Juristische Studie zur neusten Entwicklung der Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich in Steuerfragen und zu dem für die Schweiz zulässigen Verhandlungsrahmen

von
Rechtsanwalt Dr. iur. Philippe Kenel, Partner der Anwaltskanzlei Python & Peter

I. Einleitung

Ich verfasse diese Kurzstudie unter dem Eindruck des Umstandes, dass die Schweiz in letzter Zeit Frankreich als Ziel für verschiedene Angriffe in Steuerfragen diente und ich mich des Eindrucks nicht verwehren kann, dass ein Teil der Politik und Wirtschaft den rechtlichen Rahmen, der die steuerrechtlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich regelt, verkennt und sich der auf dem Spiel stehenden Interessen nicht bewusst ist.

Der Zweck dieses Dokuments besteht darin, den rechtlichen Rahmen, der die Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich in Steuersachen regelt, kurz in Erinnerung zu rufen, die neuesten Entwicklungen zu erklären und die „roten Linien" aufzuzeigen, welche die eidgenössischen Verhandlungsführer nicht überschreiten dürfen, ohne eine Beeinträchtigung der Interessen der Schweiz zu riskieren.

Abgesehen von der Grenzgängerproblematik, die ich in dieser Studie nicht behandle, sind die steuerrechtlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich im Wesentlichen durch das Abkommen vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: DBA Einkommen/Vermögen) und das Abkommen vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern (nachfolgend: DBA Erbschaften) geregelt.

II. Die durch Frankreich erfolgte Infragestellung des Anwendungsbereichs des Abkommens vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA Einkommen/Vermögen)

A. Allgemeines

Einleitend ist wichtig darauf hinzuweisen, dass wenn zwei Staaten ein auf die Vermeidung von Doppelbesteuerungen abzielendes Abkommen abschliessen, in einem der ersten Artikel die Personen definiert weden, für welche die vorgesehenen Vorschriften des Abkommens gelten und welche davon profitieren sollen. Im juristischen Sprachgebrauch bedeutet dies, dass eine Person, die zum Kreis der Personen gehört, die in den Genuss des Abkommens gelangen, in einem der beiden vertragsschliessenden Staaten im Sinne des Abkommens ansässig oder wohnhaft sein muss.

In einem von Alexis Favre verfassten und in der Zeitung Le Temps am 14. Dezember 2012 publizierten Artikel wurde angekündigt, dass die französische Steuerverwaltung einseitig und ohne vorhergehende Information der schweizerischen Behörden beschlossen habe, französische Staatsangehörige, die in der Schweiz gemäss dem Aufwand besteuert werden, nicht mehr als in der Schweiz ansässige Personen zu betrachten.

B. Inhalt des Entscheids der französischen Steuerverwaltung

Artikel 4 Abs. 6 lit. b des DBA Einkommen/Vermögen bestimmt Folgendes:

„Nicht als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragsstaat ansässig gilt:

a) […]
b) eine natürliche Person, die in diesem Staat nur auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die nach dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten bemessen wird, über die sie in diesem Staat verfügt."

Gemäss einem Rundschreiben vom 29. Februar 1968 von der eidgenössischen Steuerverwaltung an die kantonalen Steuerverwaltungen fanden zwischen der schweizerischen und der französischen Steuerverwaltung im Rahmen eines in Art. 27 DBA Einkommen/Vermögen geregelten Verständigungsverfahrens Gespräche über die Anwendung von Art. 4 Abs. 6 lit. b auf die in der Schweiz nach dem Aufwand besteuerten Personen statt. Die eidgenössische Steuerverwaltung schreibt weiter, dass die schweizerischen und französischen Verwaltungen Folgendes vereinbart hätten:

„Eine in der Schweiz der Pauschalbesteuerung unterliegende Person (18 bis WStB und die analogen Bestimmungen des kantonalen Rechts) ist im Sinne von Art. 4 des Abkommens als in der Schweiz ansässig zu betrachten,

a. wenn die eidgenössische, kantonale und kommunale Besteuerungsgrundlage das Fünffache des Mietwerts der Wohnstätte des Steuerpflichtigen oder das Eineinhalbfache des von ihm bezahlten Pensionspreises und
b. wenn die kantonale und kommunale Besteuerungsgrundlage des Abkommens nicht deutlich von derjenigen abweicht, die für die direkte Bundessteuer (DB) bestimmend ist, wobei die genannte kantonale und kommunale Besteuerungsgrundlage in jedem Fall für die Einkommen aus französischen Quellen, wenn sie durch das Abkommen privilegiert sind (insbesondere Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren), gleich oder höher als die Einkommensbestandteile des Steuerpflichtigen sein muss, die aus der Schweiz oder Frankreich stammen."

In der Praxis führte diese Abmachung zwischen den schweizerischen und französischen Verwaltungen zu dem, was man die „erhöhte Pauschale" nennt. Mit anderen Worten, wenn die nach dem Aufwand besteuerte Person akzeptiert, dass der Betrag, auf dem sie besteuert wird, um ungefähr 30 Prozent erhöht wird, betrachten die französischen Steuerbehörden diese Person als eine Person, die im Sinne des DBA Einkommen/Vermögen ihr Steuerdomizil in der Schweiz hat. Genaugenommen haben also die Schweizer Behörden in Abweichung von Art. 4 Abs. 6 lit. b des DBA akzeptiert, dass nur diejenigen französischen Staatsangehörigen, die einer „erhöhten Pauschale" zustimmen, vom Abkommen profitieren können.

Am 12. September 2012 hat das offizielle Organ der französischen Steuerbehörden BOFIP-Impôts (*Bulletin officiel des finances publiques – impôts*) den Inhalt der Abmachung zwischen den französischen und schweizerischen Steuerbehörden, die vorgesehen hatte, dass die in der Schweiz ansässigen französischen Staatsangehörigen mit einer erhöhten Pauschale in den Genuss des DBA Einkommen/Vermögen kommen sollten, nicht mehr in ihre Online-Dokumentensammlung aufgenommen.

Am 26. Dezember 2012 hat die *Direction générale des finances publiques françaises* (Generaldirektion der französischen Staatsfinanzen) ausdrücklich bestimmt, dass diese Abmachung ab dem 1. Januar 2013 nicht mehr anwendbar ist.

Ziff. 70 der Auslegungsregeln zum Anwendungsbereich des DBA Einkommen/Vermögen der *Direction générale des finances publiques françaises* in der Version vom 26. Dezember 2012 bestimmt Folgendes:

„Diese Bestimmung betrifft die Personen, die, obwohl sie im Sinne der oben definierten allgemeinen Kriterien die Eigenschaft einer Person mit Wohnsitz im einen oder anderen Staat haben, lediglich aufgrund einer Pauschale besteuert werden, die auf der Basis des Mietwerts der Wohnstätte oder der Wohnstätten, über die sie verfügen, bestimmt wird.

Auf französischer Seite sind auch jene Personen vom Abkommen ausgeschlossen, die gestützt auf Art. 164 C des *Code général des impôts (CGI)* auf der im besagten Artikel vorgesehenen Pauschalbasis, sowie auf der Gesamtsumme ihrer Einkommen aus französischen Quellen besteuert werden.

Auf schweizerischer Seite können diejenigen Personen nicht von dem Abkommen profitieren, die der direkten Bundessteuer auf der Basis einer Pauschale unterliegen, die durch den Betrag des Mietzinses oder des Mietwerts ihrer Wohnstätte oder des Pensionspreises bestimmt wird (Art. 18 bis des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer und Art. 1 der Verordnung des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartments vom 15. Oktober 1958) sowie diejenigen, die einer kantonalen Steuer auf einer ähnlichen Pauschalbasis unterliegen, auch wenn sie einer Bundessteuer auf der Basis des wirklichen Betrags ihrer Einkommen unterliegen.

Die von der Verwaltungsrichtlinie DB 14 B-2211 Nr.7, Stand 10. Dezember 1972, vorgesehene Toleranzregel, die nicht in die offizielle Online-Dokumentensammlung des BOFIP-Impôts aufgenommen worden ist, wurde mit Wirkung vom 12. September 2012, dem Datum der Eröffnung der Online-Dokumentensammlung, gemäss der Weisung 13 A-2-12 vom 7. September 2012 aufgehoben. Dennoch wird zugelassen, dass diese Toleranzregel weiterhin auch auf die Einkommen des Jahres 2012 anwendbar ist.“

Drei Bemerkungen sind im Zusammenhang des letzten, am 26. Dezember 2012 angefügten Abschnitts von Ziffer 70 anzufügen. Zum einen betrachtet die *Direction générale des finances publiques françaises* das System der „erhöhten Pauschale“ als eine aus dem Jahr 1972 stammende implizite Duldung seitens Frankreichs, während die eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem Rundschreiben vom 29. Februar 1968 ausdrücklich präzisiert, dass es sich dabei um eine im Rahmen des in Art. 27 DBA Einkommen/Vermögen vorgesehenen Verständigungsverfahrens getroffene Verständigung zwischen der schweizerischen und französischen Verwaltung handelt. Zum andern wurden die schweizerischen Behörden ihren eigenen Aussagen nach nicht über den Entscheid der französischen Verwaltung informiert.

C. Rechtliche Verbindlichkeit des Entscheids der französischen Steuerverwaltung

Abgesehen davon, dass es politisch unschön und nicht gerade die feine Art ist, eine Abmachung unter Verwaltungen einseitig aufzuheben, ohne die Gegenpartei auch nur zu informieren, insbesondere wenn es sich dabei um einen Nachbarstaat handelt, mit dem man

angeblich herzliche Beziehungen unterhält, geht es darum, zu untersuchen, inwiefern der Entscheid der *Direction générale des finances publiques françaises* rechtlich verbindlich ist. Es stellt sich mit anderen Worten die Frage, ob ein Staat das Recht hat, eine im Rahmen eines Verständigungsverfahrens getroffene Entscheidung einseitig zu beenden?

Vor der Beantwortung dieser Frage ist zu betonen, dass die im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffene Entscheidung bis zum heutigen Tag keineswegs einseitig aufgekündigt worden ist, da die schweizerischen Behörden nach eigenen Presseaussagen in keiner Weise formell über den Entscheid der französischen Steuerverwaltung informiert worden sind.

Auch wenn jedoch eine einseitige Aufkündigung der Abmachung von der französischen Steuerverwaltung an die schweizerischen Kollegen erfolgen sollte, so wäre zu betonen, dass die OECD in ihrem Kommentar zum OECD-Musterabkommen (Ziff. 54 zu Art. 25) klar präzisiert – obwohl diese Frage in der Rechtslehre umstritten ist –, dass „die Verständigung, welche allgemeine Schwierigkeiten der Auslegung und der Anwendung regeln, die Verwaltungen so lange binden als die zuständigen Behörden nicht übereinkommen, die Verständigung abzuändern oder aufzuheben." Folglich sind die französischen Steuerbehörden gemäss OECD nicht berechtigt, die Vereinbarung betreffend die « erhöhte Pauschale » zu beenden. Der Entscheid, diese Praxis fallen zu lassen, muss Gegenstand einer gemeinsamen Entscheidung der schweizerischen und französischen Steuerverwaltungen bilden.

Trotzdem ist diese Frage - wie ich nachfolgend aufzeigen werde (D) – insofern nicht wesentlich, als die strikte Anwendung von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen auch ohne Berücksichtigung des im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffenen Entscheides die nach dem Aufwand besteuerten Personen aus seinem Anwendungsbereich keineswegs ausschliesst. Im Gegensatz zur französischen Auffassung stellt die „erhöhte Pauschale" nämlich nicht ein Zugeständnis von Frankreich an die Schweiz, sondern von der Schweiz an Frankreich dar.

D. Der Inhalt von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen

Angesichts des Umstandes, dass die französischen Steuerbehörden die Praxis der „erhöhten Pauschale", die sich aus dem im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffenen Entscheid ergibt, nicht mehr anwenden wollen, gilt es den genauen Inhalt von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen zu untersuchen.

Es zeigt sich jedoch aus zwei Gründen klar, dass Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen nicht auf Personen abzielt, die in der Schweiz auf Aufwandbasis besteuert werden.

In erster Linie muss man sich auf den Text von Art. 4 Abs. 6 lit. b selbst beziehen, der eine Person aus dem Anwendungsbereich des Abkommens ausschliesst, wenn sie „in diesem Staat nur auf einer Pauschalbasis besteuert wird, die durch den Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten, über die sie auf dem Gebiet dieses Staates verfügt, bestimmt wird". Nun fällt eine Person, die auf einer Aufwandsbasis in der Schweiz gemäss Art. 14 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer DBG und gemäss Art. 6 des Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG) besteuert wird, aus drei Gründen nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 6 lit. b des DBA Einkommen/Vermögen.

1. Personen, die in der Schweiz auf einer Aufwandsbasis besteuert werden, bezahlen ihre Steuern, wie der Name dieser Form von Steuer anzeigt, nicht auf einem Betrag, der in Hinsicht auf den Mietwert seiner Wohnstätten bestimmt wird, sondern auf der Basis seiner Ausgaben und denjenigen seiner Familie. Die Artikel 14 DBG und 6 StGH sehen ausdrücklich vor, dass die auf dem Aufwand berechnete Steuer nicht tiefer sein darf als die Steuern, die auf Grund der üblichen Tariftabelle auf der Gesamtheit der folgenden Elemente berechnet werden:

a) das in der Schweiz gelegene Immobilienvermögen und die daraus resultierenden Einkünfte
b) die in der Schweiz gelegene Fahrnis und die daraus resultierenden Einkünfte
c) das in der Schweiz angelegte bewegliche Kapitalvermögen, einschliesslich der grundpfandgesicherten Forderungen und die daraus resultierenden Einkünfte
d) die in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnliche Rechte und die daraus resultierenden Einkünfte
e) Ruhegehälter, Renten und Pensionen schweizerischer Provenienz
f) Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht

Der rechnerischen Vergleich zwischen der Steuer auf Aufwandsbasis und der Steuer auf den in den Buchstaben a bis f erwähnten Elementen wird Kontrollrechnung genannt. Der Steuerpflichtige bezahlt den höheren der beiden Steuerbeträge. Einzig in seiner Verordnung vom 15. März 1993 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundesteuer, präzisiert der Bundesrat Folgendes:

„Die Steuer nach dem Aufwand wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode aufgelaufenen Lebenshaltungskosten der Steuerpflichtigen und der von ihnen unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen berechnet. Sie beruht mindestens auf:

a) dem Fünffachen des Mietzinses oder des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus für Steuerpflichtige, die einen eigenen Haushalt führen;
b) dem Doppelten des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung für die übrigen Steuerpflichtigen.

Ergibt sich nach Artikel 14 Absatz 3 DBG ein höherer Steuerbetrag, so geht dieser vor.“

Die Revision der Artikel 14 DBG und 6 StHG, so wie sie vom Parlament im Laufe des Jahres 2012 angenommen worden ist, übernimmt genau das gleiche System mit dem Vorbehalt, dass der Betrag des Aufwands für die Bemessung der direkten Bundessteuer nicht tiefer als CHF 400'000.- sein darf, dass der Mindestbetrag des Aufwands auf das Siebenfache des Mietwertes, wenn die steuerpflichtige Person Mieter oder Eigentümer einer Wohnstätte ist, oder auf das Dreifache des Preises des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung in den anderen Fällen festgesetzt ist und dass es den Kantonen vorbehalten ist, zu bestimmen, wie die Aufwandssteuer die Vermögenssteuer abdeckt. Die neuen Bestimmungen präzisieren ebenfalls, dass die Steuer „nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen

Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen bemessen wird".

Aus dem Vorstehenden resultiert folglich klar, dass die steuerpflichtige Person, die in der Schweiz nach Aufwand besteuert wird, nicht auf einer Pauschalbasis besteuert wird, die durch den Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten, über die er in der Schweiz verfügt, bestimmt ist. Die nach Aufwand besteuerte steuerpflichtige Person wird auf der Basis ihres Aufwands besteuert, und, wenn es sich aus der Kontrollrechnung ergibt, dass der Steuerbetrag, der nach den oben in den Buchstaben a bis f erwähnten Elementen bemessen wird, höher ist als der nach dem Aufwand bemessene, dann wird er auf der Basis dieser Elemente besteuert. Der Mietwert der gemieteten oder gekauften Wohnstätten spielt bei diesen Elementen keine Rolle. Die einzige Rolle, die er übernimmt, ist die Rolle eines Massstabs, der es erlaubt den Mindestbetrag des Aufwands zu bestimmen. Ausserdem ist kraft des neuen Gesetzes auch das Vermögen des Steuerzahlers zu berücksichtigen.

2. Art. 4 Abs. 6 lit. b bezieht sich auf „den Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten", über die die steuerpflichtige Person „verfügt". Nun ist der Betrag, der als Mindestbetrag zur Bemessung des Aufwands einer in der Schweiz nach Aufwand besteuerten Person dient, nicht nur der Mietwert einer erworbenen Wohnstätte, sondern auch der Mietzins einer gemieteten Wohnstätte. Die Bestimmung des DBA Einkommen/Vermögen zielt auf Eigentümer von Liegenschaften ab, während das Kriterium, das als Mindestbetrag des Aufwands für eine nach Aufwand besteuerte steuerpflichtige Person dient, sowohl den Mietzins für eine gemietete Wohnstätte als auch den Mietwert für eine gekaufte Wohnstätte einschliesst.

3. Wenn Frankreich – was völlig verfehlt wäre – darauf bestehen würde, dass allein die Tatsache, dass der Begriff des Mietwerts ein Rolle bei der Bestimmung des Mindestbetrags des Aufwands spielt, zur Folge habe, dass Art. 4 Abs. 6 lit. b auf die Aufwandsbesteuerung anwendbar sei, wäre darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung lediglich natürliche Personen aus dem Anwendungsbereich ausschliesst, die „ausschliesslich auf einer Pauschalgrundlage, die auf Grund des Mietwerts bestimmt wird", besteuert werden. Nun wird eine nach Aufwand besteuerte Person in der Schweiz aber – wie ich unter Ziffer 1 oben aufgezeigt habe – nicht nur auf der Basis ihres Aufwands, dessen Mindestbetrag durch den Mietwert einer gemieteten oder erworbenen Wohnstätte bestimmt wird, sondern ebenfalls auf der Basis aller oben in den Buchstaben a bis f erwähnten Elemente und nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes auf der Basis seines Vermögens besteuert.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass eine wörtliche und teleologische Auslegung von Art 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen in dreifacher Hinsicht aufzeigt, dass diese Bestimmung nicht auf in der Schweiz nach Aufwand besteuerte Personen abzielt. Die Tatsache, dass die französischen Steuerbehörden diese Bestimmung aufgrund einer Unkenntnis des schweizerischen Aufwandbesteuerungssystems falsch auslegen, ist nicht weiter erstaunlich, wenn man in Betracht zieht, dass sich die *Direction générale des finances publiques françaises* immer noch auf die oben erwähnte Ziffer 70 der Auslegungsregeln bezüglich des Anwendungsbereichs des DBA Einkommen/Vermögen stützt, die ihrerseits auf schweizerische Texte verweist, die in der Schweiz seit Jahrzehnten nicht mehr in Kraft sind und durch Art. 14 DBG und 6 StHG ersetzt worden sind.

Ferner wird diese juristische Analyse der Art. 4 Abs. 6 lit. b des DBA Einkommen/Vermögen durch eine historische Auslegung dieser Bestimmung bestätigt. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, sich in Erinnerung zu rufen, dass die französische Gesetzgebung seit Jahrzehnten vorsieht, dass die Personen, die ihr Steuerdomizil nicht in Frankreich haben, aber in Frankreich über eine oder mehrere Wohnstätten verfügen, einer Einkommensteuer unterworfen sind, und zwar auf einer Basis, die einem gewissen Vielfachen des tatsächlichen Mietwerts von dieser oder von diesen Wohnstätten entspricht, sofern die Einkünfte aus französischen Quellen der Betroffenen nicht höher als diese Basis sind. Tatsächlich findet sich diese Regel in Art. 164C Abs. 1 des *Code général des impôts français (CGI)*, der Folgendes vorsieht: „Personen, die ihr Steuerdomizil nicht in Frankreich haben, aber die hier über eine oder mehrere Wohnstätten unter was für einem Rechtstitel auch immer, direkt oder über einen Dritten, verfügen, unterliegen einer Einkommenssteuer auf einer Besteuerungsgrundlage, die dreimal dem tatsächlichen Mietwert von dieser oder diesen Wohnstätten entspricht, sofern nicht die Einkünfte der Betroffenen aus französischen Quellen höher als diese Besteuerungsgrundlage sind. Dann dient der Betrag dieser Einkünfte als Besteuerungsgrundlage.“ Es handelt sich in diesem Falle um eine Art Pauschalbesteuerung einer Person, die nicht in Frankreich ansässig ist, aber in Frankreich über eine Liegenschaft verfügt.

Nun hat das Schlussprotokoll (zu Art. 2 Abs. 4) des Abkommens vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, das durch das DBA Einkommen/Vermögen aus dem Jahr 1966 ersetzt wurde, wobei allerdings das System vollständig übernommen wurde, das Abkommen folgenden Bedingungen unterworfen:

a) Die Berechnungsgrundlage für die Pauschalsteuer kann weder einen Betrag, der fünfmal dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten, über den die steuerpflichtige Person im betreffenden Staat verfügt, entspricht, noch die Hälfte der weltweiten Einkünfte der betroffenen Person überschreiten;
b) Die Pauschalsteuer muss nach Massgabe des tatsächlichen Aufenthaltes bemessen werden und kann nicht in Betracht gezogen werden, ausser wenn dieser Aufenthalt ununterbrochen oder in aufeinanderfolgenden Zeitabschnitten mehr als 90 Tage dauert;
c) Der Staat, der die Pauschalsteuer erhebt, wird als Folge auf die Einkommensbesteuerung des Betroffenen unter einem anderen Rechtstitel verzichten.

In seiner Botschaft vom 18. Oktober 1966 in Bezug auf das DBA Einkommen/Vermögen (BBl 1966, S. 598) hält der Bundesrat fest, dass Frankreich über die im oben erwähnten Schlussprotokoll (zu Art. 2 Abs. 4) des Abkommens aus dem Jahr 1953 aufgestellten Bedingungen unzufrieden war. Deshalb hat die französische Delegation vorgeschlagen, die vorzitierten Beschränkungen entweder zu streichen oder auf jegliche Besteuerung aufgrund einer Zweitwohnung zu verzichten. Nachdem man sich für die letztere Lösung entschieden hatte, schrieb der Bundesrat, dass, um den Wünschen der französischen Delegation zu entsprechen, ausdrücklich präzisiert worden sei, dass nur die folgenden Personen als ansässig im Sinne des Abkommen betrachtet werden – und damit Anspruch auf die den Ansässigen vorbehaltenen Vorteile haben (z.B. Reduktion der Quellensteuer des anderen Staates):

- […]
- Die natürlichen Personen, die nur einer Pauschalsteuer unterliegen, die auf einer Basis berechnet wird, die einem Fünffachen des Mietwerts ihrer Wohnstätte entspricht“ (BBl 1966, S. 602)

Aus einer historischen Auslegung von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen folgt also klar, dass die Personen, auf die diese Bestimmung abzielt, keineswegs die in der Schweiz ansässigen und nach Aufwand besteuerten französischen Staatsangehörigen waren, von denen in der Botschaft des Bundesrates niemals die Rede war, sondern die in der Schweiz ansässigen Personen, die über eine Zweitwohnung in Frankreich verfügten, und in Frankreich auf der Basis der Mietwertes ihrer Wohnstätte pauschal besteuert wurden. Ich kann nicht genug betonen, dass es sich dabei um zwei Fälle handelt, die überhaupt nichts miteinander zu tun haben. Denn die Aufwandsteuer betrifft den Fall der unbegrenzten Besteuerung eines in der Schweiz ansässigen ausländischen Staatsangehörigen, während der in Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen anvisierte Fall die Besteuerung einer ausserhalb Frankreichs ansässigen Person betrifft, aufgrund der Tatsache, dass diese über Immobilienvermögen auf französischem Territorium verfügt.

E. Der Grund des Verständigungsverfahrens zwischen den schweizerischen und französischen Steuerbehörden betreffend die Auslegung von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen

Angesichts des – wie in Buchstabe D oben dargelegten - sehr klaren Inhalts von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen ist die Frage gerechtfertigt, warum die französischen Behörden die Meinung vertreten haben, dass diese Bestimmung auch die nach dem Aufwand besteuerten Personen betreffe.

Zwei Gründe können diese – absichtlich oder unabsichtlich - falsche Auslegung des fraglichen Artikels durch Frankreich erklären.

Wie sich aus der Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1955 in Bezug auf das DBA Einkommen/Vermögen ergibt, schlug die französische Botschaft zunächst vor, entweder die Beschränkungen des Schlussprotokolls (zu Art. 2 Abs. 4) des Abkommens vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu streichen oder auf jegliche Besteuerung auf Grund einer Zweitwohnung zu verzichten. Wie ich bereits oben aufgezeigt habe, hat sich die zweite Lösung durchgesetzt, obwohl Frankreich selbstverständlich die erste Lösung vorgezogen hätte. Die französische Falschauslegung kann daher auf eine Verstimmung Frankreichs zurückgeführt werden oder als „Retorsionsmassnahme“ Frankreichs gegen die Schweiz gesehen werden.

In zweiter Linie – und dieser Grund ist vielleicht wahrscheinlicher – könnte diese Falschauslegung auf eine terminologische Verwechslung zurückzuführen sein. Tatsächlich haben sowohl Art. 18 bis des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Steuer für die nationale Verteidigung als auch die Verordnung des eidgenössischen Finanz- und Zolldepartments vom 15. Oktober 1958 über die Erhebung einer Pauschalsteuer für die nationale Verteidigung den Ausdruck „Pauschalsteuer“ benutzt. Dies und die Tatsache, dass der erste Artikel der oben zitierten Verordnung vom 15. Oktober 1958

den Mindestbetrag der jährlichen Kosten entsprechend dem Lebensstandard der steuerpflichtigen Person auf das Fünffache des Betrags der Miete oder des Mietwertes der Wohnstätte ansetzte, lassen es als wahrscheinlich erscheinen, dass die mit der Auslegung des Abkommens beauftragten französischen Behörden aus Unkenntnis des schweizerischen Rechts dieses System in Analogie zur französische Form der Besteuerung interpretiert haben, die im Schlussprotokoll (zu Art. 2 Abs. 4) des Abkommens vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anvisiert worden war und die sich ebenfalls auf ein Fünffaches des Mietwertes der Wohnstätte und auf den Begriff der „Pauschalsteuer" bezogen hatte. Nun, wie ich oben aufgezeigt habe, zielt das französische System auf in der Schweiz ansässige Personen ab, die über eine Liegenschaft in Frankreich verfügen, was absolut nichts mit der Besteuerung nach Aufwand von in der Schweiz ansässigen Personen zu tun hat. Es ist zu betonen, dass die heutige schweizerische Gesetzgebung nicht mehr den Begriff „Pauschalsteuer", sondern denjenigen der „Aufwandssteuer" verwendet.

Wegen dieser ganz klar dem Sinn dieser Bestimmung widersprechenden französischen Falschauslegung von Art. 4 Abs. 6 lit b DBA Einkommen/Vermögen haben die schweizerischen Steuerbehörden die Einführung des Systems der „erhöhten Pauschalbesteuerung" akzeptiert. Indessen ist entscheidend, dass man sich bewusst ist, dass hier nicht ein Fall von Toleranz seitens der französischen Behörden vorliegt, sondern vielmehr seitens der schweizerischen Behörden. Tatsächlich ist die aus dem Verständigungsverfahren resultierende Abmachung – im Gegensatz zu dem, was die Generaldirektion der französischen öffentlichen Finanzen in der oben erwähnten Ziffer 70 BOFIP-Impôts schreibt und was die französische Regierung der Schweiz glaubhaft machen will – kein Zugeständnis von Frankreich an die Schweiz, sondern vielmehr ein Zugeständnis der Schweiz an Frankreich. Denn wenn man Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen streng und rechtmässig anwenden würde, könnten die nach Aufwand besteuerten Personen, wie ich bereits oben (D) aufgezeigt habe, von den Vorteilen des Abkommens profitieren, auch ohne die „erhöhte Pauschale" zu bezahlen, d.h. auch ohne dass die steuerbare Basis ihres Aufwands um 30% erhöht würde.

Folglich haben die französischen Steuerbehörden durch die unilaterale Aufhebung der Abmachung bewirkt, dass man zu der reinen und einfachen Anwendung von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen zurückkehren muss und folglich den in der Schweiz nach Aufwand besteuerten französischen Staatsangehörigen gestatten muss, von dem Abkommen auch ohne Bezahlung einer erhöhten Pauschale zu profitieren.

F. Einzunehmende Haltung der Schweizer Behörden

Frankreich hat zwei Möglichkeiten, die Lösung der „erhöhten Pauschale", die aus dem im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffenen Entscheid resultierte, in Frage zu stellen: Entweder trifft Frankreich eine neue Abmachung mit der Schweiz im Rahmen eines neuen Verständigungsverfahrens oder Frankreich verlangt von der Schweiz die Neuverhandlung des Inhalts des DBA Einkommen/Vermögen. In einem neuen Verständigungsverfahren sollten die schweizerischen Behörden eine sehr harte Position einnehmen und in jedem Fall verhindern, dass die neue Regelung über das System der „erhöhten Pauschale" hinausgeht, da es sich - wie ich oben aufgezeigt habe – hier um ein Zugeständnis der Schweiz handelt, insofern als eine in der Schweiz nach dem Aufwand besteuerte Person gestützt auf eine strikte Auslegung von Art. 4 Abs. 6 lit. b von dem Doppelbesteuerungsabkommen profitieren kann, gleichgültig

ob sie eine „erhöhte Pauschale“ bezahlt oder nicht. Ich beharre darauf, dass kraft der neuen Bestimmungen über die Aufwandsteuer die in den Genuss dieser Steuerform kommenden Steuerzahler, noch weniger von Art. 4 Abs. 6 lit. b betroffen sein werden, da sie auch eine Vermögenssteuer bezahlen müssen.

Die französischen Behörden können hingegen die aus dem Verständigungsverfahren resultierende Abmachung nicht einfach aufkündigen, ohne eine neue Abmachung auszuhandeln. Dazu kommt, dass diese Haltung, die Frankreich gegenwärtig einzunehmen scheint, für Frankreich die schlechteste Wahl ist. Denn wenn Frankreich die Lösung der „erhöhten Pauschale“ verweigert, ist die Bestimmung von Art. 4 Abs. 6 lit. b des Abkommens wörtlichen auszulegen, was zur Folge hat, dass die in der Schweiz nach dem Aufwand besteuerten französischen Staatsangehörigen in den Genuss des Abkommens kämen, auch ohne eine „erhöhte Pauschale“ zu bezahlen.

III. Die Neuverhandlung des Abkommens vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern (DBA Erbschaften)

A. Allgemeines

Wenn eine Person verstirbt und Vermögen oder Erben in einem anderen Land als in demjenigen ihres letzten Wohnsitzes aufweist, dann besteht das wesentliche Problem im internationalen Steuerrecht darin, das Land zu bestimmen, in dem die Erbschaft besteuert wird. Wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den verschiedenen betroffenen Staaten besteht, dann wendet jedes Land sein internes Recht an, ohne sich um die Vorgehensweise seines Nachbarstaates zu kümmern. Das Fehlen eines Abkommens kann deshalb zur Folge haben, dass die Erben kumulativ Erbschaftssteuern in mehreren Staaten bezahlen müssen. In der Praxis stellt sich jedoch dieses Problem nicht, falls die Staaten die beiden vom internationalen Steuerecht anerkannten fundamentalen Grundsätze anwenden, nämlich dass unbewegliches Vermögen am Belegenheitsort besteuert wird und dass alles andere Vermögen, d.h. im Wesentlichen alles bewegliche Vermögen, wie zum Beispiel Bankguthaben, allein im Staat des letzten Wohnsitzes der verstorbenen Person besteuert wird. Dabei ist es gleichgültig, wo die Erben ihren Wohnsitz haben und an welchem Ort sich das Vermögen befindet. Das interne Schweizer Recht anerkennt diese Grundsätze. Wenn zum Beispiel eine Person bei ihrem Ableben Wohnsitz in Belgien hat und ihr Sohn in der Schweiz lebt, dann ist - obwohl kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern besteht - die Erbschaftssteuer in Belgien zu bezahlen, ohne dass irgendeine Steuer in der Schweiz erhoben würde. Die gleiche Regel gilt umgekehrt, wenn eine Person bei ihrem Ableben in der Schweiz ansässig ist und ihr Erbe in Belgien lebt.

In ihrem Musterabkommen von 1983 verankerte die OECD diese beiden Prinzipien in den Artikeln 5 und 7.

Zur Information: Die Schweiz hat zehn Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer abgeschlossen, und zwar mit den folgenden Staaten: Deutschland, Österreich, Dänemark, USA, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Holland, Norwegen und Schweden.

B. Der Inhalt des Abkommens vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern

Die beiden wichtigsten im DBA enthaltenen Grundsätze lauten folgendermassen:

Erstens wird in Übereinstimmung mit dem Grundsatz des Art. 7 des OECD-Musterabkommens von 1983 die Gesamtheit des beweglichen Vermögens am Wohnsitz der verstorbenen Person besteuert, auch wenn die Erben in Frankreich leben. Wenn zum Beispiel eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz stirbt und sie über Bankguthaben in Frankreich und in der Schweiz verfügt, ihre Erben jedoch in Frankreich ansässig sind, dann wird die Gesamtheit der Aktiven in der Schweiz besteuert, und zwar zum Steuersatz des Kantons, in dem die verstorbene Person ihren Wohnsitz hatte.

Wenn zweitens eine in der Schweiz ansässige Person über unbewegliches Vermögen in Frankreich verfügt, müssen unabhängig vom Wohnsitz der Erben zwei Fälle unterschieden werden. Verfügte die verstorbene Person im eigenen Namen über das Immobilienvermögen, wird die Erbschaftssteuer von Frankreich zum französischen Steuersatz erhoben. Hält die verstorbene Person hingegen ihr unbewegliches Vermögen über eine Gesellschaft (generell „société civile immobilière (SCI)“ [Immobiliengesellschaft nach französischen Recht] genannt), geht das Abkommen davon aus, dass in diesem Fall die verstorbene Person nicht Eigentümerin von unbeweglichem Vermögen war, sondern von Aktien einer Gesellschaft, welche Eigentümerin des Immobilienvermögens ist, wobei diese Aktien natürlich nach der obgenannten Regel besteuert werden, d.h. in der Schweiz zum Steuersatz des Kantons, in dem der Verstorbene Wohnsitz hatte.

Um jegliche Verwirrung zu vermeiden, gilt es zu betonen, dass die Frage der Auslegung von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA Einkommen/Vermögen, die unter Punkt II oben behandelt worden ist, keinen Einfluss auf das DBA Erbschaften hat.

C. Inhalt und kritische Würdigung des Entwurfs des zwischen den französischen und schweizerischen Behörden ausgehandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern

Der Entwurf des zwischen den französischen und schweizerischen Behörden ausgehandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern (nachfolgend: Entwurf DBA Erbschaften), der in einem in der Zeitung Le Temps vom 10. August 2012 veröffentlichten Artikel von Alexis Favre der Öffentlichkeit vorgestellt wurde, enthält gegenüber dem DBA Erbschaften von 1953 vier neue Regeln.

1. Der Begriff des „Lebensmittelpunkts“ zur Bestimmung des Wohnsitzes einer Person

Um zu bestimmen, in welchem der beiden Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Person ansässig ist, enthält jedes Abkommen in einem der ersten Artikel eine Liste der anzuwendenden Kriterien. In der Regel ist das Kriterium des „Lebensmittelpunktes“ das primär anzuwendende Kriterium. Beide zurzeit zwischen der Schweiz und Frankreich geltenden Abkommen, d.h. das DBA Einkommen/Vermögen von 1966 und das DBA Erbschaften von 1953, bestimmen, dass zur Festlegung des Lebensmittelpunkts allein die persönlichen Beziehungen zu berücksichtigen sind. Um zu bestimmen, ob eine Person in Frankreich oder in der Schweiz ihren Wohnsitz hat, muss zum Beispiel der Ort in Betracht gezogen werden, wo die minderjährigen Kinder zur Schule gehen. Im Entwurf DBA Erbschaften ist hingegen vorgesehen, dass zur Bestimmung des Lebensmittelpunktes nicht nur die persönlichen

Beziehungen, sondern ebenso die wirtschaftlichen Beziehungen zu berücksichtigen seien. Dies bedeutet mit anderen Worten, dass bestimmt werden muss, ob sich das Vermögen der betroffenen Personen im Wesentlichen in Frankreich oder in der Schweiz befindet. Ein Individuum, das über bedeutendes Immobilienportfolio in Frankreich verfügt, könnte als in Frankreich ansässig betrachtet werden, wenn es über kein gleichwertiges oder grösseres bewegliches oder unbewegliches Vermögen in der Schweiz verfügt.

Ich bin persönlich kein Befürworter des Einbezuges von wirtschaftlichen Beziehungen zur Bestimmung des Wohnsitzes einer Person. Denn eine Person, die mit ihrer Familie in einem Staat lebt, in dem er den grössten Teil seine Zeit verbringt, ist meiner Meinung nach klar in diesem ansässig, und es spielt keine Rolle, dass sie Eigentümerin von Immobilienvermögen oder Aktien einer Gesellschaft in einem anderen Staat ist. Im Übrigen bestraft das Festhalten an diesem Kriterium in Wirklichkeit den Staat, den eine wohlhabende Person verlässt, da er nicht nur auf das Geld verzichtet, das diese Person ausgegeben hätte, wenn sie im Staat, den sie verlassen hat, geblieben wäre, sondern auch auf ihr Geld als Investorin. Durch die Einführung dieses Kriteriums zwingt Frankreich die Personen, die das Land verlassen, ihre französischen Investitionen zu verkaufen. Mit anderen Worten verliert Frankreich ihre wohlhabenden Personen nicht nur als Verbraucher, sondern auch als Investoren.

Hält jedoch Frankreich an dieser Änderung fest, so bin ich der Meinung, dass die Schweiz nicht über starke Argumente verfügt, mit denen sie der französischen Position entgegentreten könnte, da die OECD sowie ihre Musterabkommen für Erbschafts-, Einkommens- und Vermögenssteuern vorsehen, dass zur Bestimmung des Lebensmittelpunktes sowohl die persönlichen als auch die wirtschaftlichen Beziehungen zu berücksichtigen sind.

2. Besteuerungsort von Immobilien

Wie oben unter Buchstaben B erwähnt, sieht das DBA Erbschaften von 1953 vor, dass der Besteuerungsstaat durch den Ort bestimmt wird, wo sich das Immobilienvermögen befindet, wenn dieses vom Erblasser in eigenem Namen gehalten wurde. Hingegen ist der Ort des Wohnsitzes der verstorbenen Person massgebend, wenn das unbewegliche Vermögen über eine SCI gehalten wurde.

Art. 5 des Entwurfs DBA Erbschaften setzt dieser Unterscheidung ein Ende und sieht vor, dass das Immobilienvermögen im Staat besteuert wird, wo dieses gelegen ist, gleichgültig, ob das Immobilienvermögen von der verstorbenen Person in eigenem Namen gehalten wurde oder über eine SCI.

Angesichts der unterschiedlichen Steuersätze Frankreichs und der Schweizer Kantone versteht es sich von selbst, dass diese neue Regelung alle Personen - unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit - die in der Schweiz Wohnsitz haben und Eigentümer von Immobilienvermögen in Frankreich sind, finanziell schwer bestraft. Denn unter geltendem Recht genügt es, dass eine im Kanton Wallis ansässige Person ihr Haus in der Provence über eine SCI hält, damit ihr Sohn es erbt, ohne im Wallis Steuern bezahlen zu müssen, da im Wallis keine Steuern für direkte Nachkommen des Erblassers erhoben werden. Wird aber die neue Regelung eingeführt, unterliegt das Haus einer Erbschaftsteuer in Frankreich, und zwar zu einem Höchstsatz von 45%. Ich bin jedoch der Meinung, dass ein Einsatz für die Beibehaltung dieser etwas künstlichen

Unterscheidung nicht zielführend wäre, hat doch im gegenwärtigen internationalen Steuerumfeld einen schweren Stand, wer die Meinung vertritt, dass die Regeln auf dem Gebiet der Besteuerung nur aufgrund einer zwischen das unbewegliche Vermögen und den wirtschaftlichen Eigentümer geschalteten Struktur, wie einer SCI, wesentlich verschieden sein müssten. Im Übrigen trifft die OECD diese Unterscheidung im Musterabkommen nicht.

3. Anwendungsbeschränkung des Abkommens

Art. 10 des Entwurfs DBA Erbschaften sieht Folgendes vor:

„Der Vorteil einer vollständigen oder teilweisen Steuerbefreiung aufgrund der Anwendung des vorliegenden Abkommens wird nicht gewährt, wenn das Hauptziel des Erblassers, seines Erben oder seines Vermächtnisnehmers darin bestand, eine vorteilhaftere Steuerposition zu erhalten und wenn die Gewährung dieses Vorteils unter diesen Umständen im Widerspruch zum Gegenstand und Zweck der betroffenen Bestimmungen stünde."

Es versteht sich von selbst, dass der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen bekämpft werden muss. Übrigens hat der Bundesrat schon am 14. Dezember 1962 den Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes gefasst. Eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme liegt demgemäss insbesondere vor, wenn eine Person ein Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nimmt, obwohl sie in Wirklichkeit nicht im fraglichen Staat ansässig ist oder wenn sie sich auf Strukturen stützt, wie zum Beispiel das Treuhandverhältnis, um das Abkommen in Anspruch zu nehmen.

Art. 10 geht jedoch viel weiter als die Bekämpfung der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Abkommen. Gemäss dieser Bestimmung muss man sich in das Denken des Erblassers oder des Erben hineinversetzen, um zu bestimmen, ob ihre Übersiedlung in die Schweiz aus Steuergründen erfolgte. Wenn dies der Fall ist, d.h. auch wenn die fragliche Person gemäss den Kriterien des Abkommens einen wirklichen Wohnsitz in der Schweiz hat, aber die mit der Umsetzung des Abkommens beauftragten Behörden der Meinung sind, dass die Wohnsitznahme aus Steuergründen erfolgt sei, wäre die Regelung des Abkommens nicht mehr aus diese Person anwendbar. Art. 10 ist in Wirklichkeit die juristische Übersetzung des Willens der französischen Regierung, die wohlhabenden Personen, die Frankreich aus Steuergründen verlassen haben, zu besteuern. Die Schweiz muss Art. 10 ablehnen und die von ihr seit Jahrzehnten angewandten bewährten Regelungen anwenden, die den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen verhindern sollen.

4. Besteuerung in Frankreich von beweglichem und unbeweglichem Vermögen, das sich in Frankreich befindet und Besteuerung in Frankreich der ganzen Erbschaft, falls der Erbe in Frankreich Wohnsitz hat

Wie unter Buchstaben A oben aufgezeigt, wird das internationale Steuerrecht vom Grundsatz beherrscht, dass im Todesfall die Gesamtheit der Erbschaft am Ort des Wohnsitzes des Erblassers besteuert wird, wobei es gleichgültig ist, wo sich der Ort des Wohnsitzes des Erben befindet, allerdings unter dem Vorbehalt, dass das unbewegliche Vermögen am Ort, wo es sich befindet, besteuert wird. Staaten, die die Souveränität ihrer Nachbarn respektieren, wie z. B. die Schweiz oder Belgien, verankern diese Grundsätze der Besteuerung in ihrem internen Recht.

Nun hat Frankreich in seinem internen Recht, und zwar in Art. 750 ter *Code général des impôts* eine Regelung eingeführt, die gegen die oben erwähnten Grundsätze verstösst, sieht diese Bestimmung doch vor, dass im Falle einer Schenkung oder Erbschaft, die Handänderungssteuern in Frankreich geschuldet sind, und zwar einerseits auf dem beweglichen und unbeweglichem Vermögen, das sich in Frankreich befindet, gleichgültig, wo sich der Wohnsitz des Schenkers oder Beschenkten sowie des Erblassers oder Erben befindet, und andererseits auf der Gesamtheit des beweglichen und unbeweglichen Vermögens, das sich in Frankreich oder ausserhalb Frankreichs befindet, wenn der Erbe oder der Beschenkte in Frankreich Wohnsitz hat und während wenigstens sechs Jahren im Laufe der 10 Jahre vor dem Jahr, in dem er das Vermögen erhält, in Frankreich ansässig war.

Solange das DBA Erbschaften aus dem Jahr 1953 in Kraft bleibt, hat diese Bestimmung des internen französischen Rechts keine Auswirkung auf den Nachlass von Personen, die zum Todeszeitpunkt in der Schweiz ansässig sind und die Fahrnis oder Erben in Frankreich haben. Denn angesichts der Tatsache, dass das internationale Recht Vorrang vor dem internen hat und dass aufgrund des DBA Erbschaften die Gesamtheit des beweglichen Vermögens ausschliesslich am Wohnsitz des Erblassers besteuert wird, ist die Erbschaftssteuer - wenn eine Person zum Todeszeitpunkt in der Schweiz ansässig ist und bewegliches Vermögen oder Erben in Frankreich hat - ausschliesslich in der Schweiz geschuldet, und zwar zum Steuersatz des Kantons, in dem der Erblasser Wohnsitz hatte.

Völlig unerwartet akzeptierten die schweizerischen Unterhändler bei der Verhandlung über den Entwurf DBA Erbschaften einen Verzicht auf die Grundsätze des DBA Erbschaften von 1953 und fügten den Inhalt des internen französischen Rechts in das Abkommen selbst ein, und zwar in Art. 11 Ziffer 1 lit. b und c, die wie folgt lauten:

„b Ungeachtet aller anderen Bestimmungen des vorliegenden Abkommens besteuert Frankreich, wenn der Erblasser zum Todeszeitpunkt in der Schweiz ansässig war, die Gesamtheit des materiellen beweglichen und unbeweglichen Vermögens, das sich in Frankreich befindet, und erlaubt auf dieser Steuer die Anrechnung eines Betrags, welcher der in der Schweiz bezahlten Steuer für das Vermögen entspricht, das anlässlich des gleichen Ereignisses nur in der Schweiz steuerbar oder nicht steuerbar ist.

c Ungeachtet aller anderen Bestimmungen des vorliegenden Abkommens, besteuert Frankreich, wenn der Erbe oder der Vermächtnisnehmer zum Todeszeitpunkt des

Erblassers in Frankreich Wohnsitz hat und während mindestens sechs Jahren im Laufe der 10 Jahre vor dem Jahr, in dem er das Vermögen erhält, in Frankreich ansässig war, alles Vermögen, das von dieser Person erhalten wird, und in Übereinstimmung mit den französischen Gesetzesbestimmung betreffend die Anrechnung von ausländischen Steuern rechnet Frankreich auf der gemäss den französischen Gesetzen bemessenen Steuer die in der Schweiz bezahlten Steuern auf allem Vermögen an, ausser auf jenem, das gemäss den Bestimmungen von Art. 5, 6 und 7 in Frankreich steuerbar ist."

Diese Bestimmung, die den eigentlichen Streitgegenstand dieses neuen Abkommens bildet und die unbedingt aus dem Entwurf des vom Bundesrat zu unterzeichnenden Abkommens entfernt werden muss, ist aus folgenden Gründen unzulässig. Zunächst ist diese Bestimmung, die eine Übernahme des internen französischen Rechts darstellt, gewissermassen eine informelle Bestätigung der Verletzung der Steuerhoheit der Nachbarstaaten durch Frankreich. Denn das einzige Mittel, um die Steuerhoheit jeden Staates zu respektieren, besteht in der Anwendung der beiden unter dem Buchstaben A oben erwähnten Grundsätze. Durch die Einführung von Regelungen wie derjenigen des Art. 750 ter *Code général des impôts* hat Frankreich einen Steuerimperialismus an den Tag gelegt, dem die Schweiz keinesfalls Hand bieten darf. Zweitens sind die Grundsätze der Besteuerung der Erbschaft am Ort des Wohnsitzes des Erblassers mit der Ausnahme des Immobilienvermögens, von der OECD in ihrem Musterabkommen von 1983 verankert worden. Das Geschehen der letzten Jahre hat gezeigt, dass sich die Schweiz insbesondere im internationalen Kontext nicht oder nicht mehr den Anforderungen der OECD entgegenstellt, auch wenn sie, was meistens der Fall ist, für die Schweiz nicht vorteilhaft sind. Nun ist es unverständlich, dass die Unterhändler, obwohl sie sich einmal auf die von der OECD verankerten Grundsätze hätten stützen können, um die für die Schweiz vorteilhafte Regelung im DBA Erbschaften von 1953 zu verteidigen, diese Gelegenheit nicht nutzten und im gegenteiligen Sinne handelten. Schliesslich wurde vereinzelt die Meinung vertreten, ohne die Aushandlung dieses Entwurfes durch die Schweiz oder wenn die diese Regelung von Art. 11 nicht akzeptieren würde, Frankreich das DBA CDI von 1953 aufkündigen wird, was zur Folge hätte, dass die Erbschaft einer in der Schweiz ansässigen Person mit Erben in Frankreich in Frankreich besteuert würde, und zwar zu einem französischen Steuersatz, ohne dass die französischen Behörden den Abzug von bereits in der Schweiz bezahlten Steuern anerkennen würden. Dies ist insofern korrekt, als jede Partei die Möglichkeit hat, das DBA von 1953 am 30. Juni auf den 31. Dezember jedes Jahres zu kündigen. Es empfiehlt sich jedoch für die Schweiz, ihre Ehre zu retten und diesen Entwurf des Abkommens ungeachtet der dargestellten Folgen nicht zu unterzeichnen und sich damit nicht dem französischen Steuerjoch zu unterwerfen, welches in Wirklichkeit eine Art Erpressung darstellt. Lautet doch die Botschaft, welche die französischen Behörden an die Schweiz richten, folgendermassen: Entweder akzeptiert Ihr unser in Art. 750 ter des *Code général des impôts* festgelegtes imperialistisches System und Ihr schliesst ein Abkommen ab, das Bestimmungen, wie die von Art. 11 Ziff. 1 lit. b und c des Entwurfs DBA Erbschaften enthält, welche es den betroffenen Personen erlaubt, von den französischen Steuern die in der Schweiz bezahlten Steuern abzuziehen oder Ihr stellt Euch unserem Ansinnen entgegen und bestraft in diesem Fall die Steuerzahler, welche die Erbschaftsteuern doppelt zahlen müssten. Diese Erpressung ist unzulässig und die Schweiz sollte sich dieser Mechanik verweigern, da diese ein Präjudiz mit Wiederholungsrisiko schafft.

Abschliessend ist folgendes festzuhalten: Aufgrund des Obgenannten ist es primär unerlässlich, dass der vom Bundesrat neu zu verhandelnde und zu unterzeichnende

Abkommensentwurf weder die unter den Buchstaben C und D vorgebrachten und kritisierte Regelungen von Art. 10 noch diejenigen von Art. 11 des Entwurfs DBA Erbschaften beinhaltet. Insbesondere die Regelungen von Art. 11 Abs. 1 lit. b und c sind schlicht und einfach zu streichen, während an den Grundsätzen in dem DBA Erbschaften von 1953 festzuhalten ist. Frankreich wird möglicherweise vorschlagen, dass der Fall, in dem der Erbe oder sogar der Erblasser schweizerischer Nationalität ist, aus dem Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausgeschlossen wird. Diese Vorgehensweise entspricht nicht oder nicht mehr den Anforderungen des geltenden internationalen Steuerrechts, welches auf das Kriterium des Wohnsitzes abstützt und nicht auf dasjenige der Staatsangehörigkeit. Ferner sind die auf dem Spiel stehenden wirtschaftlichen Interessen zu beachten, die darin bestehen, dass sich mehr als 155'000 Franzosen in der Schweiz aufhalten, die Vermögen oder Erben in Frankreich haben dürften, und dass es mehr als 170'000 Schweizer in Frankreich gibt, die Erben von in der Schweiz ansässigen Personen sein könnten. Ich erinnere auch daran, dass die Steuersätze der beiden Länder sehr unterschiedlich sind. Zum Beispiel gibt es im Kanton Genf keine Erbschaftssteuern für direkte Nachkommen des Erblassers (6 %, wenn der Erblasser nach dem Aufwand besteuert wurde), während im gleichen Fall der Spitzensteuersatz in Frankreich 45% beträgt. Abgesehen davon sind die oben erwähnten Abänderungsvorschläge insofern vernünftig, als sie den von der OECD empfohlenen Grundsätzen entsprechen. Schliesslich ist zu erwähnen, dass Frankreich die Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Ländern, wie zum Beispiel mit Belgien, nicht in diesem Sinne neu verhandelt hat.

Pully, 23. Januar 2013

Philippe KENEL

Kontakt: Tel. : 021 / 721 04 40 (Büro)
Mobil: 079 / 250 63 34
Email: pkenel@pplex.ch