

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht aus dem ersten Halbjahr 2020

Susanne Schreiber / Angelica Schwarz



Partnerin Bär & Karrer AG, Dipl. Steuerexpertin, Steuerberaterin, Rechtsanwältin



Dr. iur., Associate Bär & Karrer AG, Rechtsanwältin

Inhalt

1. Einleitung	413
2. Besteuerung einer Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge im grenzüberschreitenden Verhältnis	413

1. Einleitung

Im vorliegenden Beitrag werden zwei Bundesgerichtsentscheide thematisiert, welche während des Berichtszeitraums von Januar bis Juni 2020 ergangen sind. Die Autorinnen behandeln ausgewählte Aspekte und Fragestellungen, welche das internationale Steuerrecht betreffen. Zur Diskussion stehen zwei Entscheide im Zusammenhang mit Kapital- bzw. Rentenleistungen aus beruflicher Vorsorge im grenzüberschreitenden Verhältnis (2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 und 2C_748/2018 vom 20. Februar 2020). Da beide Entscheide inhaltlich die gleichen Fragen aufwerfen, soll auf das zweite Urteil im Rahmen der Kommentierung des ersten Urteils eingegangen werden.

2. Besteuerung einer Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge im grenzüberschreitenden Verhältnis

BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Bern gegen A. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Bern 2011, Direkte Bundessteuer 2011; Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge.

a) Sachverhalt

A. war bis am 30. April 2011 Angestellter der B. AG, einer früheren Tochtergesellschaft der Schweizerischen Post. Bereits im Jahre 2010 hatte er sich nach Thailand abgemeldet, wo er seither lebt. Die Pensionskasse Post richtete ihm per 2. Mai 2011 eine Kapitaleis-

zung aus seiner beruflichen Vorsorge in der Höhe von rund CHF 1 Mio. aus, wobei sie Quellensteuern in der Höhe von rund CHF 100'000 einbehält.

A. stellte ein Gesuch auf Rückerstattung der Quellensteuer, welches die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Einspracheentscheid abwies. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hiess die dagegen erhobenen Rechtsmittel gut, woraufhin die Steuerverwaltung des Kantons Bern hiergegen Beschwerde erhob, welche vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern abgewiesen wurde. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gelangte die Steuerverwaltung des Kantons Bern sodann an das Bundesgericht.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Streitige Frage

Das Bundesgericht hatte primär darüber zu entscheiden, ob der Schweiz oder Thailand das Besteuerungsrecht für die an A. ausgerichtete Kapitaleistung zukam. Während vor der Vorinstanz die steuerliche Ansässigkeit von A. in Thailand unbestritten war,¹ trug die Steuerverwaltung des Kantons Bern im bundesgerichtlichen Verfahren andeutungsweise vor, dass A. in Thailand gar keine Steuern bezahle und folglich nicht abkommensberechtigt sei. Sie stützte sich dabei auf Ausführungen des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen (SIF), welche der Beschwerdeschrift beigelegt wurden. Darin wurde festgehalten, dass die Abkommensberechtigung voraussetze, dass die in Frage stehende Person aufgrund Wohnsitzes, Aufenthalts oder eines ähnlichen Merkmals (unbeschränkt) steuerpflichtig sein müsse. Hierzu erwog das Bundesgericht, dass die Frage, ob A. in Thailand steuerpflichtig ist, sich nach thailändischem Recht beurteilt und vom Bundesgericht nicht überprüft werden kann, so dass das Bundesgericht gemäss der Einschätzung der Vorinstanz von der Steuerpflicht des A. in Thailand ausging.²

Rechtliche Grundlagen

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 12. Februar 1996 (DBA CH-TH)³ sieht in Art. 17 vor, dass Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Vorbehalten sind indessen nach Art. 18 Abs. 2 lit. a DBA CH-TH Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner politischen Unterabteilungen

¹ VGer BE 100.2017.27/28U vom 1. Mai 2019 E. 3.1.

² BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 3.2.

³ SR 0.672.974.51.

oder lokalen Körperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der politischen Unterabteilung oder lokalen Körperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder politischen Unterabteilung oder lokalen Körperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden.

Während die Steuerverwaltung des Kantons Bern Art. 18 Abs. 2 lit. a DBA CH-TH für einschlägig erachtete, kam die Vorinstanz zum Schluss, dass Art. 17 DBA CH-TH zur Anwendung kommen müsse, zumal Staatsbetriebe, in denen Verwaltungsaufgaben ausgelagert werden, nicht unter die Umschreibung «*Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaft*» fallen.⁴

Auslegung von Art. 18 Abs. 2 DBA CH-TH

In einem ersten Schritt setzte sich das Bundesgericht mit dem zeitlichen Aspekt von Art. 18 Abs. 2 lit. a DBA CH-TH auseinander, da sich die an A. ausgerichtete Kapitalleistung auf verschiedene Tätigkeiten bezog. Es stellte dabei fest, dass schweizerische Steuerbehörden praxisgemäss *keine* Aufteilung der Kapitalleistung vornehmen und stattdessen auf die unmittelbar vor der Pensionierung ausgeübte Tätigkeit abstellen. Die Lösung überzeugte das Bundesgericht, da eine Aufteilung mit vielen Unwägbarkeiten behaftet wäre. So müssten nicht nur die verschiedenen Arbeitsverhältnisse, sondern auch deren Gewichtung bestimmt werden, was zu einem grossen Verwaltungsaufwand führen könnte und die Gefahr birgt, dass Kassen- und Ansässigkeitsstaat die kombinierte Vorsorgeleistung unterschiedlich aufteilen, woraus eine teilweise Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung der Vorsorgeleistung resultieren würde.⁵

Da A. unmittelbar vor seiner Pensionierung bei der B. AG angestellt war, war für das Bundesgericht somit einzig die Frage entscheidend, ob juristische Personen des Privatrechts, welche öffentliche Aufgaben besorgen oder vom Staat kontrolliert werden, unter Art. 18 Abs. 2 DBA CH-TH fallen. In seinen Erwägungen zog das Bundesgericht u.a. die Rechtsprechung anderer Länder bei und kam zum Schluss, dass Rechtsträger des Privatrechts nicht unter die Begriffe «*Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaft*» subsumiert werden können. Dies gilt selbst dann, wenn der Kassenstaat sämtliche Kapitalanteile an diesem privatrechtlichen Rechtsträger hält oder ihn auf andere Weise kontrolliert.⁶

Weil die B. AG in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft des Privatrechts organisiert war, schloss sich das Bundesgericht den Feststellungen der Vorinstanz an und unter-

⁴ BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 4.

⁵ BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 5.1 ff.

⁶ BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 6.1.

stellte die ausgerichtete Kapitalleistung Art. 17 DBA CH-TH. Entsprechend wurde das alleinige Besteuerungsrecht Thailand als Ansässigkeitsstaat zugewiesen.⁷

c) Kommentar

Folge-Entscheid BGer 2C_748/2018 vom 20. Februar 2020

Bereits am 20. Februar 2020 hatte sich das Bundesgericht erneut mit der Frage zu befassen, ob der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht für Rentenleistungen zu stand (2C_748/2018). Diesmal betraf der grenzüberschreitende Sachverhalt das Doppelbesteuerungsabkommen mit Sri Lanka und den Philippinen. Unter Bezugnahme auf das kürzlich ergangene Urteil 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 bestätigte das Bundesgericht seine Rechtsprechung und wies auch hier – wenig überraschend – die Beschwerde ab, welche die Steuerverwaltung des Kantons Bern erfolglos durch alle Instanzen angestrengt hatte.

In prozessualer Hinsicht stand der Steuerverwaltung des Kantons Bern in 2C_748/2018 nicht die im Ausland ansässigen Versicherten, sondern die Vorsorgeeinrichtung A. gegenüber. Dies deshalb, weil das Bundesgericht diesmal Renten- und nicht Kapitalleistungen zu beurteilen hatte. Bei Kapitalleistungen werden die Quellensteuern gestützt auf Art. 96 DBG i.V.m. Art. 11 QStV vorläufig erhoben und (bloss) zurückerstattet, wenn das einschlägige DBA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuteilt und der Empfänger der Leistung dem Rückerstattungsantrag eine Bestätigung des Ansässigkeitsstaats, dass dieser Kenntnis von der Kapitalleistung hat (Art. 11 Abs. 1 lit. b QStV), beilegt.⁸ Bei Rentenzahlungen besteht ohne Besteuerungsrecht der Schweiz hingegen keine Quellensteuerpflicht, wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung⁹ vorgelegt wird (Art. 10 QStV), die regelmässig überprüft wird. Vorliegend ging die Vorsorgeeinrichtung davon aus, dass mangels Besteuerungsrecht der Schweiz und aufgrund der Ansässigkeit des Leistungsempfängers keine Quellensteuer einzubehalten ist, was die Steuerverwaltung des Kantons Bern anders sah.¹⁰

⁷ BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 6.2.

⁸ ZÜGER MARINA/TEUSCHER HANNES, in: *Zweifel/Beusch* (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Art. 19 OECD-MA N. 16.

⁹ Am 15. Dezember 2020 meldete das SIF den Abschluss einer Verständigungsvereinbarung mit den Philippinen über die Anerkennung von Steueransässigkeitsbescheinigung. Die Vereinbarung, welche am 10. Dezember 2020 in Kraft trat, ist abrufbar unter https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-81648.html (zuletzt besucht am 11. Januar 2021).

¹⁰ Vgl. zum Ganzen auch der Entscheid des bernischen Verwaltungsgerichts vom 20. April 2016 (BVR 2017 S. 51 ff.) behandelt in: LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 655 ff. Das bernische Verwaltungsgericht hatte die Frage zu beurteilen, ob die Pensionskassenrente von X. in Thailand steuerbar ist oder aber in der Schweiz dem definitiven Quellensteuerabzug unterlag. Im Ergebnis verneinte es ein Besteuerungsrecht der Schweiz

Kombinierte Vorsorgeleistungen

Indem das Bundesgericht festhält, dass

- kombinierte Vorsorgeleistungen kraft Art. 18 Abs. 2 lit. a DBA CH-TH dem Kassenstaat zur alleinigen Besteuerung zuzuweisen sind, wenn der Empfänger unmittelbar vor seiner Pensionierung in einem nicht-gewerblichen Zusammenhang für ein in dieser Bestimmung genanntes Gemeinwesen tätig war¹¹ und
- in allen übrigen Fällen die Besteuerung gemäss Art. 17 DBA CH-TH dem Ansässigkeitsstaat zusteht,

bleibt wenig Interpretationsspielraum für eine Aufteilung von kombinierten Vorsorgeleistungen. Für das Bundesgericht kommt es somit einzig auf die *letzte vor der Pensionierung ausgeübte Tätigkeit* an.

Dies ist grundsätzlich begrüssenswert, denn eine Aufteilung wäre – wie das Bundesgericht zutreffend festhält – mit administrativem Aufwand verbunden und müsste einheitlichen Massstäben folgen, um Doppelbesteuerungen bzw. Doppel-Nichtbesteuerungen zu vermeiden. Dies deshalb, weil eine allfällige Aufteilung nicht nur nach Anzahl der Arbeitsverhältnisse erfolgen könnte, sondern auch die jeweilige Gewichtung zu bestimmen wäre (z.B. Dauer der Arbeitsverhältnisse und Höhe der Vorsorgebeiträge). Werden bereits die Faktoren, welche im Rahmen der Gewichtung zu berücksichtigen wären, von zwei Vertragsstaaten unterschiedlich definiert, so läuft der Steuerpflichtige Gefahr, dass ein Teil seines Vorsorgeguthabens doppelt in die Bemessungsgrundlage fällt, was zu einer Doppelbesteuerung führen könnte.¹² Entsprechend geht der von der OECD vorgeschlagene Lösungsansatz auch dahingehend, dass bei einer Übertragung von Vorsorgeguthaben aufgrund eines Wechsels vom öffentlichen in den privaten Sektor ausschliesslich Art. 18 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) anwendbar sein soll. Im umge-

(vgl. hierzu MARANTELLI ADRIANO, Ruhegehälter im internationalen Steuerrecht - Eine Besprechung des Grundsatzurteils des bernischen Verwaltungsgerichts vom 20. April 2016 [BVR 2017 S. 51]).

¹¹ BGER 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 5.4.

¹² Gemäss WASSERMEYER/DRÜEN muss bei kombinierten Vorsorgeleistungen das Ruhegehalt im Verhältnis der Dauer der verschiedenen Tätigkeiten aufgeteilt werden. Unseres Erachtens ist dies denn auch der dogmatisch richtige Weg, doch bezeichnen die Autoren selbst die Lösung als im Ergebnis wenig glücklich (namentlich wenn die betroffenen Staaten unterschiedliche Aufteilungsmassstäbe verwenden) (vgl. hierzu WASSERMEYER FRANZ/DRÜEN KLAUS-DIETER, in: *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke/Drüen* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 19 OECD-MA N. 107). In eine ähnliche Richtung geht die Aussage von VOGEL/LEHNER - gemäss diesen Autoren ist richtigerweise eine zeitanteilige (pro-rata-temporis) Aufteilung vorzunehmen (vgl. hierzu VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 19 OECD-MA N. 65 mit Verweis auf Rechtsprechung zu Deutschland).

kehrten Fall scheint sich die OECD nicht festlegen zu wollen. Stattdessen verweist sie auf die unterschiedlichen Regelungen in den jeweiligen Staaten, wobei sie eingesteht, dass die Aufteilung des Besteuerungsrechts erhebliche administrative Schwierigkeiten bergen kann.¹³

Angesichts der Massgeblichkeit einer unmittelbar vor der Pensionierung bestehenden Tätigkeit bei einem privatrechtlichen Arbeitgeber für die Besteuerung der Renten / Kapitaleistungen im Ansässigkeitsstaat, kann sich für den Steuerpflichtigen Planungsspielraum ergeben (sofern ein Stellenwechsel kurz vor Pensionierung noch möglich ist). Denkbare sind aber auch Fälle, in denen ein Wechsel vom Kassenstaat zum Ansässigkeitsstaat ohne das Zutun des Steuerpflichtigen ausgelöst wird. Dies wäre etwa bei einer Privatisierung kurz vor Eintritt der Pensionierung der Fall. Auch in diesem Fall würde gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – bei entsprechender DBA-Regelung – keine Aufteilung, sondern die alleinige Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erfolgen. Ob die Vorsorgeleistung von einer privatrechtlichen Vorsorgestiftung (so in 2C_748/2018) oder einer Pensionskasse des öffentlich-rechtlichen Trägers (z.B. der Pensionskasse Post in 2C_510/2018, vor der Privatisierung der Post zum 1.1.2013) entrichtet wird, spielt für die steuerliche Beurteilung nach DBA keine Rolle – für das Besteuerungsrecht des Kassenstaats ist gemäss Art. 19 Abs. 2 OECD-MA die Vorsorgeleistung im Hinblick auf Tätigkeiten für einen Vertragsstaat, politische Unterabteilung oder lokale Körperschaft, nicht die Auszahlung durch eine staatliche Stelle massgebend. Daher ist z.B. im internationalen Steuerrecht auch das Besteuerungsrecht für Versicherungsleistungen von der BVG Auffangeinrichtung (im Auftrag des Bundes) unseres Erachtens nach der letzten vor der Pensionierung ausgeübten Tätigkeit zu bestimmen.¹⁴

Keine subject-to-tax-Klausel

Vor dem Bundesgericht trug die Steuerverwaltung des Kantons Bern andeutungsweise vor, dass der Beschwerdegegner in Thailand gar keine Steuern bezahle und folglich nicht abkommensberechtigt sei. Zurecht führte das Bundesgericht aus, dass sich die thailändische Steuerpflicht nach thailändischem Recht zu bemessen hat, weshalb diese Frage ausserhalb des bundesgerichtlichen Beurteilungsspielraums lag und auf die Bejahung der Ansässigkeit seitens der Vorinstanz abgestellt wurde.¹⁵ Nach der hier vertretenen Auffassung kann die Inanspruchnahme der Abkommensvorteile nicht von einer Besteuerung in Thailand abhängig gemacht werden, da es im besagten DBA TH-CH an einer subject-to-tax-Klausel fehlt. Solange die Ansässigkeit im Sinne der unbeschränkten Steuerpflicht

¹³ OECD-Kommentar 2014 und 2017 Art. 18 OECD-MA N. 5.4 f.

¹⁴ Vgl. hierzu zur «Lückentheorie und innerstaatlichen Rechtsgrundlage MARANTELLI, S. 96 m.w.H.

¹⁵ BGer 2C_510/2018 vom 6. Februar 2020 E. 3.2.

aufgrund Wohnsitzes nach Art. 4 Abs. 1 DBA TH-CH besteht, ist die Höhe der Besteuerung in Thailand unerheblich.

Zeitliche Aspekte

Ob die in Frage stehende Tätigkeit privat- oder öffentlich-rechtlicher Natur ist, bestimmt sich zum Zeitpunkt der Pensionierung. Für die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem die Person Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen erhält.¹⁶ Interessant ist die Frage, ob hiermit der Zeitpunkt der Pensionierung bzw. Fälligkeit der Leistung oder der effektiven Auszahlung gemeint ist. In zeitlicher Hinsicht ist das deshalb von Bedeutung, weil die effektive Auszahlung der Vorsorgeleistung(en) der Pensionierung nachgelagert sein kann bzw. die einzelnen Rentenleistungen separat fällig werden. Wird bei Kapitalleistungen auch für die Bestimmung der Ansässigkeit auf den Zeitpunkt der Pensionierung bzw. Fälligkeit abgestellt, indem z.B. argumentiert wird, dass ab diesem Zeitpunkt ein Rechtsanspruch besteht (vgl. hierzu z.B. Art. 38 Abs. 1bis DBG), so ist bei Rentenleistungen auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt des jeweiligen Anspruchs abzustellen. Unserer Ansicht nach kann sich bei Rentenleistungen das Steuerrecht bei Verschiebung des Wohnsitzes deshalb ändern und darf nicht in jedem Fall dem ursprünglichen Staat verhaftet bleiben.¹⁷ Aus Liquiditätssicht sind auch bei ausschliesslichem Steuerrecht des ausländischen Ansässigkeitsstaates die unterschiedlichen Quellensteuervorschriften für Kapitalleistungen (Erhebung mit Rückerstattung) und Renten (Befreiung an der Quelle) zu bedenken.

Spezialbestimmungen in Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen

In den Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Irland, Italien, Österreich und Spanien hat die Schweiz eine Regelung zum Kassenstaatsprinzip getroffen, in denen als mögliche Schuldner auch juristische Personen des öffentlichen Rechts ausdrücklich erwähnt werden.¹⁸ So hält Art. 19 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971¹⁹ etwa ausdrücklich fest, dass Vergütungen, welche von der schweizerischen Post ausbezahlt werden, grundsätzlich ebenfalls durch den Kassenstaat besteuert werden können.

¹⁶ So auch ZÜGER/TEUSCHER, Art. 19 OECD-MA N. 101.

¹⁷ Vgl. WASSERMAYER FRANZ/DRÜEN KLAUS-DIETER/SCHWENKE MICHAEL, in: *Wassermayer/Kaesler/Schwenke/Drüen* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 18 OECD-MA N. 5.

¹⁸ ZÜGER/TEUSCHER, Art. 19 OECD-MA N. 80.

¹⁹ SR o.672.913.62.

Vorliegend erscheint fraglich, ob der Sachverhalt anders zu beurteilen gewesen wäre, hätte das DBA CH-TH ausdrücklich die schweizerische Post in ihrem Wortlaut erwähnt. Anders formuliert stellt sich die Frage, ob die vorliegende Rechtsprechung des Bundesgerichts auch auf Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet, welche einen Beispielkatalog von juristischen Personen des öffentlichen Rechts enthalten. Diese Frage kann gewiss nur im Lichte des konkreten Doppelbesteuerungsabkommens beantwortet werden. Vorliegend handelte es sich bei der B. AG um eine frühere Tochtergesellschaft der schweizerischen Post und nicht um die schweizerische Post selber, so dass wohl der Sachverhalt auch mit einer derartigen Bestimmung im DBA CH-TH nicht anders zu beurteilen gewesen wäre.

Fazit

Die in der Fünfer-Besetzung (2C_510/2018 vom 6. Februar 2020) bzw. Dreier-Besetzung (2C_748/2018 vom 20. Februar 2020) ergangenen Urteile überzeugen sowohl in praktischer als auch rechtlicher Hinsicht.