

Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil)

Prof. Dr. iur. Markus Reich*/Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger**

Inhalt***

- 1 **Vereinheitlichung der Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinn der Dumont-Praxis**
 - 2 **Steuersatz bei Verkauf von Zerobonds**
 - 3 **Entschädigung für Haushaltschaden. Eigenleistungen**
 - 4 **Missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA Schweiz-Dänemark**
- Literatur

1 Vereinheitlichung der Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinn der Dumont-Praxis¹

Sachverhalt

Ein Ehepaar erwarb im Jahr 2001 ein Einfamilienhaus mit einer Garage und einem Nebengebäude zum Preis von Fr. 320 000. Die Eheleute haben im Anschaffungsjahr für die Renovation der 1931 erstellten Gebäude insgesamt Fr. 119 552 aufgewendet und zogen diesen Betrag in der Steuererklärung als Liegenschaftskosten ab. Für das Steuerjahr 2002 betragen diese Kosten Fr. 36 976. Die Renovationen umfassten Umbauarbeiten des Bades, der Küche, der Bodenbeläge, der Wände und Decken.

Die Veranlagungsbehörde im Kanton Solothurn anerkannte die geltend gemachten Unterhaltskosten für die Veranlagung der kantonalen Staatssteuern und der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2001 nicht. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit dem Hinweis, es handle sich um eine vernachlässigte Liegenschaft, abgewiesen. Es wurde lediglich ein Pauschalabzug für Versicherungsprämien von ca. Fr. 1000 zugelassen.

Demgegenüber hiess das kantonale Steuergericht Solothurn Rekurs und Beschwerde der Steuerpflichtigen gut und wies die Angelegenheit zur Neu Beurteilung an die Veranlagungsbehörde zurück. Die Renovationen seien zumindest teilweise periodische Unterhaltsarbeiten und damit abzugsfähig; allenfalls sei auf Pauschalabzüge abzustellen.

Gegen diesen Entscheid erhob das Steueramt des Kantons Solothurn Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Die ESTV unterstützte den Antrag des Kantonalen Steueramts. Das Bundesgericht entschied antragsgemäss und hiess die Beschwerde gut.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zur direkten Bundessteuer bezog sich das Bundesgericht einleitend auf Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG, wonach bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten abgezogen werden dürfen. Nach Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der ESTV vom 24.8.1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer² seien als Unterhaltskosten insbesondere Auslagen für Renovationen, die keine wertvermehrenden Aufwendungen darstellten, abziehbar.

Im Folgenden gab das Bundesgericht die sog. Dumont-Praxis für neu erworbene Liegenschaften wieder: Wenn die neu erworbene Liegenschaft vom bisherigen Eigentümer vernachlässigt worden sei, könne der Erwerber die Kosten, die er zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren tragen müsse, grundsätzlich nicht abziehen. Liege hingegen eine nicht vernachlässigte Liegenschaft vor, könne der Erwerber die «anschaffungsnahen» Kosten abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zur Nachholung unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet würden. Von Letzterem zu unterscheiden seien die Fälle, in denen der Erwerber die Liegenschaft zur Steigerung der Miet- oder Pachterträge renoviere oder die Liegenschaft ganz oder teilweise umbau oder einer neuartigen Nutzung zuführe. Hier dienten die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bis-

* Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich.

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

*** Die Autoren danken Herrn lic. iur. Marc Rihs für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 Entscheidung des BGer vom 2.2.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10.

2 SR 642.116.2.

herigen Zustand zu erhalten, sondern zielten darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern. Nach der Dumont-Praxis solle ein Steuerpflichtiger, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kaufe, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser gestellt sein als derjenige Steuerpflichtige, der eine bereits renovierte Liegenschaft erwerbe.

In casu lag nach Meinung des Bundesgerichts aufgrund des Umfangs der Renovationsarbeiten und des Zustands der Baute eine vernachlässigte Liegenschaft vor, so dass die streitigen Kosten nach der Dumont-Praxis als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinn von Art. 34 lit. d DBG nicht abziehbar seien. Nach den Angaben der Steuerpflichtigen hätte das Wohnhaus im ursprünglichen, «miserablen» Zustand gar nicht vermietet werden können, weshalb es sich um Instandstellungskosten handle.

Verworfen hat das Bundesgericht die Ansicht der Vorinstanz, es könnten einzelne Aufwendungen als normaler periodischer Unterhalt oder allenfalls als Unterhaltungspauschale abgezogen werden. Dabei bezog sich die Vorinstanz auf eine Praxis des Kantons Bern, wonach auch bei vernachlässigten Liegenschaften pauschal die Hälfte der Auslagen absetzbar sei. Bei einer umfassenden Erneuerung einer Liegenschaft sei zu vermuten, dass alle Aufwendungen wertvermehrenden Charakter hätten. Dies gelte vorliegend umso mehr, als die Liegenschaft im ursprünglichen Zustand zur Erzielung eines Mietertrages (und mangels Eigennutzung auch zur Erzielung eines Eigenmietwertes) nicht geeignet gewesen sei und die streitigen Auslagen daher gar keinen Gewinnungskostencharakter hätten.

Hinsichtlich der kantonalen Steuern weiche die solothurnische Regelung nicht von der im DBG vorgesehenen Lösung ab. Die verwendeten Begriffe seien dieselben, und die massgebende Steuerverordnung statuiere die Dumont-Praxis³. Den Kantonen verbleibe ohnehin kein Raum hinsichtlich der Frage, inwiefern Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar seien, da diese Kosten zu den in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebenen Gewinnungskosten gehören würden und nach Art. 9 Abs. 4 StHG andere Abzüge als die in Art. 9 StHG genannten unzulässig seien. Der Begriff der Unterhaltskosten könne im Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als im Bereich der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde aus Sicht des Bundesgerichts dem Anliegen der vertikalen Steuerharmoni-

sierung zuwiderlaufen und die mit dem StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Bemerkenswert an dieser Entscheidung sind nicht die Ausführungen zur Dumont-Praxis, die sich ganz im Rahmen des Entscheids des Bundesgerichts vom 24.4.1997⁴ bewegen. Damals wurde die seit ihrer Begründung im Jahr 1973⁵ sehr strenge bundesrechtliche Praxis insofern etwas gelockert, als der normale, periodisch anfallende Unterhalt während der fünfjährigen Frist auch vom Neuerwerber abgezogen werden darf. Aufhorchen lässt vielmehr das harmonisierungsrechtliche Diktat, nach welchem die Dumont-Praxis nun sämtlichen Kantonen aufgezwungen wird.

Es gab bekanntlich einige Kantone, welche die Abgrenzung der Unterhaltskosten von den wertvermehrnden Aufwendungen nicht nach subjektiv-wirtschaftlichen Gesichtspunkten vornahmen, sondern den Unterhaltsbegriff – wie dies auch im Bundessteuerrecht vor Begründung der Dumont-Praxis der Fall war – objektiv-technisch konzipierten⁶. Beide Methoden lassen sich mit guten Gründen rechtfertigen. Die Dumont-Praxis erfüllt die Anforderungen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser als das objektiv-technische Konzept; Letzteres entspricht demgegenüber eher dem Objektsteuercharakter der Grundstückgewinnsteuer. Auch wer die Dumont-Praxis favorisiert, muss sich indes fragen, wie das höchste Gericht auf Grund der Harmonisierungskompetenz des Bundes dazu kommt, nicht nur die verschiedenen Dumont-Praxen im kantonalen Recht zu vereinheitlichen und der Bundessteuerpraxis anzugleichen, sondern auch gleich den Kantonen mit der objektiv-technischen Methode einen Systemwechsel aufzuzwingen.

Die Begründung ist äusserst lapidar. Vorab wird festgehalten, dass Liegenschaftsunterhaltskosten in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebene Gewinnungskosten darstellen und nach Art. 9 Abs. 4 StHG andere als die in Art. 9 StHG genannten Abzüge unzulässig seien⁷. Das ist richtig, trägt indes nichts zur Stützung des Urteils bei, denn die fraglichen Kosten stellen auch nach dem objektiv-technischen Konzept Gewinnungskosten dar; niemand

3 Vgl. § 2 Abs. 3 der Solothurner Steuerverordnung Nr. 16 über Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen vom 28.1.1986 (bGS 614.159.16).

4 Entscheid des BGer vom 24.4.1997, BGE 123 II 218 = StE 1997 B 25.6 Nr. 30.

5 Entscheid des BGer vom 15.6.1973, BGE 99 Ib 362 i. S. Dumont.

6 REICH, N 20a zu Art. 9 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 47 und 53 zu § 30 StG ZH; RB 2004 Nr. 90 = ZStP 2005, 46 (47); RB 1983 Nr. 42; RB 1981 Nr. 55 = StR 1982, 370; vgl. auch BGE 99 Ib 362.

7 Unter Vorbehalt von Kinderabzügen und anderen Sozialabzügen des kantonalen Rechts.

macht geltend, es handle sich um einen nicht in Art. 9 StHG genannten Abzug. Vielmehr geht es um die Auslegung des Gewinnungskostenbegriffs. Dabei handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der im StHG nicht weiter konkretisiert ist. Mit Blick auf die blosser Rahmengesetzgebungskompetenz des Bundes müsste nun sorgfältig abgewogen werden, ob die Umschreibung des Begriffs der Unterhaltskosten Sache des Bundes ist oder ob hier ein Freiraum der Kantone besteht. Von der legislatorischen Zwecksetzung eines Rahmengesetzes her betrachtet, besteht bei der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zunächst einmal die Vermutung zugunsten der kantonalen Zuständigkeit⁸. Die kantonalen Grundstückgewinnsteuern sind ein harmonisierungsrechtlich sensibler und von langjähriger Tradition geprägter Bereich, der nicht zuletzt wegen des zum Teil sehr stark kommunalen Charakters dieser Steuer eine gewisse harmonisierungsrechtliche Zurückhaltung gebietet.

Gegen die Annahme eines kantonalen Freiraums sprechen zweifellos die vom Bundesgericht erwähnten, aber nicht weiter ausgeführten Argumente der vertikalen Harmonisierung und der Vereinfachung der Rechtsanwendung. Damit würde sich jedoch jeglicher Gestaltungsspielraum der Kantone in Abrede stellen lassen, weshalb diese beiden Argumente für sich allein das kantonale Recht nie zu verdrängen vermögen. Der Verfassungsgeber hat ganz bewusst und in föderalistischer Rücksichtnahme kein bundesrechtliches Einheitsgesetz geschaffen, sondern ein Rahmengesetz, das den Kantonen substantielle Bereiche eigener Gestaltung offen lässt. So darf, selbst wenn die kantonalen Gesetze in einer bestimmten Frage den gleichen oder ähnlichen Wortlaut wie das DBG verwenden, nicht einfach generell auf die bundesrechtliche Auslegung abgestellt werden. Umso mehr ist zugunsten eines kantonalen Freiraums zu entscheiden, wenn die kantonalen Steuergesetze wie in vorliegender Frage zum Teil sogar erheblich vom Bundesrecht abweichen und klar aufzeigen, dass das kantonale Recht nicht mit dem Bundesrecht übereinstimmt⁹.

Erstaunlich ist, mit welcher Unbeschwertheit das Bundesgericht solche für die Kantone recht einschneidenden Urteile fällt. In ein paar wenigen, stereotypen Sätzen werden kantonale Freiräume zugeschüttet, ohne sich mit

den Grundgedanken der Steuerharmonisierung und den Eigenheiten des kantonalen Rechts auseinander zu setzen. Auch die Argumente der vertikalen Harmonisierung und der Praktikabilität werden nicht näher erläutert. Wäre es doch für die Rechtfertigung eines harmonisierungsrechtlichen Zwangs von grossem Interesse, wie sich ein unterschiedlicher Unterhaltskostenbegriff insbesondere im interkantonalen Verhältnis auswirkt. Wo bleibt da die in andern Bereichen strikte geübte föderalistische Zurückhaltung unseres höchsten Gerichts? Gewiss, man kann durchaus mit guten Gründen die Ansicht vertreten, dass die zahlreichen Unterschiede in den 27 Einkommenssteuergesetzen von Bund und Kantonen einen Anachronismus bildeten, der volkswirtschaftlich widersinnig sei. Art. 129 BV gebietet jedoch die Rücksichtnahme auf das kantonale Recht.

So muss sich das Bundesgericht wie schon in der letztjährigen Entscheidbesprechung¹⁰ auch im vorliegenden Fall¹¹ den Vorwurf gefallen lassen, dass es die Freiräume, die das StHG als Rahmengesetz den Kantonen gemäss Art. 129 BV offen lässt, zuweilen leichtfertig und ohne zureichende Begründung zuschüttet. Als gewisser Lichtblick kann abschliessend immerhin auf den Entscheid vom 7.6. 2005¹² hingewiesen werden, der sich im Zusammenhang mit der Vorausbeschaffung einer Liegenschaft mit der Frage befasste, ob Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG den Kantonen einen Freiraum zur Definition des Begriffes der angemessenen Frist lässt. Mit Blick auf Materialien, Doktrin und kantonale Umsetzung ging das Bundesgericht davon aus, dass der Bundesgesetzgeber keine einheitliche Lösung anstrebte, weil er den offenen Begriff der angemessenen Frist hier in einem Rahmen- bzw. Grundsatzgesetz verwende und nicht näher konkretisiert habe. Weil die Frage der Angemessenheit je nach Ort und Umständen unterschiedlich beurteilt werden könne, bleibe den Kantonen die Möglichkeit, Rücksicht auf die regionalen Unterschiede zu nehmen und entweder eine ihren Bedürfnissen entsprechende gesetzliche Lösung zu treffen oder die Konkretisierung in die Hände der Praxis zu legen. Dieser Entscheid ist ganz offensichtlich von einer völlig anderen Begründungskultur geprägt als der soeben besprochene.

8 REICH, N 17 ff., insb. 29 f. zu Art. 1 StHG; vgl. auch DERS., Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, 595.

9 So hält § 221 Abs. 1 lit. a StG ZH beispielsweise fest, dass nur Aufwendungen für dauernde Verbesserungen des Grundstücks bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend gemacht werden können, was bedeutet, dass der Gewinnungskostenbegriff bei der Einkommenssteuer entsprechend objektiv-technisch ausgelegt werden muss.

10 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), 303 f.

11 S. dazu auch die folgende Entscheidbesprechung in Abschn. 2.

12 STE 2005 A 23.1 Nr. 11 = StR 2005, 773 ff.

2 Steuersatz bei Verkauf von Zerobonds¹³

Sachverhalt

Die verheirateten Steuerpflichtigen erwarben im Jahr 1994 Zerobonds der 0 % Z. Ltd. im Nominalwert von DM 1,8 Mio. Im April 2001 wurde eine erste Tranche von nominal DM 400 000 und im Dezember 2001 eine zweite von DM 200 000 verkauft. Daraus resultierten steuerbare Einkünfte von insgesamt Fr. 99 774.

Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte die Ehegatten für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 ohne Gewährung des Rentensatzes, wogegen die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich den Rekurs der Steuerpflichtigen guthies und die verlangte Satzreduktion gewährte. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die vom Steueramt geführte Beschwerde ab. Es nahm für die streitige Frage des massgebenden Steuersatzes einen Gestaltungsspielraum der Kantone an und bejahte die Anwendbarkeit des kantonalrechtlichen Sondersatzes. Das Bundesgericht hiess die vom Steueramt erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde gut.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt vorab fest, es sei unbestritten, dass Einkünfte aus der Veräusserung und Rückzahlung von Zerobonds bzw. Diskont-Obligationen im Umfang der Differenz zwischen dem Verkaufspreis (Rückzahlungswert) und dem Emissionspreis (Erwerbspreis) als Einkommen zu versteuern seien. Umstritten sei nur, ob die Leistung ungeteilt in die Berechnung des Steuersatzes einflüsse oder ob sie zum Satz entsprechender jährlicher Zinszahlungen zu berechnen sei¹⁴, was die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht bejaht hätten. Nach Auffassung des Zürcher Verwaltungsgerichts interpretiere das Bundesgericht den gleich lautenden Art. 37 DBG mit Blick auf die Auslegung des früheren Art. 40 Abs. 2 BdBSt zwar enger, angesichts der unterschiedlichen Entstehungsgeschichte lasse Art. 11 Abs. 2 StHG jedoch einen Freiraum für das kantonale Recht offen¹⁵.

Diese Auffassung der Vorinstanz trifft jedoch nach Meinung des Bundesgerichts aus folgenden Gründen nicht zu: § 36 StG ZH entspreche fast wörtlich Art. 11 Abs. 2 StHG, der seinerseits mit Art. 37 DBG übereinstimme. Insofern sei von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen sei und der

Steuerharmonisierung nicht widerspreche, wie es bereits mit Urteil vom 26.10.2004¹⁶ erwogen habe. Dass diese Bestimmungen überall gleich interpretiert werden, sei schon im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung geboten. Eine andere Auslegung würde auch dem Gebot der harmonisierungsrechtlichen Vereinfachung zuwiderlaufen¹⁷. So wäre es ebenso wenig sinnvoll, wenn die gleiche Leistung im Bundesrecht nach anderen Grundsätzen besteuert würde als im kantonalen Recht. Im Übrigen lässt auch der Wortlaut von Art. 11 Abs. 2 StHG nach Ansicht des Bundesgerichts keinen Freiraum offen. Daran ändere die Kritik eines Teils der Lehre nichts, die so ausgelegten Vorschriften von Art. 11 StHG verletzen die Tarifautonomie der Kantone. Überdies müssten diese Vorschriften gemäss Art. 191 BV angewendet werden und entsprächen offenbar ohnehin dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers.

Sodann erläuterte das Bundesgericht sein Urteil vom 5.10.2000¹⁸, wo es sich mit Art. 37 DBG auseinandergesetzt hatte. Danach seien als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge zu betrachten, mit denen aufgelaufene, d. h. in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten würden. Dieses Ergebnis unterscheide sich von der Praxis zu Art. 40 BdBSt, welche nur für die Abfindung künftiger Leistungen gegolten habe. Solche Kapitalabfindungen kämen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen sei. Demgegenüber sei eine Ermässigung des Steuersatzes nicht gerechtfertigt, wenn die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Zeitpunkt der Auszahlung von der Wahl der Beteiligten abhängen würden. Dass die einmalige Zinsleistung bei Zerobonds nicht unter diese Umschreibung falle, sei offensichtlich.

Die einmalige Zinszahlung sei vielmehr von Anfang an, schon bei der Emission der Obligation, vorgesehen und hänge insofern von der Wahl der Beteiligten ab. Mit dem Erwerb eines Zerobonds unterwerfe sich der Steuerpflichtige diesen Bedingungen. Daher könne er entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht geltend machen, er habe ohne sein Zutun eine einmalige statt einer periodischen Zinszahlung entgegennehmen müssen.

13 Entscheid des BGer vom 20.9.2005, StE 2006 A 23.1 Nr.13 = StR 2006, 53 ff.

14 Gemäss Art. 11 Abs. 2 StHG und § 36 StG ZH.

15 S. dazu Entscheid des VGer ZH vom 19.3.2003, StE 2004 B 29.2 Nr. 9.

16 StE 2005 A 23.1 Nr. 9 E 7.2 = StR 2005, 126; vgl. auch REICH, N 41 zu Art. 1 StHG.

17 BGE 130 II 202 E 3.2; BGE 130 II 65 E 5.2; vgl. auch BGE 128 II 66 E 4b und BGE 128 II 56 E 6a.

18 StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = ASA 70 (2001/02), 210 ff.

Eine Änderung der Rechtsprechung sei auch nicht angebracht, weil die Beschwerdegegner ihre Obligationen vor Eintritt der Fälligkeit an einen Dritten verkauft hätten. Dieser sei nicht der Zinsschuldner, weshalb der von ihm bezahlte Kaufpreis zum vornherein keine Abfindung für periodisch geschuldete, inzwischen verfallene Zinsen habe enthalten können. Der Kaufpreis für solche Obligationen bestimme sich denn auch nicht nach den kalkulatorisch aufgelaufenen Zinsen, werde doch kein Marchzins zu einem Grundpreis hinzugerechnet; er richte sich vielmehr nach anderen Faktoren, namentlich nach den im Zeitpunkt des Erwerbs herrschenden Zinsverhältnissen; daraus könnten sich Kursgewinne ergeben, die gemäss § 20 Abs. 1 lit. b StG ZH und Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG ausnahmsweise steuerbar seien – wie auch allfällige Währungsgewinne bei Obligationen in fremder Währung. Demgegenüber könnten Verluste unter bestimmten Voraussetzungen verrechnet werden. Soweit dies der Fall sei, könne ohnehin nicht von einer Abfindung für wiederkehrende Leistungen gesprochen werden; denn solche Gewinne fielen nicht linear an, weshalb sie nicht gleichmässig auf die ganze Laufzeit aufgeteilt werden könnten.

Auch bei der Rückzahlung der Obligation durch deren Schuldner am Ende der Laufzeit kann nach höchstrichterlicher Meinung nicht von einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen ausgegangen werden. Als solche gälten einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt seien, einen Anspruch abzugelten, der auf periodische Leistungen gehe. Die Abfindung trete somit an die Stelle einer ursprünglich in einer anderen Form geschuldeten Leistung. Dies treffe auf eine Obligation mit Einmalverzinsung nicht zu: Der am Ende der Laufzeit der Obligation geschuldete Einmalzinsbetrag nehme nicht den Platz von ursprünglich jährlich geschuldeten Zinsbeträgen ein, sondern er stelle selbst die von Anfang an vereinbarte Leistung dar; deshalb könne nicht von einer Abgeltung gesprochen werden, die an die Stelle einer anderen Leistung trete. Dass es bei einer solchen Obligation finanzmathematisch ohne weiteres möglich sei, einen durchschnittlichen Jahreszins zu errechnen, mache den Zins nicht zu einer periodischen Schuld. Die Einmalverzinsung könne daher schon rein begrifflich nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen betrachtet werden.

Es lasse sich auch nicht einwenden, die Besteuerung des Einmalzinses zum Rentensatz sei sachgerechter bzw. entspreche Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmungen besser. Der Gesetzgeber habe nicht für sämtliche einmaligen Kapitaleleistungen und auch nicht für sämtliche Erträge aus mehrjährigen Vermögensanlagen die privilegierte Besteuerung vorgesehen; er habe dies lediglich für Kapitalabfindungen getan – und nur in Bezug auf

solche für wiederkehrende Leistungen, woran es hier fehle. Ebenso wenig könne darauf abgestellt werden, dass Obligationen im Normalfall periodisch verzinst werden, wichen doch die Beteiligten mit der Wahl der Obligation mit Einmalverzinsung bewusst vom Normalfall ab. Schliesslich sei auch nicht erkennbar, weshalb die volle Besteuerung der Einkünfte aus Obligationen mit Einmalverzinsung auf einen Methodenpluralismus hinauslaufen würde. Wenn der Steuergesetzgeber diese Einkünfte nach ausdrücklicher Vorschrift der Besteuerung unterwerfe, setze er damit nicht voraus, dass es sich dabei um periodisch erbrachte Leistungen handle.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Vorliegende Fragestellung wird durch die progressive Tarifgestaltung der Einkommenssteuer ausgelöst. Der progressive Tarif ist an sich auf alljährlich zufließende Einkünfte zugeschnitten. Er geht von der Annahme aus, dass dem Steuerpflichtigen jedes Jahr Einkünfte in derselben Höhe zufließen, wie sie in der entsprechenden Bemessungsperiode vereinnahmt werden. Schnellst das Einkommen in einer Periode aufgrund des Zuflusses von einmalig ausgerichteten Kapitalabfindungen atypischerweise erheblich in die Höhe, so verlangt das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass diesem Umstand auf der Steuersatzebene durch eine Umrechnung der überjährigen Leistung auf eine Jahresleistung angemessen Rechnung getragen wird¹⁹.

Die in Art. 11 Abs. 2 StHG und § 36 StG ZH angeordnete Satzreduktion für «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» entspricht deshalb einem Gebot der Sachgerechtigkeit²⁰. Vom Sinn und Zweck dieser Vorschrift her betrachtet kann es sich bei solchen Kapitalabfindungen um Vermögenszugänge handeln, die entweder in der Vergangenheit liegende Leistungen abgelten (z. B. Lohnnachzahlung, Lidlohnansprüche für geleistete Arbeit, Globalzins bei Kapitalrückzahlung usw.) oder künftig zu erbringende Leistungen vorwegnehmen (Rentenauskauf, Mehrjahreszins in Form eines Diskonts, Vorauszahlungen von Mehrjahresmieten usw.). So hat auch das Bundesgericht seine frühere, engere Auslegung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen als einmalige Vermögenszugänge, die einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder testamentarischen Anspruch abgelten²¹ (der mit der Erbringung dieser Leistungen sukzessive untergeht), mit Entscheid vom 5.10.2000²²

19 REICH, N 33 ff. zu Art. 11 StHG, auch zum Folgenden.

20 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 4 zu § 36 StG ZH.

21 So KÄNZIG, N 5 zu Art. 40 BdBSt.

22 Entscheid des BGer vom 5.10.2000, StE 2001 B 29.2 Nr. 7; vgl. auch Entscheid des BGer vom 6.3.2001, StE 2001 B 26.13 Nr. 15 E 4b.

aufgegeben. Die ESTV hatte ihre rigide Praxis bereits zu einem früheren Zeitpunkt wenigstens für die Besteuerung von Lidlohnansprüchen gelockert²³.

Dennoch verwehrt das Bundesgericht indes die Satzreduktion beim Verkauf von Zerobonds, weil die Ermässigung nur gewährt werden könne, wenn die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Zeitpunkt der Auszahlung nicht von der Wahl des Steuerpflichtigen abhängen. Es stellte in Abrede, dass die Besteuerung des Einmalzinses zum Rentensatz sachgerechter bzw. Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmung besser entspreche, da der Gesetzgeber diese privilegierte Besteuerung nicht für sämtliche einmaligen Leistungen vorgesehen habe. Die weitere Begründung des höchsten Gerichts soll hier nicht wiederholt werden. Es kann nur festgehalten werden, dass keiner der angeführten Gründe auch nur einigermaßen plausibel zu rechtfertigen vermag, weshalb ein Steuerpflichtiger, dessen Einkünfte wegen der gewählten Anlageform in einem Bemessungsjahr bei weitem nicht seiner ordentlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, nicht in den Genuss dieses Steuersatzregulativs kommen soll. Mit einer Privilegierung hat das überhaupt nichts zu tun. Auch wer die Progression nicht grundsätzlich in Frage stellt, muss für solche Fälle ein Korrektiv befürworten; ansonsten wird der Progressionsgedanke ad absurdum geführt und ist bloss noch eine besonders rentable Schröpfungstechnik.

Verschiedene Kantone haben diesen Überlegungen Rechnung getragen und legen den Begriff der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen seiner Regelungsfunktion entsprechend weit aus, so dass die Steuersatzermässigung auch bei der Veräusserung von Anlagen mit Globalverzinsung gewährt werden kann²⁴. Diese Kantone werden nun mit vorliegender Entscheidung zur Ordnung gerufen, da das Bundesgericht das Vorliegen eines kantonalen Gestaltungsspielraums verneint. Wiederum mit den Argumenten der vertikalen Harmonisierung und der Vereinfachung²⁵ wird unter Berufung auf den alles andere als klaren Wortlaut von Art. 11 Abs. 2 StHG in die den Kantonen verfassungsrechtlich gewährleistete Tarifautonomie eingegriffen. Nach Meinung des

höchsten Gerichts entspricht dies dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (E 2.2).

An dieser Stelle wies das Gericht auf eine Kommentirstelle hin, wo tatsächlich die Auffassung vertreten wird, die in Art. 11 StHG statuierten Eingriffe in die Tarifhoheit der Kantone seien ausdrücklich gewollt und aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 191 BV auch beachtlich²⁶. Was das Bundesgericht allerdings nicht erwähnte, ist, dass gleich in der folgenden (vom bundesgerichtlichen Hinweis nicht mehr gedeckten) N 5 zu Art. 11 StHG postuliert wird, der Verfassungswidrigkeit der Steuermassvorschriften sei insofern Rechnung zu tragen, als bei der Sinnermittlung dieser Normen versucht werden müsse, die Verfassungsverletzung möglichst klein zu halten. Sind verschiedene Auslegungsvarianten vertretbar, so ist jene vorzuziehen, welche die verfassungsmässige Kompetenzordnung am wenigsten tangiert. Auch dem Bundesgericht ist durchaus bekannt, dass Gesetze verfassungskonform auszulegen sind; diese Überlegung passte jedoch nicht in die höchstrichterliche Begründungsstrategie und wurde deshalb weggelassen. Denn es liesse sich wohl nicht im Ernst behaupten, die für die Steuersatzermässigung angeführte Argumentation sei haltlos und nicht vertretbar.

3 Entschädigung für Haushaltschaden. Eigenleistungen²⁷

Sachverhalt

Eine nicht erwerbstätige Hausfrau und Mutter erlitt im Februar 1998 unverschuldet einen Skiunfall. Seither ist sie dauernd in ihrer Gesundheit beeinträchtigt. Die Haftpflichtversicherung leistete Beiträge an die durch den Unfall verursachten Zusatzauslagen für Spitex, Therapien, Transporte usw. sowie von 1998 bis 2000 pro Jahr Fr. 15 000 an den Haushaltschaden. Die Invalidenversicherung errechnete einen Invaliditätsgrad von 56 % und sprach der Pflichtigen ab 1.3.1999 eine halbe IV-Rente mit vier halben Kinderrenten zu. Sie erhielt die bis anhin aufgelaufenen Renten im Betrag von Fr. 38 298 im Januar 2001 ausgerichtet.

Die Steuerverwaltung sowie die Rechtsmittelinstanzen des Kantons Bern erfassten die IV-Renten zum Rentensatz. Das Bundesgericht wies die gegen die Entscheide des kantonalen Verwaltungsgerichts erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerden hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuer ab.

23 KS der ESTV – Steuerliche Behandlung der Entschädigung nach Artikel 334 ZGB (Lidlohn) (vom 30.4.1980), ASA 48 (1979/80), 641 ff.

24 Z. B. Kanton St.Gallen, Steuerbuch 51 Nr. 2, wonach Mehrjahreszinsen in Form eines Diskonts Vermögenszugänge darstellen, welche Leistungen abgelten, die gewöhnlich in mehreren Jahren zufließen; Kanton Zürich, RB 2004 Nr. 91 = ZStP 2005, 148 (gemäss RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 22 zu § 36 StG ZH, ist die Praxis des Zürcher VGer wegen des Entscheids des BGer allerdings überholt); vgl. dazu auch HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, 24 f.

25 Dazu vorne, Abschn. 1.

26 REICH, N 3 f. zu Art. 11 StHG

27 Entscheid des BGer vom 23.2.2006, BGE 123 II 128 = StE 2006 B 26.43 Nr. 2 = StR 2006, 357 ff.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt fest, dass die von der Steuerpflichtigen bezogenen IV-Renten nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich steuerbar seien. Nach Art. 16 Abs. 1 DBG unterlägen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte und gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG insbesondere auch alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung der Besteuerung. Anders als beispielsweise Leibrenten und Einkünfte aus Verpfändung, die nach Art. 22 Abs. 3 DBG nur zu 40 % steuerbar seien, seien Leistungen im Sinn von Abs. 1 – e contrario – grundsätzlich zu 100 % zu erfassen.

Allerdings sei bei Versicherungsleistungen, wie bei jedem Vermögenszufluss, zu prüfen, ob sie tatsächlich zu einem Vermögenszugang führen oder ob sie nur einen bereits eingetretenen oder einen künftig entstehenden Vermögensschaden ausgleichen würden und damit einkommenssteuerrechtlich nicht relevant seien. Dieser Betrachtungsweise folge in konstanter Rechtsprechung nicht nur das Bundesgericht, sondern auch die Verwaltungspraxis. Fehle es hingegen an einem solchen Zusammenhang, seien die Vorsorgeeinkünfte aus der Invalidenversicherung vollumfänglich steuerbar. Diese wolle nämlich nicht primär einen individuellen Schaden ersetzen, sondern als Leistung der 1. Säule die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs ausgleichen.

Im vorliegenden Fall würden die Leistungen der Invalidenversicherung unbestrittenermassen nicht die Funktion eines Ausgleichs des durch den Unfall entstandenen Vermögensschadens oder – als Genugtuung – die Funktion einer Entschädigung für einen immateriellen Schaden erfüllen. Damit unterliege die IV-Rente als Leistung der 1. Säule in vollem Umfang der Einkommenssteuer.

In der Folge setzte sich das Bundesgericht mit der Problematik des sog. Haushaltschadens auseinander. Die Beschwerdeführerin machte geltend, der Haushaltschaden sei nach der Lehre steuerfrei. Wegen der Verwandtschaft von Sozialversicherungsrenten an invalid gewordene Hausfrauen und Hausmänner einerseits und privatrechtlichen Ausgleichsleistungen für Haushaltschaden andererseits sei deren steuerliche Gleichbehandlung angebracht. Dies umso mehr, als die Invalidenversicherung in die Ansprüche der geschädigten Person gegen den Haftpflichtigen subrogiere und die beiden Leistungen kongruent seien, d. h. ereignisbezogen, sachlich, personell und zeitlich übereinstimmen.

Demgegenüber erwog das Bundesgericht, die Besonderheit des im Haftpflichtrecht anerkannten Haushaltschadens würde darin liegen, dass er auch zu ersetzen sei, wenn er sich nicht in zusätzlichen Aufwendungen nieder-

schlage. Der wirtschaftliche Wertverlust sei unabhängig davon auszugleichen, ob er zur Anstellung einer Ersatzkraft, zu vermehrtem Aufwand der teilinvaliden Person, zu zusätzlicher Beanspruchung der Angehörigen oder zur Hinnahme von Qualitätsverlusten führe. Anspruchsberechtigt sei jede Person, die verletzt und in ihrer Haushaltsführung beeinträchtigt worden sei, d. h. nicht nur die Hausfrau, sondern auch der Hausmann, die ledige, geschiedene oder verwitwete Person, die ihren eigenen Haushalt führe. Die Grösse des Haushalts (Ein- oder Mehrpersonenhaushalt) spiele nur bei der Berechnung des Zeitaufwands und damit für die Schadenshöhe eine Rolle.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBST habe die vom haftpflichtigen Dritten erbrachte Haushaltentschädigung kein steuerbares Einkommen dargestellt. Dies sei damit begründet worden, dass der Wert der Arbeitsleistung im Haushalt nicht steuerbar sei. Zudem sei die Entschädigung für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung nicht Ersatz für entgangenen Gewinn, sondern für einen Vermögensschaden, nämlich für das Wegfallen von Naturalleistungen²⁸. Nach neuem Recht (DBG) habe das Bundesgericht die einkommenssteuerliche Behandlung des Haushaltschadens bisher nicht beurteilen müssen. Als Grundsatz gelte nach wie vor, dass die Haushaltentschädigung des Haftpflichtversicherers steuerfrei sei, soweit damit zusätzlicher Aufwand (aufgelaufener oder in Zukunft anfallender) ausgeglichen werde und deshalb insoweit gar kein Reinvermögenszugang vorliege. Andere Erwägungen des zitierten BGE 117 Ib 1²⁹ würden hingegen unter dem geltenden Recht nicht mehr gleichermassen zutreffen, so etwa, wenn die Steuerfreiheit der Haushaltentschädigung damit begründet werde, dass sie an die Stelle von nicht steuerbaren Naturalleistungen trete. Die Vorinstanz weise denn auch zu Recht darauf hin, dass beispielsweise Entschädigungen für ausserhäuslich verrichtete Haushaltarbeit steuerbar seien. Ferner sei der Wert der Haushaltarbeit im Ergebnis (mindestens indirekt) insoweit steuerbar, als der in Art. 33 Abs. 2 DBG vorgesehene Zweiverdienerabzug nicht geltend gemacht werden könne, wenn nur ein Ehegatte erwerbstätig sei und der andere den Haushalt führe. Nach einer von der Lehre vertretenen Auffassung sprächen letztlich einzig Praktikabilitätsüberlegungen für die Nichtbesteuerung des gesamten Haushaltschadens³⁰. Für den hier zu beurteilenden Fall erübrige sich jedoch eine abschliessende Erörterung der Probleme, die sich aus einer undifferenzierten Nicht-

28 An dieser Stelle wird hingewiesen auf BGE 117 Ib 1 E 2e = StE 1991 B 26.44 Nr. 5 = StR 1991, 525.

29 StE 1991 B 26.44 Nr. 5 = StR 1991, 523 ff.

30 Vgl. hierzu: LOCHER, N 29 in fine zu Art. 23 DBG.

erfassung von Zahlungen für Haushaltschaden, insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Gleichbehandlung, ergeben könnten.

Vorliegend habe die private Haftpflichtversicherung neben den Zahlungen an die unfallbedingten Auslagen 1998 bis 2000 einen Betrag von Fr. 15 000 pro Jahr an den Haushaltschaden geleistet. Trotz der geltend gemachten Kongruenz der Leistungen deckten sich sozialversicherungs- und haftpflichtrechtliche Kriterien und Begriffe nach Auffassung des Bundesgerichts nur beschränkt, wolle doch die Invalidenversicherung nicht primär einen individuellen Schaden ersetzen. Auch die der Beschwerdeführerin zugesprochene IV-Rente habe keine spezifische Ersatzfunktion, sondern diene dazu, die Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs auszugleichen. Als Leistung der 1. Säule sei eine solche IV-Rente aber gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG unabhängig davon steuerbar, ob Bezüger eine Hausfrau oder ein Hausmann oder ein erwerbstätiger Ehegatte oder eine ledige Person sei. Nachdem im vorliegenden Fall die Entschädigungen des Haftpflichtversicherers (als Ersatz für Auslagen und Haushaltschaden) nicht steuerbar seien, wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, die für denselben Zeitraum erbrachten IV-Leistungen ebenfalls nicht zu besteuern; daran vermöge auch die Subrogation der Invalidenversicherung in die Ansprüche der Geschädigten nichts zu ändern. Vielmehr seien diese Leistungen, solle ein vertretbares Besteuerungsergebnis erzielt werden, zu deklarieren, wobei die nachgewiesenen selbst getragenen Kosten abgezogen werden könnten (sog. Bruttoprinzip), soweit das Gesetz dies vorsehe. Die Vorinstanz habe es somit zu Recht abgelehnt, die der Beschwerdeführerin bezahlten Entschädigungen für die Beeinträchtigung in der Haushaltsführung einerseits und die ihr für den gleichen Zeitraum entrichteten Sozialversicherungsrenten andererseits steuerlich gleich zu behandeln.

Für das kantonale Recht könne aufgrund der übereinstimmenden Fragestellung und des gleichen Wortlauts der anwendbaren Gesetzesbestimmungen von Art. 22 Abs. 1 DBG und Art. 26 Abs. 1 StG BE auf die Erwägungen zu der direkten Bundessteuer verwiesen werden, die (mutatis mutandis) auch für die kantonalen Steuern gälten. Dass das kantonale Recht unrichtig ausgelegt worden sei oder gegen das Steuerharmonisierungsgesetz verstosse, werde in der Beschwerde zu Recht nicht behauptet.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Man kann es drehen und wenden, wie man will, die Quintessenz dieses Entscheids lautet: Einkünfte aus der Invalidenversicherung sind auch insoweit voll steuerbar,

als sie eine Entschädigung für den erlittenen Haushaltschaden darstellen, weil die Haushaltarbeit – anders als nach altem Recht – nach DBG grundsätzlich steuerbar ist. Die Haushaltentschädigung des Haftpflichtversicherers ist nur noch insoweit steuerfrei, als damit zusätzlicher Aufwand ausgeglichen wird und deshalb gar kein Reinvermögenszugang vorliegt.

Dieser Entscheid wendet sich somit klar gegen die frühere höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach von haftpflichtigen Dritten erbrachte Haushaltentschädigungen kein steuerbares Einkommen darstellten, weil sie an Stelle der nicht steuerbaren Eigenleistung der Haushaltsführung treten und zudem den durch den Wegfall von Naturalleistungen entstandenen Vermögensschaden ausgleichen³¹. Nach Ansicht des Bundesgerichts trifft es nach DBG im Unterschied zum alten Recht nicht mehr zu, dass Eigenleistungen steuerfrei sind. Dabei wird nicht erwähnt, inwiefern das DBG in dieser Hinsicht anders konzipiert sein soll als der BdBSt, sondern es wird zum einen auf die Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von Eigenleistungen im Kommentar Locher hingewiesen, und zum andern wird festgehalten, dass auch Entschädigungen für die an Dritte erbrachten Haushaltarbeiten steuerbar seien und der Wert der Haushaltarbeit zudem im Ergebnis mindestens indirekt insoweit steuerbar sei, als der Zweiverdienerabzug nicht geltend gemacht werden könne, wenn nur ein Ehegatte erwerbstätig sei und der andere den Haushalt führe.

In der Tat hat der in Art. 33 Abs. 2 DBG vorgesehene Zweiverdienerabzug etwas mit der Haushaltarbeit zu tun, jedoch besteht keinerlei Zusammenhang mit der hier vom Bundesgericht entschiedenen Frage. Dieser Abzug berücksichtigt nämlich die Haushaltmehrkosten, die bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten wegen des Wegfalls der Hausarbeitskapazität gewöhnlich anfallen³². Damit wird der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Zweiverdienern und Ehen, in welchen mindestens ein Ehegatte die Haushaltarbeiten besorgen kann, Rechnung getragen. Es ist also ein Belastungsregulativ zur gerechten Lastendifferenzierung der beiden grossen Vergleichsgruppen der Ein- und Zweiverdienern und hat überhaupt nichts zu tun mit einer auch nur

31 BGE 117 Ib 1 E 2e = StE 1991 B 26.44 Nr. 5 = StR 1991, 525; vgl. dazu auch RUFENER, Gedanken zur Steuerfreiheit der «Hausfrauen- bzw. Hausmännerentschädigung» nach BdBSt bzw. nach dem DBG und dem StHG, 582 ff., und MAUTE/STEINER/RUFENER, Steuern und Versicherungen. Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 35 f.

32 Botschaft des Bundesrates vom 25.5.1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 III 1 ff., 95; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 354; REICH, N 54 zu Art. 9 StHG.

indirekten Besteuerung des Werts der Haushaltarbeit. Auch der weitere Versuch, die grundsätzliche Steuerbarkeit der durch Haushaltarbeit bewirkten Naturalleistungen zu begründen, ist wenig überzeugend, wird hier doch die tief greifende Andersartigkeit des Einkommens aus Eigenleistungen und der von Dritten erbrachten Leistungsentgelte verkannt.

Das Bundesgericht folgt mit diesen Überlegungen unkritisch der Lehrmeinung Locher, wonach Eigenleistungen grundsätzlich steuerbares Einkommen nach der steuerrechtlichen Einkommensgeneralklausel bildeten und lediglich Praktikabilitätsgründe für die Nichtbesteuerung dieser Einkünfte sprächen³³. Wer die Steuererklärung selbst ausfüllt, die Fassade streicht, Haushaltarbeiten verrichtet, den Gemüsegarten pflegt etc., ist demnach grundsätzlich einkommenssteuerpflichtig, also an sich verpflichtet, diese Eigenleistungseinkünfte zu deklarieren; erhebungstechnische Gründe entbinden ihn jedoch von deren Erfassung. Diese dogmatische Erklärung für die Nichtbesteuerung von Einkünften, die bei einer sehr grossen Zahl von Steuerpflichtigen die Zehntausendfrankengrenze weit übersteigen, vermag juristisch doch wohl kaum zu überzeugen. Ein Grossteil der (vom Bundesgericht nicht erwähnten) Doktrin erklärt die Nichtbesteuerung der Eigenleistungen denn auch damit, dass die Reinvermögenszugangstheorie von Schanz in mancher Hinsicht modifiziert worden sei. So würden insbesondere die sog. zugerechneten Einkünfte³⁴, wozu auch die Eigenleistungen zu zählen seien, von der gesetzlichen Generalklausel³⁵ nicht erfasst³⁶. Diese Modifikation des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs gegenüber dem ökonomischen Einkommensbegriff von Schanz leiten die einen aus der Markteinkommenstheorie³⁷ ab, und die andern sehen die Begründung in der Reinvermögenszuflusstheorie³⁸. Nach der Markteinkommenstheorie

werden konsumierbare Vermögenszugänge, die ohne Teilnahme am Marktgeschehen erworben werden, vom geltenden Recht nur erfasst, wenn sie ausdrücklich für steuerbar erklärt werden. Die Reinvermögenszuflusstheorie stellt hingegen nicht auf das Marktgeschehen ab, sondern unterwirft lediglich diejenigen Reinvermögenszugänge der Besteuerung, die von aussen in die Vermögenssphäre zufließen. Nach beiden Begründungstheorien unterliegen somit Eigenleistungen nicht dem allgemeinen steuerrechtlichen Einkommensbegriff.

Was bringt nun die vom Bundesgericht behauptete grundsätzliche Steuerbarkeit von Eigenleistungen in vorliegender Problematik? Hinsichtlich der fraglichen IV-Renten ist klar, dass sie voll steuerbar sind, auch in dem Umfang, in welchem sie eine gewisse Ersatzfunktion für den Haushaltschaden aufweisen. Dies ist die logische Folge der grundsätzlichen Steuerbarkeit der Haushaltarbeit. Obwohl das Bundesgericht einsieht, dass die dogmatische Kehrtwende auch Auswirkungen auf die steuerrechtliche Qualifizierung der Haushaltentschädigung aus Haftpflichtversicherungen zeitigt, hält es weiterhin am Grundsatz fest, dass die Haushaltentschädigung des Haftpflichtversicherers steuerfrei sei, fügt dann aber immerhin bei: «... soweit damit zusätzlicher Aufwand (aufgelaufener oder in Zukunft anfallender) ausgeglichen wird und deshalb insoweit gar kein Reinvermögenszugang vorliegt» (E 4.2). Das heisst doch nun eigentlich, dass künftig auch die entsprechenden Leistungen des Haftpflichtversicherers nach dem vom Bundesgericht bei den IV-Renten angemahnten Bruttoprinzip vorab als steuerbare Leistungen zu deklarieren sind, «... wobei die nachgewiesenen, selbst getragenen Kosten abgezogen werden können (sog. «Bruttoprinzip»), soweit das Gesetz dies vorsieht» (E 4.3). Angesichts der Bezugnahme auf die bisherige Praxis und der Bekräftigung des Grundsatzes der Steuerfreiheit der Haushaltentschädigungen des Haftpflichtversicherers ist allerdings eher davon auszugehen, dass das Bundesgericht diesbezüglich gar nichts ändern wollte. Folgt man seinen dogmatischen Überlegungen zur Steuerbarkeit von Eigenleistungen, hat es aber etwas geändert. Was gilt jetzt?

Einmal mehr zeigt sich, dass sich auf einem inkonsistenten theoretischen Fundament keine plausible Begründung errichten lässt. Dabei hätte sich das bundesgerichtliche Urteil ohne diesen unnötigen und verwirrenden Ausflug in den umstrittenen Bereich der Steuerbarkeit von Eigenleistungen ganz einfach und überzeugend auf der Grundlage der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis wie folgt begründen lassen: Die Entschädigung für den Haushaltschaden der Haftpflichtversicherer bleibt als Ausgleich einer nicht steuerbaren Eigenleistung (Haushaltarbeit) nach wie vor steuerfrei, aber die Leistungen aus der Sozialversicherung sind trotz ihrer partiell analo-

33 LOCHER, N 29 in fine zu Art. 23 DBG.

34 Imputed income, «endogene» Reinvermögenszugänge.

35 Wobei HÖHN/WALDBURGER (Steuerrecht, Bd. I, 294 f.) auch das Vorliegen einer Generalklausel ablehnen.

36 REICH, N 10 f. zu Art. 7 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 11 f. und N 29 ff. zu § 16 StG ZH.

37 Dazu BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 171; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 290 ff.; LOCHER, N 11 ff. zu Art. 16 DBG. Dass sich Letzterer auf die Markteinkommenstheorie beruft, ist inkonsequent, lehnt er doch die Kernaussage dieser Theorie ab, wenn er behauptet, der Selbstverbrauch von Sachgütern und Dienstleistungen sowie die Nutzung dauerhafter Gebrauchsgüter würden vom schweizerischen Einkommensbegriff umfasst. Nach der Markteinkommenstheorie soll der Leistungsempfänger ausserhalb des Marktes eben gerade nicht besteuert werden. Auch müsste, wer der Markteinkommenstheorie folgt, die realisierten Eigenleistungen konsequenterweise als steuerbar erachten (anders aber LOCHER, N 52 zu Art. 16 DBG).

38 Dazu REICH, N 16 ff. zu Art. 7 StHG; PATRICK WALDBURGER, Spärbereinigung der Einkommenssteuer. Eine verfassungsrechtliche Beurteilung, 105 f.

gen Funktion kraft der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung von Art. 22 Abs. 1 DBG steuerbar. Der Gesetzgeber wollte dem uneingeschränkten Abzug der Beiträge Rechnung tragen und die aufwändige Zerlegung der Leistungen aus der 1. Säule vermeiden. Diese sollen nach dem Waadtländer-Modell gesamthaft der Einkommensbesteuerung unterworfen werden.

4 Missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA Schweiz-Dänemark³⁹

Sachverhalt

Eine Holdinggesellschaft mit Sitz in Dänemark wurde anfangs 1999 gegründet. Sie wird zu 100 % von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Guernsey gehalten, welche ihrerseits zu 100 % von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz auf den Bermudas beherrscht wird. Alleinaktionär dieser Gesellschaft ist eine natürliche Person mit Wohnsitz auf den Bermudas. Im Dezember 1999 hat die dänische Holdinggesellschaft eine schweizerische Produktionsgesellschaft für CHF 1 gekauft. Am 30.11.2000 schüttete die schweizerische Gesellschaft eine Dividende von CHF 5,5 Mio. aus und entrichtete darauf die Verrechnungssteuer. Die dänische Gesellschaft beschloss am 15. Dezember des gleichen Jahres eine Dividende von (umgerechnet) ca. CHF 5,4 Mio.

Am 19.12.2000 reichte die dänische Holdinggesellschaft bei den dänischen Steuerbehörden ein Gesuch um Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer ein. Die dänischen Steuerbehörden gaben die Ansässigkeitsbestätigung ab und leiteten den Antrag an die ESTV weiter. Mit Entscheid vom 3.4.2003 lehnte die ESTV den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ab, worauf die dänische Holdinggesellschaft erfolglos Rekurs bei der Eidg. Steuerrekurskommission erhob. Das Bundesgericht wies die dagegen gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst stellte das Gericht fest, dass die dänische Holdinggesellschaft aus formaler Sicht die Voraussetzungen für die volle Rückerstattung der von der schweizerischen Produktionsgesellschaft entrichteten Verrechnungssteuer erfülle und dass einzig streitig sei, ob die Rückerstattung zu Recht verweigert worden sei, weil die gesamte von den Beteiligten gewählte Struktur in erster Linie darauf ausgerichtet war, die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu erwirken und damit missbräuchlich sei (sog. treaty shopping).

Nach der Feststellung, dass das DBA mit Dänemark⁴⁰ – anders als z. B. das DBA mit den Niederlanden⁴¹ – keinen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt enthalte, prüfte das Bundesgericht verschiedene Rechtsgrundlagen, die es erlauben würden, die Abkommensvorteile zu verweigern. Zu Art. 21 Abs. 2 VStG, dessen Anwendbarkeit von der Vorinstanz verneint wurde, entschied das Bundesgericht, dass diese Frage offen bleiben könne. Sodann stellte das Gericht fest, dass der Bundesratsbeschluss vom 14.12.1962 gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (sog. Missbrauchsbeschluss oder BRB 62)⁴² auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar sei, da dessen Geltungsbereich nur Zahlungen vom Ausland in die Schweiz, jedoch nicht von der Schweiz ins Ausland umfasse (E 3.3.1).

Sodann prüfte das Gericht, ob auf dem Weg der Auslegung des DBA ein Missbrauchsvorbehalt begründet werden könne und prüfte diese Frage zunächst gemäss dem Wiener Vertragsrechtsübereinkommen⁴³. Aus dem in Art. 26 dieses Übereinkommens enthaltenen Grundsatz, wonach die Vertragsstaaten die völkerrechtlichen Verträge nach Treu und Glauben anzuwenden haben, wurde abgeleitet, dass dies auch die Missbrauchsabwehr umfasse (E 3.4.3). Sodann verwies das Bundesgericht auf seine Rechtsprechung⁴⁴, wonach das Rechtsmissbrauchsverbot in Bezug auf Abkommen nicht nur in der Schweiz, sondern auch auf europäischer Ebene als allgemeiner Rechtsgrundsatz gelte.

Im Weiteren trat das Bundesgericht dem Einwand der Beschwerdeführerin entgegen, wonach in Dänemark mit Bezug auf DBA kein Rechtsmissbrauchsverbot bestehe. Dies einerseits unter Verweis auf dänische Literatur und andererseits auf die Tatsache, dass Dänemark keinen

40 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.11.1973), SR. 0.672.931.41.

41 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61.

42 SR 672.202.

43 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111. Dabei wiederholte das BGer, dass es sich bei den in diesem Übereinkommen festgehaltenen Grundsätzen um Völkergewohnheitsrecht handle, das auch für Abkommen anwendbar sei, die vor dem Beitritt der Schweiz (am 6.6.1990) anwendbar sind.

44 Beim vom Gericht zitierten BGE 130 II 113 handelte es sich allerdings um ein Urteil zum ANAG und zum Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der EU; dass dort das europäische Verständnis von Bedeutung ist, erscheint offensichtlich. Weshalb dies auch bezüglich eines von der Schweiz mit einem EU-Mitgliedstaat abgeschlossenen DBA ebenso gelten muss, mangelt einer Begründung.

39 Entscheid des BGer vom 28.11.2005, 2A.239/2005.

Vorbehalt gegen die Anwendung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses von 1962 angebracht und gemäss seiner jüngeren Abkommenspolitik Missbrauchsregelungen in seine DBA aufgenommen habe.

Sodann stellt das Bundesgericht in E 3.4.5 fest: «Als Mitgliedstaaten sind die Schweiz und Dänemark schliesslich grundsätzlich gehalten, das Musterabkommen samt dazu verfasste Kommentare der OECD mitzubehalten.» Unter Verweis auf N 33 - 36.1 der Einleitung zum OECD-Kommentar führte das Gericht aus, dass dieser Grundsatz auch für Kommentierungen gelte, die nach Inkrafttreten des DBA Schweiz-Dänemark erfolgt bzw. geändert worden seien und stellt anschliessend fest, dass gemäss Ziff. 9.4 des OECD-Kommentars zu Art. 1 OECD-MA 2003 ein international anerkannter Grundsatz bestehe, wonach Staaten die Vorteile von DBA nicht gewähren müssten, wenn Gestaltungen gewählt würden, die einen Abkommensmissbrauch darstellten.

In E 3.6 machte das Bundesgericht wegleitende Ausführungen zum Verhältnis zwischen dem – von der Vorinstanz bejahten – Recht zur Nutzung und der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA, indem es festhielt, aus der Tatsache, dass eine Gesellschaft das Recht zur Nutzung iSv Art. 10 DBA-Dänemark habe, könne noch nicht automatisch geschlossen werden, es liege kein Abkommensmissbrauch vor. Weil das Bundesgericht – wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen – auf einen Abkommensmissbrauch erkannt hat, konnte es die Frage des Nutzungsrechts offen lassen.

Gemäss diesem methodischen Ansatz prüfte das Bundesgericht anschliessend das Vorliegen eines solchen Abkommensmissbrauchs anhand der Ausführungen im Kommentar zum OECD-MA und führte als entscheidende Stelle die in Ziff. 13 dieses Kommentars zu Art. 1 enthaltene Transparenzklausel an. Zunächst wurde die entsprechende Klausel im Wortlaut zitiert und sodann festgestellt, dass deren Inhalt weitgehend mit den Art. 2 Abs. 1 des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses von 1962 zugrunde liegenden Erwägungen übereinstimmen. Unter Verknüpfung der Tatsache, dass die in Ziff. 13 des OECD-Kommentars zu Art. 1 enthaltene Transparenzklausel nicht eine Auslegungshilfe für das OECD-Musterabkommen, sondern einen Formulierungsvorschlag für in bilaterale DBA aufzunehmende Missbrauchsbestimmungen darstellt, wendete das Bundesgericht diese Klausel zunächst auf den vorliegenden Sachverhalt an und stellte fest, dass – mangels Ansässigkeit des Aktionärs der dänischen Holdinggesellschaft in Dänemark – keine Abkommensberechtigung gegeben sei. Dieses Ergebnis wurde jedoch mit folgenden Ausführungen wieder eingeschränkt (E 3.6.3): «Wenn es im Abkommen –

wie hier – an einer ausdrücklichen Missbrauchsregelung fehlt, ist ein Abkommensmissbrauch gestützt auf die *Transparenzklausel*⁴⁵ jedoch nur dann anzunehmen, wenn die betreffende (dänische) Gesellschaft zusätzlich keine echten wirtschaftlichen bzw. aktiven Geschäftstätigkeiten ausübt.» Diese Schlussfolgerung stützte das Bundesgericht auf die Ziff. 14 und 19 des Kommentars zu Art. 1 des OECD-MA sowie auf das KS 1999 der ESTV zum Missbrauchsbeschluss von 1962⁴⁶. Letzteres, obwohl das Gericht weiter oben – zu Recht – festgestellt hatte, dass der Missbrauchsbeschluss von 1962 für Zahlungen aus der Schweiz – und damit für die Verrechnungssteuer – gar nicht Anwendung finde. Ersteres in erneuter und qualifizierter Verknüpfung der Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA: Einerseits wurde hier wiederum verkannt, dass die vom Bundesgericht als Transparenzklausel bezeichnete Bestimmung einen Vorschlag des OECD-Fiskalausschusses für Bestimmungen in bilateralen DBA darstellt und deshalb nicht wie ein Rechtssatz auf ein DBA angewendet werden kann, das eine solche Transparenzklausel gerade nicht enthält. Ebenso wurde der Zusammenhang zwischen der Ziff. 13 und den Ziff. 14 und 19 des OECD-Kommentars zu Art. 1 nicht erkannt: Art. 14 führt nämlich aus, dass eine Transparenzklausel gemäss Ziff. 13 – der Begriff wird zwar nicht verwendet⁴⁷ – für Abkommen von OECD-Mitgliedstaaten mit Steuerparadiesen in Erwägung gezogen werden könne und dass sich aber auch hier Abweichungen oder Alternativen für Fälle von «bona fide activities» als staatsvertraglich notwendig erwiesen. Ziff. 19 des OECD-Kommentars zu Art. 1 enthält schliesslich die Aussage, dass in Fällen, in denen in bilateralen DBA eine der in Ziff. 13 - 18 angeführten bzw. umschriebenen Missbrauchsregeln aufgenommen werde, diese durch spezifische Bestimmungen für «bona fide cases» ergänzt werden müsse, und es werden auch hierzu Formulierungsvorschläge unterbreitet. Keine dieser Textziffern enthält jedoch eine Aussage zur Interpretation von Bestimmungen von Abkommen wie dem DBA Schweiz-Dänemark, die keine Missbrauchsregeln enthalten!

Das Bundesgericht kam auf der Basis seiner Überlegungen zum Schluss (E 3.6.3., 2. Abs.), dass «der Einwand des Abkommensmissbrauchs unbegründet ist, wenn eine Gesell-

45 Hervorhebung durch die Verfasser.

46 KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB1962/KS1999) (vom 17.12.1998 [inkl. Ergänzung vom Dezember 2001]).

47 Stattdessen ist die Rede von «countries that have no or very low taxation and where little substantive business activities would normally be carried on.» Hierbei handelt es sich um nichts anderes als um eine politisch korrekte Umschreibung eines Landes, das weniger zurückhaltend als Steuerparadies bezeichnet wird.

schaft dartut, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftstätigkeit sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderen Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basiert und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielt» oder wenn sie in dem Staat, in dem sie ansässig sei, nachhaltig gewerblich tätig sei und die betreffenden Einkünfte mit dieser Tätigkeit zusammenhängen.

Schliesslich stellte das Gericht fest, dass die beschwerdeführende dänische Gesellschaft im Zeitpunkt der Antragstellung keine der erforderlichen Voraussetzungen erfülle und auch die Absichtserklärung, weitere europäische Beteiligungen erwerben zu wollen, nur vage geblieben sei. Es erkannte deshalb auf das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs und wies die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Wichtigste Schlussfolgerung aus diesem Entscheid ist die Tatsache, dass das Bundesgericht die aus Sicht der Verfasser zutreffende Praxis der ESTV stützt, wonach in Fällen, in denen ein DBA keine ausdrückliche Missbrauchsklausel enthält, dennoch eine Verweigerung der Abkommensvorteile wegen eines – versuchten – Abkommensmissbrauchs möglich ist.

Aufgrund des zu entscheidenden Sachverhalts – die dänische Holdinggesellschaft hatte nur die eine schweizerische Beteiligung, verfügte über keinerlei Substanz in Dänemark, wurde erst kurz vor dem Erwerb der schweizerischen Beteiligung errichtet, war von einer auf den Bermudas ansässigen natürlichen Person beherrscht und leitete die aus der Schweiz stammende Dividende zeitnah und praktisch vollumfänglich und gemäss seinerzeitiger Rechtslage ohne dänische Quellensteuerbelastung nach Guernsey weiter – kann dem Ergebnis dieses Urteils vorbehaltlos zugestimmt werden. Es lag hier ein klassischer Fall von – versuchtem – treaty shopping vor. Auch die Schweiz hätte wohl kein Problem, wenn ein DBA-Partnerstaat bei analogem Sachverhalt im umgekehrten Fall die Abkommensberechtigung verweigern würde, obwohl in einem solchen Fall gemäss dem KS 1999 zum Missbrauchsbeschluss von 1962 kein Verstoß gegen diesen Bundesratsbeschluss vorliegen würde⁴⁸. Ein solcher Sachverhalt ist allerdings wenig wahrscheinlich, weil bei der Durchleitung einer Dividende als solcher dem – angestrebten – Vorteil der Entlastung von der ausländischen

Quellensteuer eine Verrechnungssteuerpflicht entgegenstehen würde.

Erhebliche Bedenken müssen jedoch gegen gewisse Ausführungen in der höchstrichterlichen Begründung vorgebracht werden. Namentlich der – vorsichtig ausgedrückt – saloppe Umgang mit dem Kommentar des OECD-Fiskalausschusses zu Art. 1 des OECD-Musterabkommens ist scharf zu kritisieren. Es ist nicht nachvollziehbar, dass das Bundesgericht die in den Ziff. 13, 14 und 19 enthaltenen Ausführungen völlig aus deren Zusammenhang herausreisst und Formulierungen, die als Textbausteine für Normen in bilateralen DBA vorgeschlagen werden, als Interpretationshilfen für das DBA Schweiz-Dänemark, das gerade keine solche Missbrauchsklausel enthält, heranzieht.

Leider mangelt es auch in andern Teilen der Begründung dieses Urteils an der gebotenen Vertiefung und Konsistenz, und es werden in diesem Grundsatzurteil verschiedene Fragen offen gelassen, deren Beantwortung für die Praxis bedeutsam wäre. Die vom Bundesgericht in E 3.4.5 ohne Begründung gemachte Aussage, wonach die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD gehalten sei, die Musterabkommen samt dazu verfassten Kommentaren mit zu berücksichtigen, bleibt einerseits vage. Was heisst «mit zu berücksichtigen» genau? Worin soll die Bindungswirkung des Musterabkommens selbst bestehen? Massgeblich sind doch einzig die in den bilateralen DBA enthaltenen Bestimmungen.

Andrerseits wäre es interessant gewesen, wenn sich das Gericht mit der Frage der demokratischen Legitimation des OECD-Steuerausschusses, der ja den Kommentar in eigener Kompetenz verfasst bzw. genehmigt⁴⁹, auseinandergesetzt und namentlich die Frage geprüft hätte, ob der OECD-Steuerausschuss für das Bundesgericht verbindliche Vorgaben aufstellen kann. In diesem Zusammenhang wäre – wenn eine Bindungswirkung überhaupt bejaht würde – vertieft zu klären gewesen, ob – wovon das Bundesgericht ohne Begründung ausgeht – Kommentarbestimmungen, die nach Inkrafttreten eines bilateralen

48 Ein DBA-Partnerstaat der Schweiz kann zum Schutz seiner eigenen Quellensteuer ohne weiteres weitergehende Missbrauchsbestimmungen vorsehen, als die Schweiz dies für fremde Quellensteuern tut, ohne gegen das mit der Schweiz abgeschlossene DBA zu verstossen.

49 In der Praxis werden die Kommentarstellen von den dafür zuständigen Arbeitsgruppen des OECD-Fiskalausschusses verfasst. Ein kleiner Staat wie die Schweiz kann es sich namentlich aus Rücksicht auf das bilaterale Verhältnis zu seinen wichtigsten Wirtschaftspartnern nicht immer erlauben, seine eigenen Vorstellungen integral durchzusetzen. Im Rahmen des in der OECD geltenden Konsensprinzips müssen ab und zu Kompromisse eingegangen werden. Überdies ist zu beachten, dass bei technischen Fragen des internationalen Steuerrechts die schweizerischen Delegierten im OECD-Fiskalausschuss die Positionen der ESTV vertreten, ohne politische Weisungen des Chefs des Eidg. Finanzdepartements oder gar des Bundesrats umzusetzen. Das Parlament ist vom Entscheidungsprozess innerhalb des OECD-Fiskalausschusses generell ausgeschlossen.

DBA eingefügt oder geändert worden sind, überhaupt beachtlich sind.

Da sich das Bundesgericht auf den Irrweg der Transparenzklausel in Ziff. 13 des OECD-Kommentars zu Art. 1 und die dort enthaltenen Ziff. 14 und 19 begeben und diese Ausführungen als entscheidend behandelt hat, bleiben leider auch die zu Beginn der Entscheidung (E 3.4 - 3.4.3) gemachten, aus Sicht der Autoren zutreffenden, Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben bei der Inanspruchnahme von DBA etwas in der Luft hängen.

Offen gelassen hat das Bundesgericht die von der Vorinstanz in negativem Sinn entschiedene Frage, ob Art. 21 Abs. 2 VStG auf die Inanspruchnahme von DBA überhaupt anwendbar ist.

Positiv zu würdigen ist, dass das Bundesgericht (in E 3.5.3) das Verhältnis zwischen dem Recht zur Nutzung und dem Abkommensmissbrauch geklärt und dabei festgestellt hat, dass auch in Fällen, in denen einer Gesellschaft das Recht zur Nutzung an abkommensbegünstigten Erträgen zusteht, das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs nicht ausgeschlossen ist. Anders als vom Bundesgericht – auch diesbezüglich auf der Basis von zum vornherein nicht einschlägigen Stellen des OECD-Kommentars – in E 3.6.3 festgestellt, müsste allerdings die Nachweislast für das Vorliegen eines solchen Abkommensmissbrauchs bei den Steuerbehörden liegen.

Literatur

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

– Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002

KÄNZIG ERNST, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1 - 44 WStB, 2. A., Basel 1982

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001

MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen. Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. A., Muri/Bern 1999

OECD-MA, OECD Committee On Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

REICH MARKUS, Art. 1, 7, 9 und 11 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

– Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), 577 ff.

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), FStR 2005, 290 ff.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

RUFENER ADRIAN, Gedanken zur Steuerfreiheit der «Hausfrauen- bzw. Hausmännerentschädigung» nach BdSt bzw. nach dem DBG und dem StHG, StR 1995, 582 ff.

WALDBURGER PATRICK, Sparbereinigung der Einkommenssteuer. Eine verfassungsrechtliche Beurteilung, Bern/Stuttgart/Wien 2005