la Suisse a établi son propre modèle de convention, qui sert de base aux négociations de l'espèce. La Suisse a formulé des réserves sur les articles 9(2), 15(2), 17(2), 24(2), 25 et 26 du modèle de convention de l'OCDE. Elle se conforme aux commentaires sur ce modèle dans la mesure où ils ne font pas l'objet de réserves.

Pour ce qui concerne l'attribution du droit d'imposition à l'État de la source ou à l'État de la résidence, la Suisse s'en tient aux dispositions de l'OCDE. Toutefois, en tant que pays exportateur de capitaux et membre de l'OCDE, elle a tendance à attribuer le droit d'imposition à l'État de la résidence. Il s'ensuit que les conventions de double imposition conclues par la Suisse ne prévoient pas clairement un droit d'imposition de l'État de la résidence ou de l'État de la source, mais adoptent, selon la qualité de l'autre partie contractante, des solutions particulières la plupart du temps conformes au modèle de convention de l'OCDE.

Aux termes du droit conventionnel en matière de double imposition, la Suisse utilise essentiellement la méthode de l'exemption directe avec réserve de progression. S'agissant des dividendes, intérêts et licences, la méthode de calcul forfaitaire est également utilisée à côté de la méthode de la valeur nette. La Suisse se conforme de la sorte dans une large mesure aux dispositions de l'article 23A du modèle de convention de l'OCDE.

Resumen

La tributación en Suiza, tanto para personas físicas como para personas jurídicas, es ilimitada (sobre la renta mundial). La legislación tributaria federal prevé medidas unilaterales para evitar la doble imposición, de modo que la sujeción a gravamen suizo no se extiende a empresas comerciales, establecimientos permanentes y bienes raíces sitos en el extranjero (método de exención directa con reserva de progresión).

Las personas físicas y jurídicas extranjeras tributan de forma limitada en Suiza por su actividad económica cuando:

- son propietarias, socias o usufructuarias de empresas comerciales en Suiza;
- explotan establecimientos permanentes en Suiza;
- poseen bienes raíces en Suiza, derechos reales o derechos personales de uso equiparables desde el punto de vista económico a estos derechos reales;
- poseen o usufructúan créditos en garantía de anticresis o prenda mobiliaria sobre bienes raíces en Suiza; o

- realizan operaciones con bienes raíces sitos en Suiza.

Las personas físicas tributan de forma limitada cuando:

- ejercen una actividad lucrativa en Suiza;
- perciben, en calidad de miembros de un Consejo de Administración, o de la dirección comercial de entidades con sede o establecimiento permanente en Suiza, porcentajes, dietas de asistencia, indemnizaciones fijas o emolumentos similares;
- perciben pensiones, jubilaciones u otras prestaciones pagadas por un empresario o una mutua de previsión con sede en Suiza en base a un contrato de trabajo de derecho público previo;
- perciben prestaciones de instituciones privadas suizas de previsión profesional o de formas reconocidas de previsión personal; o
- perciben de un empresario con sede o establecimiento permanente en Suiza un salario u otra remuneración laboral por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o por transporte en carretera.

Suiza retiene sobre el rendimiento del patrimonio mobiliario, premios de lotería y prestaciones de seguros. Están sujetos a retención del 35 por ciento sobre el rendimiento del patrimonio mobiliario los intereses, rentas, participaciones en plusvalías y otras rentas de obligaciones, cartas de crédito, de renta y créditos sobre el Registro de deuda, acciones, participaciones sociales, participaciones de cooperativas, bonos de participación y de disfrute, participaciones de fondos de valores o activos análogos y cuentas clientes en bancos y cajas de ahorro suizas, emitidos por un residente o abiertos a nombre de un residente.

Como país exportador de capitales, Suiza ha adoptado tradicionalmente soluciones liberales en materia de CDI, que garantizan que sus actividades internacionales no se verán obstaculizadas desde el punto de vista fiscal. La política de convenios lleva la marca de la continuidad. Inspirándose en el modelo de convenio de la OCDE de 1963 y sus versiones modificadas de 1977 y 1992, Suiza ha establecido su propio modelo de convenio, que sirve de base en las negociaciones al efecto. Suiza ha formulado reservas a los artículos 9(2), 15(2), 17(2), 24(2), 25 y 26 del MCOCDE, y se ajusta a los comentarios al modelo en tanto no ha formulado reservas al respecto.

Suiza se conforma a las disposiciones de la OCDE en lo que se refiere a la atribución de la potestad tributaria al Estado de la fuente o al de la residencia. No obstante, como país exportador de capitales y miembro de la OCDE tiende a atribuir la potestad tributaria al Estado de la residencia. En consecuencia, los CDI concluidos por Suiza no prevén claramente la potestad tributaria del Estado de la residencia o de la fuente, adoptando, en función de la posición de la otra parte contratante, soluciones específicas concordes en su mayoría con el modelo de convenio de la OCDE.

Según el derecho de convenios de doble imposición, Suiza utiliza fundamentalmente el método de exención directa con reserva de progresión. En dividendos, intereses y cánones se utiliza también el método de cálculo concertado junto con el del importe neto. Suiza se ajusta ampliamente a las disposiciones del artículo 23A del MCOCDE.