
IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen/
Prof. Dr. Georg Kofler/
Prof. Dr. Madeleine Simonek

**Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren
aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht**

Dr. iur. Ralf Imstepf/
lic. iur. Moritz Seiler

**Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast
in Steuerverfahren der ESTV**

«Alles, was Sie nicht sagen, kann gegen Sie verwendet werden»

Dr. iur. Alberto Lissi/
lic. iur. Annelies Gerber

Der Leistungsempfänger bei der Verrechnungssteuer

Ein Beitrag zur Diskussion um Direktbegünstigungstheorie und Dreieckstheorie

MLaw Clara Bodemann

**Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer
in den Jahren 2018/2019**

Dr. iur. Henk Fenners/
lic. iur. Heinz Baumgartner/
lic. iur. Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2019/3

2019/3

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Website: www.iff.unisg.ch

E-Shop: www.iff-info.ch

Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unisg.ch;

Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

Redaktion

Leitung: Dr. iur. Markus Weidmann (weidmann@wblaw.ch;

Telefon: +41 (0)44 245 25 25)

Stellvertretende Leitung: Dr. iur. Stefan Fuchs (stefan.fuchs@unisg.ch;

Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

Unternehmensteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker

Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)

Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner

Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und

Prof. Dr. Peter Hongler

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterheld, LL.M.

Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an weidmann@wblaw.ch

Lektorat

Dr. iur. Philipp Juchli

Dr. iur. Marcel Würmli

Korrektorat

René Sieber

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonne-

mente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte:

CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwert-

steuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am

Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2019/3

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen/ Prof. Dr. Georg Kofler/ Prof. Dr. Madeleine Simonek	Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht	202
Dr. iur. Ralf Imstepf/ lic. iur. Moritz Seiler	Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV «Alles, was Sie nicht sagen, kann gegen Sie verwendet werden»	227
	Praxis-Forum	
Dr. iur. Alberto Lissi/ lic. iur. Annelies Gerber	Der Leistungsempfänger bei der Verrechnungssteuer Ein Beitrag zur Diskussion um Direktbegünstigungstheorie und Dreieckstheorie	248
	Aus der Rechtsprechung	
MLaw Clara Bodemann	Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer in den Jahren 2018/2019	264
	Gesetzgebungs-Agenda	
Dr. iur. Henk Fenners/ lic. iur. Heinz Baumgartner/ lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2019/3	275

Sehr geehrte Leserschaft

Panta rhei – Wir verabschieden Herrn Dr. Peter Brülisauer als Mitglied der Redaktion und freuen uns auf Herrn Prof. Dr. Peter Hongler. Herr Prof. Dr. Hongler wurde als Nachfolger von Herrn Prof. Dr. Robert Waldburger per 1. August 2019 an die Universität St.Gallen berufen.

Prof. Dr. Peter Hongler war in den letzten Jahren Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität Zürich und dort auch Studiengangleiter der LL.M.- und CAS-Programme «International Tax Law UZH». Darüber hinaus war er Post-Doc Research Fellow am IBFD in Amsterdam. Seit mehreren Jahren ist er beratend tätig für Walder Wyss Rechtsanwälte. Sein Forschungsschwerpunkt liegt im internationalen Steuerrecht, wobei ihn insbesondere die normativen Grund-

lagen des internationalen Steuerrechts interessieren.

Herr Prof. Dr. Hongler hat sich bereit erklärt, im Redaktionsteam zusammen mit Herrn Prof. Dr. iur. Pascal Hinny den Bereich internationales Steuerrecht mitzubetreuen.

Wir danken Herrn Dr. Brülisauer für sein Engagement und heissen Herrn Prof. Dr. Hongler herzlich willkommen.

Freundliche Grüsse
Dr. Markus Weidmann

Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen/Prof. Dr. Georg Kofler/Prof. Dr. Madeleine Simonek*



Klaus-Dieter Drüen, Prof. Dr., Rechtsanwalt, Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München



Georg Kofler, Prof. Dr., LL.M., Professor am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik sowie am LIT Digital Transformation and Law Lab an der Johannes Kepler Universität Linz



Madeleine Simonek, Prof. Dr., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, ordentliche Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, Konsultantin bei Schellenberg Wittmer AG, Zürich

Generelle Verständigungsvereinbarungen iSv Art. 25 Abs. 3 OECD-MA dienen dazu, Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu klären. Sie gelten als völkerrechtliche Verträge, die – aus völkerrechtlicher Sicht – für die Vertragsparteien bindend sind. Davon zu unterscheiden ist indessen die Frage, ob und für wen generelle Verständigungsvereinbarungen aus innerstaatlicher Sicht Bindungswirkungen entfalten können. In Deutschland binden generelle Verständigungsvereinbarungen bzw. Konsultationsvereinbarungen nach herrschender Meinung nur die vertragsschliessenden Staaten bzw. deren Behörden; den Gerichten steht hingegen eine vollumfängliche Prüfungscompetenz zu. In Österreich hängt eine allgemeine Bindungswirkung von generellen Verständigungsvereinbarungen entscheidend davon ab, ob

diese ordnungsgemäss im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurden. In der Schweiz ist eine allgemeine Bindungswirkung, die auch für das Bundesgericht gilt, für abkommenskonform abgeschlossene Verständigungsvereinbarungen nahezu unbestritten. Bei Verständigungsvereinbarungen, die den Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens sprengen, sind sich Lehre und Praxis hingegen uneinig.

Les accords généraux résultant de procédures amiables au sens de l'art. 25 al. 3 du Modèle de Convention OCDE servent à clarifier des difficultés ou des doutes dans l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Ils sont considérés comme des traités de droit international qui, du point de vue du droit international public, lient les parties contractantes. Il faut toutefois distinguer la question de savoir si et pour qui les accords généraux résultant de procédures amiables peuvent produire des effets contraignants du point de vue du droit interne. En Allemagne, l'opinion dominante soutient que les accords généraux résultant de procédures amiables ou les accords de consultation ne lient que les États contractants respectivement leurs autorités ; les tribunaux, en revanche, ont le plein pouvoir de contrôle. En Autriche, l'effet contraignant d'accords généraux résultant de procédures amiables dépend de

* Der Beitrag ist im Rahmen des D-A-CH Steuerausschusses entstanden, in welchem Experten und Expertinnen der Bundessteuerberaterkammer Berlin, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, und der Expert-Suisse, Schweiz, international-steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandeln. Die Autoren und die Autorin danken Herrn Luca Belloni, BLaw, Assistent am Lehrstuhl Simonek an der Universität Zürich, für die tatkräftige Unterstützung und die Korrekturarbeiten.

Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV

«Alles, was Sie nicht sagen, kann gegen Sie verwendet werden»

Dr. iur. Ralf Imstepf/lic. iur. Moritz Seiler*



Ralf Imstepf, Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Leiter Rechtsabteilung MWST, ESTV, Bern



Moritz Seiler, lic. iur., MSc (Oxon), Rechtsanwalt, Gerichtsschreiber, Bundesgericht, Lausanne

In der alltäglichen Interaktion zwischen dem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden wird oft diskutiert, wer die objektive Beweislast für eine relevante Tatsache trage. Bezogen auf die Steuerverfahren kommen die Autoren des vorliegenden Beitrags zum Schluss, dass hierfür eigentlich nur selten wirklich Veranlassung besteht. Die Frage nach der objektiven Beweislast ist der umfassenden Sachverhaltsabklärung durch die ESTV nachgelagert und entbindet diese nicht davon, den rechtserheblichen Sachverhalt zu erstellen. Die Steuerpflichtigen haben im Rahmen der rechtlichen Vorgaben bei der Sachverhaltserstellung mitzuwirken. Tun sie dies nicht, kann die Steuerbehörde daraus unter Umständen Schlüsse auf die rechtserheblichen Tatsachen ziehen. In der Praxis der ESTV bilden Schlüsse aus Indizien, wie der mangelhaften Mitwirkung im Rahmen der Beweiswürdigung, einen wichtigen Teil der Sachverhaltsfeststellung. Regelmässig bleibt deshalb mangels Beweislosigkeit kein Raum für die Anwendung von Beweislastregeln. Bleibt eine Tatsache dennoch ausnahmsweise unbewiesen, regelt die Normentheorie (Art. 8 ZGB per analogiam), wer die objektive Beweislast zu tragen hat. Entgegen einer prominent vertretenen Ansicht in der Literatur hat die Qualität der Mitwirkung des Steuerpflichtigen keinen Einfluss auf die Beweislastverteilung.

Dans l'interaction quotidienne entre le contribuable et l'administration fiscale, il est souvent question de savoir qui supporte la charge objective de la preuve d'un fait pertinent. En ce qui concerne les procédures fiscales, les auteurs de cet article concluent qu'il y a rarement une raison de se poser cette question. La problématique de la charge objective de la preuve est secondaire par rapport à la clarification complète des faits par l'AFC et ne dispense pas celle-ci de l'obligation d'établir les faits légalement pertinents. Les contribuables doivent coopérer au cours de l'établissement des faits dans le cadre des prescriptions légales. S'ils ne le font pas, l'administration fiscale peut en certaines circonstances en tirer des conclusions quant aux faits pertinents. Dans la pratique de l'AFC, les conclusions tirées d'indices tels qu'une coopération insuffisante dans l'appréciation des preuves, constituent un élément important dans l'établissement des faits. Par conséquent il n'y a régulièrement, faute d'absence de preuves, pas de place pour l'application des règles relatives à la charge de la preuve. Si un fait reste néanmoins exceptionnellement non prouvé, la théorie des normes (art. 8 CC per analogiam) détermine qui doit supporter la charge objective de la preuve. Contrairement à une opinion éminemment répandue dans la doctrine, la qualité de la participation du contribuable n'a aucune influence sur la répartition de la charge de la preuve.

* Die Verfasser geben in diesem Beitrag ausschliesslich ihre persönliche Meinung wieder.

Der Leistungsempfänger bei der Verrechnungssteuer

Ein Beitrag zur Diskussion um Direktbegünstigungstheorie und Dreieckstheorie

Dr. iur. Alberto Lissi/lic. iur. Annelies Gerber



*Alberto Lissi, Dr. iur.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Partner bei Tax
Partner AG, Zürich*



*Annelies Gerber, lic. iur.,
dipl. Steuerexpertin, Senior
Advisor bei Tax Partner AG,
Zürich*

Die Autoren diskutieren die Praxisentwicklungen bei der Anwendung der Direktbegünstigungstheorie und der Dreieckstheorie zwecks Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer. Sie plädieren für eine konsequente Abkehr von der Direktbegünstigungstheorie.

Les auteurs discutent des développements pratiques relatifs à l'application de la théorie du bénéficiaire direct et de la théorie du triangle pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé. Ils prônent de s'écarter de manière conséquente de la théorie du bénéficiaire direct.

Inhalt

1	Einleitung	249	3.4	Systematische Aspekte	256
1.1	Bedeutung der Thematik	249	3.4.1	Systematische Aspekte mit Bezug auf das Zivilrecht	256
1.2	Übersicht	249	3.4.2	Systematische Aspekte innerhalb des VStG	256
2	Ausgangslage	249	3.4.3	Fehlende Relevanz des StG	257
2.1	Praxis der ESTV	249	3.5	Teleologische Aspekte	257
2.2	Lehre	252	3.6	Verfassungskonforme Auslegung	258
2.3	Rechtsprechung	254	3.7	Ergebnis	258
3	Zum Begriff des Leistungsempfängers	255	4	Leistungsempfänger in den definierten Fallkonstellationen	258
3.1	Allgemeines	255	4.1	Allgemeines	258
3.2	Grammatikalische Aspekte	255	4.2	Fallkonstellation 1: Sanierung	258
3.3	Historische Aspekte	256	4.3	Fallkonstellation 2: Schenkung	258
			4.4	Fallkonstellation 3: Wegzug	259

Aus der Rechtsprechung

Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer in den Jahren 2018/2019

MLaw Clara Bodemann



Clara Bodemann,
MLaw Universität Zürich,
Dipl. Steuerexpertin,
Loyens & Loeff, Zürich

Inhalt

1	BGer vom 21.8.2018 (ausgenommene Heilbehandlungen)	264	3	BGer vom 8.5.2019 (Vergütungsverfahren und Zuordnung der Leistung)	270
1.1	Sachverhalt	264	3.1	Sachverhalt	270
1.2	Aus den Erwägungen	265	3.2	Aus den Erwägungen	270
1.3	Bemerkungen	265	3.3	Bemerkungen	271
2	BGer vom 6.2.2019 (Leistungsverhältnis und Nicht-Entgelt)	266		Literatur	273
2.1	Sachverhalt	266		Rechtsquellen	274
2.2	Aus den Erwägungen	267		Materialien	274
2.3	Bemerkungen	268		Praxisanweisungen	274

1 BGer vom 21.8.2018¹ (ausgenommene Heilbehandlungen)

1.1 Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin verfügt seit dem Jahr 2012 über das interkantonale Diplom als Osteopathin von der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Gesundheitsdirektoren (nachfolgend GDK). Im Jahr 2013 bewilligte die Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich die Führung eines Titels der Komplementärmedizin bei Ausübung einer selbständigen Tätigkeit. Zur Abklärung ihrer Steuerpflicht reichte die Beschwerdeführerin der ESTV

den Fragebogen betreffend die Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht ein. Die ESTV registrierte die Beschwerdeführerin für die Mehrwertsteuer mit Wirkung per 1.1.2014 und bestätigte diese Eintragung auf Verlangen mittels Verfügung. In ihrer hiergegen erhobenen Einsprache machte die Beschwerdeführerin geltend, dass sie als Leistungserbringerin einer ausgenommenen Heilbehandlung iSv Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG iVm Art. 34 f. MWSTV zu qualifizieren sei. Die ESTV wies die Einsprache ab mit dem Argument, dass die Tätigkeit als Osteopathin im Kanton Zürich grundsätzlich bewilligungsfrei möglich sei und die Bewilligung der GDK sei lediglich zur Führung des Titels als Osteopathin berechtigte (Titelführungsbewilligung). Das Bundesverwal-

¹ BGer 21.8.2018, 2C_476/2017.

Gesetzgebungs-Agenda 2019/3

Dr. iur. Henk Fenners*/lic. iur. Heinz Baumgartner**/lic. iur. Pascal Duss***

Inhalt

1 Bund	276	2.6 Freiburg	282
1.1 Steuervorlage 17/STAF	276	2.7 Genf	283
1.1.1 Abstimmung über BG/Inkrafttreten	276	2.7.1 Steuerliche Massnahmen	283
1.1.2 Vernehmlassung zu STAF-Verordnungen	276	2.7.2 Weitere nicht-steuerliche Massnahmen	283
1.2 Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches	276	2.8 Graubünden	284
1.3 Eidg. Volksinitiative zur Abschaffung der Heiratsstrafe	277	2.9 Jura	285
1.4 Eidg. Volksinitiative «Löhne entlasten, Kapital gerecht besteuern»	277	2.10 Luzern	285
1.5 Berechnung des Beteiligungsabzugs bei Too-big-to-fail-Instrumenten	277	2.11 Neuenburg	286
1.6 Steuerliche Behandlung von finanziellen Sanktionen und Bestechungsgeldern an Private	277	2.12 Nidwalden	286
1.7 Kinderdrittbetreuungskosten/Kinderabzug	278	2.13 Obwalden	287
1.8 Aktienrechtsrevision	278	2.14 Schaffhausen	287
1.9 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung	279	2.15 Schwyz	288
1.10 Änderung der Berufskostenverordnung (Erhöhung der Pauschale für die Nutzung von Geschäftsfahrzeugen)	279	2.15.1 Umsetzung STAF	288
1.11 Elektronische Verfahren im Steuerbereich	280	2.15.2 Nachführung von Bundesrecht	288
1.12 In der Sommersession 2019 behandelte Motionen und Initiativen	280	2.16 Solothurn	289
2 Kantone	280	2.17 St.Gallen	290
2.1 Aargau	280	2.18 Thurgau	290
2.2 Appenzell Ausserrhoden	281	2.19 Uri	291
2.3 Basel-Landschaft	281	2.19.1 Teilrevision des Steuergesetzes 2019 (Umsetzung STAF)	291
2.4 Basel-Stadt	282	2.19.2 Teilrevision des Steuergesetzes 2020 (Quellensteuer)	291
2.5 Bern	282	2.20 Zug	291
		2.20.1 Änderung des Steuergesetzes – sechstes Revisionspaket (Steuervorlage 17 bzw. STAF)	291
		2.20.2 Änderung des Steuergesetzes – siebtes Revisionspaket	291
		2.21 Zürich	292
		3 International	292
		3.1 Überblick	292
		3.2 Ecuador	292
		3.3 Iran	292
		3.4 Irland	293
		3.5 Korea	293
		3.6 Niederlande	293

* Amtsleiter-Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Leiter bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

Impressum (Fortsetzung)

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics

Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2019/1 Ausgabe 20__/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
