

# **Erbschaftsteuerabkommen Frankreich-Schweiz:**

## **Kritische Studie und Lösungsvorschlag**

von

Philippe Kenel, Doktor der Rechtswissenschaften, Rechtsanwalt in Lausanne und in Brüssel, Partner der Anwaltskanzlei Python & Peter, hinsichtlich der Aspekte des französischen Rechts in Zusammenarbeit mit Jérôme Barré, Rechtsanwalt in Paris, Partner der Anwaltskanzlei Franklin.

### **I. Einführung**

Ziel dieses Dokuments ist es, die fiskalischen, politischen und strategischen Gründe darzulegen, aus denen das Abkommen vom 11. Juli 2013 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern (im Folgenden: Abkommen 2013) nicht durch die Bundesversammlung genehmigt werden darf, und einen Lösungsvorschlag zu unterbreiten.

Zu diesem Zweck werden wir an einige Aspekte des internationalen Erbschaftsteuerrechts und in Bezug auf die steuerlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich erinnern (II). Zweitens werden wir die steuerlichen Situationen bei Anwendung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern vom 31. Dezember 1953 (im Folgenden: Abkommen 1953), ohne jegliches Abkommen und bei Anwendung des Abkommens 2013 vergleichen (III). Schliesslich werden wir, vor der Unterbreitung eines Lösungsvorschlags (V), die Gründe präsentieren, aus denen es wichtig ist, dass die Bundesversammlung das Abkommen 2013 nicht genehmigt (IV).

### **II. Einige Aspekte des internationalen Steuerrechts, des französischen Rechts und der steuerlichen Beziehungen zwischen Frankreich und der Schweiz**

#### **1. Einführung**

Um die Herausforderungen und Folgen im Falle der Zustimmung oder Ablehnung des Abkommens 2013 zu verstehen, ist es wichtig, bestimmte Begriffe des nationalen und internationalen Steuerrechts zu verstehen und präsent zu haben. Wir werden versuchen, diese nachstehend so didaktisch wie möglich zu präsentieren.

#### **2. Einige allgemeinen Angaben über das internationale Erbschaftsteuerrecht**

In Bezug auf das internationale Steuerrecht unterscheidet man im Allgemeinen solche Fragen, die sich auf die Vermögenssteuer, die Einkommensteuer, die Erbschaftsteuer und die Schenkungsteuer beziehen.

In Bezug auf die Erbschaftsteuer, also den einzigen Bereich, welcher uns im Rahmen dieses Beitrags interessiert, ist es den Staaten freigestellt, das von ihnen gewünschte Besteuerungssystem zu wählen. Wie die Verfasser des Berichts des Komitees für Steuerangelegenheiten der OECD zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft-

und Schenkungsteuer von 1982 betonen, erheben die meisten OECD-Mitgliedstaaten die Erbschaftsteuer auf den Wert des gesamten Vermögens am Wohnsitz des Erblassers (S. 16), indem sie das Besteuerungssystem am Wohnsitz des Erblassers anwenden. Mit anderen Worten, wenn eine Person mit Wohnsitz im Land x verstirbt, werden die Erbschaftsteuern ausschliesslich im Land x zum Steuersatz des Landes x bezahlt, unabhängig vom Wohnsitz des Erben. Dennoch wenden manche Staaten andere Systeme an. Die vorherrschenden Systeme sind dabei die Besteuerung gemäss der Staatsangehörigkeit des Erblassers oder die Besteuerung am Wohnsitz des Erben oder gemäss der Staatsangehörigkeit des Erben.

### 3. Das OECD-Musterabkommen

Es ist wichtig zu betonen, dass die OECD es sich nicht zur Aufgabe gemacht hat, die Staaten dazu zu zwingen diese oder jene Besteuerungsmethode zu übernehmen, sondern ein Musterabkommen vorzuschlagen, um die Doppelbesteuerungen zu vermeiden, insbesondere wenn zwei Staaten nicht dasselbe Besteuerungssystem anwenden. Folglich ist die Frage, auf die wir nachstehend zurückkommen werden, nicht diejenige zu bestimmen, ob die Tatsache, dass Frankreich gemäss Artikel 750 ter Abs. 3 CGI die Nachlässe am Wohnsitz des Erben besteuert mit dem Vorschlag der OECD konform ist oder nicht, weil es nicht dessen Ziel ist, sich zu dieser Frage zu äussern. Es wird ausschliesslich darum gehen zu untersuchen, ob die Lösung gemäss dem Abkommen 2013 mit der von der OECD in ihrem Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen vorgeschlagenen Lösung konform ist oder nicht.

Wie wir vorstehend erwähnt haben, sind die Staaten frei und souverän die Nachlässe nach eigenen Wünschen zu besteuern. Aber sobald ein Staat ein anderes System als dasjenige der Besteuerung am Wohnsitz des Erblassers wählt, welches von der ganz grossen Mehrheit der Staaten angewendet wird, besteht ein Risiko der Doppelbesteuerung. Wenn zum Beispiel eine Person mit Wohnsitz in einem Staat, der das Besteuerungssystem am letzten Wohnsitz des Erblassers anwendet, verstirbt, und einer ihrer Erben seinen Wohnsitz in einem anderen Staat hat, welcher die Nachlässe am Wohnsitz des Erben besteuert, besteht das Risiko, dass dieser Erbe eine Steuer sowohl im Wohnsitzstaat des Erblassers als auch in seinem eigenen Wohnsitzstaat bezahlt. Um diese Fälle der Doppelbesteuerung zu vermeiden, wenn zwei Staaten ein unterschiedliches Besteuerungsmodell anwenden, hat die OECD 1982 ein Musterabkommen ausgearbeitet (im Folgenden: OECD-Musterabkommen), welches Gegenstand eines Berichts durch das Komitee für Steuerangelegenheiten war (im Folgenden: der Kommentar).

Für den Fall, dass zwei Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnen, muss dieses gemäss der OECD auf der einen Seite vorsehen, dass das unbewegliche Vermögen, das Teil eines Nachlasses ist, am Ort seiner Belegenheit besteuert wird (Art. 5 des OECD-Musterabkommens), und dass auf der anderen Seite das übrige Vermögen, mit Ausnahme beweglichen Vermögens, das zu einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung gehört, am Wohnort des Erblassers besteuert werden muss (Art. 7 des OECD-Musterabkommens). Wie Edouard-Jean Navez schreibt „mit anderen Worten ist das Recht zur Besteuerung ausserhalb der Regelungen der Artikel 5 und 6 des Musterabkommens konventioneller Weise dem Staat zugewiesen, in welchem der Schenker oder der Erblasser seinen Wohnsitz hat, und zwar unter Ausschluss desjenigen Staates, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt, oder des Wohnsitzstaates des Beschenkten oder des Erben (Edouard-Jean Navez, *Articulation des principes nationaux, internationaux et européens, in La fiscalité des successions et des donations internationales – Théorie générale et applications en droit comparé*, Brüssel 2011, S. 135). Die Ausschliesslichkeit des Rechts zur Besteuerung des Staates, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hat, wird durch die Verfasser des Kommentars (S. 67) betont, die in ihren Anmerkungen in Bezug auf Artikel 7 präzisieren, dass die Tatsache, dass ein Staat einen Nachlass am Wohnsitz des Erblassers

besteuert „für den anderen Staat jegliche Besteuerung des Nachlasses oder der Schenkung ausschliesst, die lediglich auf dem Wohnsitz der Erben, Vermächtnisnehmer oder Beschenkten begründet ist, oder auf jeglichem anderen Kriterium der vollständigen Steuerpflicht.“

Dennoch berücksichtigen die Verfasser des Kommentars die Möglichkeit, dass ein Staat, bei dem es sich nicht um den Wohnsitzstaat des Erblassers handelt, gemäss der internen Gesetzgebung die Möglichkeit hat, einen Nachlass zum Beispiel aufgrund des Prinzips des Wohnsitzes des Erben zu besteuern. Wenn dies der Fall ist, unterwerfen die Verfasser des Kommentars unter ausdrücklicher Erinnerung daran, dass „die Mitgliedsländer sich grundsätzlich an die in dem Abkommen vorgesehenen Regeln halten müssen“, das heisst an die ausschliessliche Besteuerung des Nachlasses am Wohnsitz des Erblassers in Anwendung des vorstehend zitierten Artikels 7 des OECD-Musterabkommens (Kommentar, S. 112), dieses subsidiäre Recht der Besteuerung an einem anderen Ort als dem Wohnsitz des Erblassers einer dreifachen Bedingung. Auf der einen Seite muss der Staat, der dieses Recht bewahren möchte, „ernsthafte Gründe“ dafür haben, um von der Regel gemäss Artikel 7 des OECD-Musterabkommens abzuweichen. Auf der anderen Seite muss dieses Recht zeitlich begrenzt sein, beziehungsweise anderen Beschränkungen unterliegen. Schliesslich obliegt es in einem solchen Fall den Staaten, eine Doppelbesteuerung entweder mittels der Methode der Freistellung oder der Befreiung, oder der Aufrechnungsmethode, die auch Methode der Steuergutschrift genannt wird, zu verhindern. Ohne in die Details zu gehen sei gesagt, dass die Methode der Freistellung darin besteht, das Vermögen nicht zu besteuern, welches bereits in dem anderen Staat besteuert worden ist, und dass die Aufrechnungsmethode darin besteht, die Steuer für das gesamte zum Nachlass gehörende Vermögen zu berechnen, davon jedoch die Steuer abzuziehen, die bereits in dem anderen Staat gezahlt wurde.

#### 4. Die Nachlassbesteuerung nach Schweizer Recht

In der Schweiz liegt die Zuständigkeit für die Nachlassbesteuerung ausschliesslich bei den Kantonen.

Wie Xavier Oberson zusammenfasst „was die Erbschaftssteuer angeht, verfügt im Allgemeinen der Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers über das Recht zur Besteuerung des gesamten Nachlasses, mit Ausnahme des im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögens (oder ausserhalb des Kantons) (unbeschränkte Steuerpflicht) (Précis de droit international, 3. Ausgabe, 2009, S. 89). Mit anderen Worten wird, wenn eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz verstirbt, ihr Nachlass durch den Wohnsitzkanton besteuert, mit Ausnahme des unbeweglichen Vermögens in einem anderen Kanton oder im Ausland, das in ihrem Eigentum stand. Hingegen wird ein Schweizer Kanton auf keinen Fall einen Nachlass besteuern, wenn eine Person mit Wohnsitz im Ausland verstirbt und ihr Erbe seinen Wohnsitz in der Schweiz hat.

Die ganz grosse Mehrheit der Kantone besteuert keine Nachlässe unter überlebenden Ehepartnern und bei Abstammung in gerader Linie, aber sie besteuern die Nachlässe in den anderen Fällen mit unterschiedlichen Steuersätzen.

Zusammengefasst wendet das Schweizer Recht das von der grossen Mehrheit der Staaten übernommene Prinzip der Besteuerung des Nachlasses am letzten Wohnsitz des Erblassers an, mit Ausnahme des unbeweglichen Vermögens, das am Ort seiner Belegenheit besteuert wird.

## 5. Die Nachlassbesteuerung nach französischem Recht

In Anwendung von Artikel 750 ter CGI, besteuert Frankreich die Nachlässe in drei Fällen:

- wenn eine Person mit Wohnsitz in Frankreich verstirbt, besteuert Frankreich die Gesamtheit des Vermögens des Erblassers, sowohl das bewegliche als auch das unbewegliche Vermögen, und unabhängig davon, ob es in Frankreich oder im Ausland belegen ist (Art. 750 ter Abs. 1 CGI).
- im Fall des Versterbens einer Person mit Wohnsitz ausserhalb von Frankreich, deren Erbe aber seinen Wohnsitz in Frankreich hat, und dort auch während sechs Jahren im Laufe der vorangehenden zehn Jahre hatte, versteuert Frankreich die Gesamtheit des diesem Erben zukommenden beweglichen und unbeweglichen Vermögens, unabhängig davon, ob es in Frankreich oder im Ausland belegen ist (Art 750 ter Abs. 3 CGI).
- wenn eine Person mit Wohnsitz ausserhalb von Frankreich verstirbt und keiner ihrer Erben seinen Wohnsitz in Frankreich hat und auch nicht während sechs Jahren im Laufe der vorangehenden zehn Jahre hatte, besteuert Frankreich das gesamte in Frankreich belegene bewegliche und unbewegliche Vermögen (Art. 750 ter Abs. 2 CGI).

Aus dem Vorangehenden ergibt sich, dass Frankreich drei Kriterien der Besteuerung kumuliert, insbesondere dasjenige des Wohnsitzes des Erblassers und dasjenige des Wohnsitzes des Erben.

Nach französischem Recht werden Nachlässe unter Ehepartnern nicht besteuert.

Hinsichtlich der anderen Nachlassfälle gelten die folgenden Erbschaftsteuersätze:

### *a) Nachlässe in gerader Linie*

<b>Zu versteuernder Nettoanteil</b>	<b>Gerade Linie</b>
von 0 € 8 072 €	5%
von 8 072 € bis 12 109 €	10%
von 12 109 € bis 15 932 €	15%
von 15 932 € bis 552 324 €	20%
von 552 324 € bis 902 838 €	30%
von 902 838 € bis 1 805 677 €	40%
über 1 805 677 €	45%

### *b) Nachlässe unter Geschwistern*

<b>Zu versteuernder Nettoanteil</b>	<b>Unter Geschwistern</b>
bis 24 430 €	35%
über 24 430 €	45%

### *c) Nachlässe unter Verwandten bis zum 4. Grad*

Der Steuersatz beträgt 55%

### *d) Andere Nachlässe*

Der Steuersatz beträgt 60%

Das französische Recht sieht mehrere Arten von Freibeträgen vor. Der Wichtigste ist der in Artikel 779 CGI geregelte Freibetrag. Diese Bestimmung sieht vor, dass vom Anteil jedes Erben Freibeträge abgezogen werden, deren Betrag von der Eigenschaft des Begünstigten abhängt. Zum Beispiel wird im

Fall der Abstammung in gerader Linie ein Freibetrag in Höhe von EUR 100'000.- vom Anteil jedes Erben abgezogen. Diese Freibeträge dürfen nicht mit allfälligen Reduzierungen von Steuern oder Abgaben verwechselt werden, mit Steuernachlässen oder Abzügen geringer Höhe, welche das französische Recht dem Erben als Familienabzug gewährt.

#### 6. Die steuerlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich im Bereich der Erbschaftssteuer

Die steuerlichen Beziehungen zwischen der Schweiz und Frankreich werden im Wesentlichen durch das Abkommen vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommen- und der Vermögenssteuer und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (im Folgenden: Abkommen Einkommen/Vermögen) und das Abkommen vom 31. Dezember 1953 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern (im Folgenden: Abkommen 1953) geregelt. Es besteht kein Abkommen auf dem Gebiet der Schenkungen zwischen unseren beiden Ländern.

Zur Information: die Schweiz hat ein Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern mit zehn Ländern abgeschlossen, während Frankreich dies mit siebenunddreissig Ländern getan hat.

### **III. Vergleich der Situation des Steuerzahlers unter der Regelung des Abkommens 1953, ohne Abkommen zwischen Frankreich und der Schweiz und unter der Regelung des Abkommens 2013**

#### 1. Einführung

Um die steuerlichen Herausforderungen der Genehmigung oder Ablehnung des Abkommens 2013 zu verstehen, muss die Situation des Steuerzahlers unter der Regelung des Abkommens 1953, beim Fehlen eines Abkommens zwischen Frankreich und der Schweiz und bei Anwendung des Abkommens 2013 verglichen werden.

Es ist wichtig zu berücksichtigen, dass sowohl in der Schweiz als auch in Frankreich das internationale Recht Vorrang vor dem nationalen Recht hat. Das bedeutet, dass die in einem Abkommen zur Doppelbesteuerung vorgesehenen Regeln Vorrang vor denjenigen des nationalen Steuerrechts haben.

#### 2. Die Situation des Steuerzahlers unter der Regelung des Abkommens 1953

In Anwendung des Abkommens 1953 kann die Besteuerung des Nachlasses einer verstorbenen Person mit Wohnsitz in der Schweiz, wie folgt zusammengefasst werden:

- Die Gesamtheit des Nachlasses wird ausschliesslich in der Schweiz in dem Kanton besteuert, in dem sie ihren Wohnsitz hatte, und zwar unter Anwendung des Steuersatzes dieses Kantons
- Hinsichtlich der Besteuerung von in Frankreich belegtem unbeweglichem Vermögen muss eine Unterscheidung vorgenommen werden. Wenn das unbewegliche Vermögen mittels einer bürgerlich-rechtlichen Immobilieninvestitionsgesellschaft [société civile immobilière (SCI)] gehalten wird, wird es in der Schweiz zum Schweizer Steuersatz besteuert. Wenn das unbewegliche Vermögen hingegen in eigenem Namen vom Erblasser gehalten wurde, wird es in Frankreich zum französischen Steuersatz besteuert.

Durch die Anwendung des Prinzips des ausschliesslichen Rechts des Wohnsitzstaates des Erblassers zur Besteuerung der Gesamtheit des Nachlasses, mit Ausnahme des im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögens, hält sich das Abkommen 1953 ganz genau an die Regel gemäss dem OECD-Musterabkommen.

Im Gegensatz zu dem, was das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SFI) im Dokument mit dem Titel „Die 9 Irrtümer über das Erbschaftssteuerabkommen“ völlig falsch darstellt, welches es am Montag, den 19. August 2013 der Presse übergeben hat, führt das Abkommen 1953 in keinem Fall zu Situationen der doppelten Steuerbefreiung. In allen Fällen ist das bewegliche oder unbewegliche Nachlassvermögen entweder in Frankreich oder in der Schweiz zu versteuern. Das Abkommen enthält keine „Lücke“, die dazu führen würde, dass ein Vermögensbestandteil jeglicher Besteuerung in Frankreich und in der Schweiz aufgrund konkurrierender Regeln in dem Abkommen entzogen wird. Es ist jedoch offensichtlich, dass für den Fall, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz in einem Kanton hat, der die Nachlässe in gerader Linie mit einem Steuersatz von Null besteuert, keine Steuer von den Erben geschuldet wird. Diese Situation ist jedoch nicht die Folge einer Lücke des Abkommens, sondern einer Anwendung des Prinzips, wonach die Kantone eine ausschliessliche Zuständigkeit auf dem Gebiet der Nachlassbesteuerung haben. Auf dieses Prinzip hat sich im Übrigen der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 13. September 2013 erneut berufen und es verteidigt, in der er die Ablehnung der Volksinitiative „Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV“ empfiehlt.

### 3. Die Situation des Steuerzahlers, wenn kein Abkommen zwischen Frankreich und der Schweiz bestehen würde

Wenn kein Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich bestehen würde, würde jeder der beiden Staaten sein internes Recht anwenden, um die Nachlässe zu besteuern.

In Anwendung dieser Prinzipien wird der Nachlass eines Erblassers mit Wohnsitz in der Schweiz oder ein Teil dieses Nachlasses in zwei Fällen in Frankreich besteuert:

- Wenn keiner ihrer Erben seinen Wohnsitz in Frankreich hat, oder, wenn dies der Fall ist, sie diesen nicht während einer Dauer von sechs Jahren im Laufe der vorangehenden zehn Jahren gehabt haben, wird sein Nachlass durch den Kanton besteuert, in dem er seinen letzten Wohnsitz hatte, aber auch in Frankreich, zum französischen Steuersatz, für jegliches in Frankreich belegene bewegliche oder unbewegliche Vermögen (unabhängig davon, ob es durch eine SCI oder in eigenem Namen gehalten wird).
- Wenn der Erblasser einen Erben mit Wohnsitz in Frankreich hat, der diesen Wohnsitz während einer Dauer von mindestens sechs Jahren im Laufe der vorangehenden zehn Jahre hatte, wird die Schweiz die Gesamtheit des Nachlasses besteuern, mit Ausnahme des im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögens, aber Frankreich wird auch alles bewegliche oder unbewegliche Vermögen, unabhängig von seiner Belegenheit, besteuern, welches Teil des Erbanteils des Erben mit Wohnsitz in Frankreich ist.

Es ist wichtig zwei Argumente zu widerlegen, welche von den Anhängern der Genehmigung des Abkommens 2013 durch die Bundesversammlung vorgebracht wurden.

Zunächst behaupten sie, dass im Fall des Fehlens eines Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich der in Frankreich besteuerte Erbe nicht die in der Schweiz bezahlte Erbschaftsteuer in Abzug bringen könnte. Dies ist jedoch falsch, weil er gemäss Artikel 784 A CGI die Möglichkeit hätte, in Frankreich die Gesamtheit der in der Schweiz gezahlten Erbschaftssteuern in Abzug zu bringen, mit Ausnahme derjenigen, welche sich auf in Frankreich belegenes bewegliches oder

unbewegliches Vermögen beziehen, wohingegen der Erbe mit dem Abkommen 2013 sogar Letztere in Abzug bringen könnte. Abgesehen von der Tatsache, dass es für den Erben mit Wohnsitz in Frankreich ausreichend wäre, kein bewegliches oder unbewegliches Vermögen in diesem Land zu haben, um der Beschränkung des Artikels 784 A CGI zu entgehen, ist die Frage der Absetzbarkeit der in der Schweiz geschuldeten Steuern relativ theoretisch. Tatsächlich kennt die sehr grosse Mehrheit der Kantone, wie wir unter dem vorstehenden Punkt II 4 erwähnt haben, keine Steuern in gerader Linie und in der Praxis findet die sehr grosse Mehrheit der Nachlässe zwischen Eltern und Kindern statt.

Zweitens wird von manchen unter Bezugnahme auf Artikel 783 CGI behauptet, dass für den Fall, in dem kein Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich bestünde, die Erben nicht in den Genuss der unter dem vorstehenden Punkt II 5 erwähnten Freibeträge kommen würden, insbesondere des Freibetrags in Höhe von EUR 100'000.- pro Erben im Fall des Nachlasses in gerader Linie. Dies ist völlig falsch, weil Artikel 783 sich nur auf „Reduzierungen von Steuern und Abgaben, Grundnachlässe, Familienabzüge aufgrund der geltenden Gesetze“ bezieht, und auf keinen Fall auf die vorstehend genannten Freibeträge. Der Betrag dieser Abzüge ist jedoch minimal.

#### 4. Die Situation des Steuerzahlers unter der Regelung des Abkommens 2013

##### a) Vergleich zwischen dem Abkommen 2013 und dem Abkommen 1953

Das Abkommen 2013 unterscheidet sich wesentlich in zwei Punkten von dem Abkommen 1953.

Zunächst macht das Abkommen 2013 keine Unterschiede mehr zwischen dem in eigenem Namen oder mittels einer SCI gehaltenen unbeweglichen Vermögen. Dies bedeutet, dass wenn eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz verstirbt, die Eigentümerin eines in Frankreich belegenen unbeweglichen Vermögensgegenstands ist, der in eigenem Namen oder über eine SCI gehalten wird, ihr Erbe in Frankreich die Erbschaftssteuer zum französischen Erbschaftssteuersatz in Bezug auf diesen unbeweglichen Vermögensgegenstand bezahlen werden muss.

Zweitens, auch wenn Artikel 8 des Abkommens 2013 das Prinzip der Besteuerung des Nachlasses am letzten Wohnsitz des Erblassers vorsieht, erkennt das Abkommen in Artikel 11 Abs. 1 lit. b und c Frankreich das subsidiäre Recht zu, in den folgenden beiden Fällen eine Erbschaftssteuer zu erheben:

- Wenn eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz verstirbt, ist Frankreich berechtigt, die Gesamtheit des in Frankreich belegenen (körperlichen) beweglichen und unbeweglichen Vermögens zu besteuern.
- Wenn eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz verstirbt, ist Frankreich berechtigt, die Gesamtheit des in Frankreich oder im Ausland belegenen beweglichen oder unbeweglichen Vermögens zu besteuern, das den Erbanteil eines Erben mit Wohnsitz in Frankreich ausmacht, und der diesen Wohnsitz während mindestens acht Jahren im Laufe der letzten 10 Jahre hatte, welche dem Jahr vorausgehen, in dessen Verlauf er dieses Vermögen erbt.

Der Unterschied zwischen dem Abkommen 1953 und dem Abkommen 2013 kann in folgender Weise zusammengefasst werden. Gemäss dem Abkommen 1953 hat Frankreich das Recht, einen Nachlass in zwei Fällen zu besteuern. Einerseits, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in Frankreich hatte. Andererseits, wenn eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz zum Zeitpunkt ihres Todes in eigenem Namen Eigentümerin von unbeweglichem Vermögen in Frankreich war. Hingegen hat die Schweiz gemäss dem Abkommen 2013 Frankreich das Recht eingeräumt, einen Nachlass in drei Fällen zu besteuern. Einerseits, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz

in Frankreich hatte. Andererseits hat Frankreich, wenn eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz verstirbt, das Recht, die Gesamtheit des Erbanteils eines Erben mit Wohnsitz in Frankreich, und der diesen Wohnsitz während einer Dauer von acht Jahren im Laufe der letzten zehn Jahren hatte, zu besteuern. Dieses Recht zur Besteuerung bezieht sich auf die Gesamtheit des Vermögens, welches Teil des Erbanteils ist, unabhängig davon, ob es sich um bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt, und ob es in Frankreich oder ausserhalb von Frankreich belegen ist. Schliesslich hat Frankreich in dem Fall, in dem eine Person mit Wohnsitz in der Schweiz verstirbt und keinen Erben mit Wohnsitz in Frankreich hat, der diesen auch seit mehr als acht Jahren hatte, das Recht, das in Frankreich belegene bewegliche (körperliche) und unbewegliche Vermögen (egal ob von einer SCI gehalten oder nicht) zu besteuern.

#### b) Vergleich zwischen dem Abkommen 2013 und dem internen französischen Recht

Der hauptsächliche Unterschied zwischen dem Abkommen 2013 und dem internen französischen Recht ist, dass der Erbe mindestens sechs Jahre im Laufe der letzten zehn Jahre seinen Wohnsitz dort haben musste, während das Abkommen verlangt, dass er einen Wohnsitz während mindestens acht Jahren im Laufe der letzten zehn Jahre haben musste. Die wenigen anderen Unterschiede, insbesondere derjenige in Bezug auf die Definition des Konzepts der beweglichen Sache haben wenig praktische Bedeutung.

Wie wir vorstehend bereits erwähnt haben, könnten für den Fall, dass kein Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich bestünde, die in der Schweiz bezahlten Steuern von den in Frankreich nur auf das ausserhalb von Frankreich belegene bewegliche und unbewegliche Vermögen gezahlten Steuern abgesetzt werden. Wenn das Abkommen 2013 genehmigt würde, könnte die Gesamtheit der in der Schweiz gezahlten Erbschaftssteuern in Frankreich abgesetzt werden, unabhängig davon, ob sie Vermögen innerhalb oder ausserhalb von Frankreich betreffen. Wie wir unter Ziffer III erläutert haben, ist dieser Unterschied jedoch von geringer praktischer Tragweite.

#### c) Die Anti-Missbrauchs-Klausel

Artikel 10 des Abkommens 2013, sieht Folgendes vor:

„Der Vorteil einer vollständigen oder teilweisen Befreiung, die sich aus der Anwendung dieses Abkommens ergibt, wird nicht gewährt, wenn der hauptsächliche Zweck des Erblassers oder seines Erben oder Bedachten die Erlangung einer steuerlich günstigeren Stellung war und die Gewährung dieses Vorteils unter diesen Umständen dem Sinn und Zweck der betreffenden Bestimmungen widerspräche.“

Im Hinblick auf das interne französische Recht und die übrigen von Frankreich unterzeichneten Steuerabkommen ist die Formulierung dieser Anti-Missbrauchs-Klausel eine Neuheit. Tatsächlich eröffnet sie den Staaten die Möglichkeit, den Vorteil des Abkommens in Frage zu stellen, wenn der „Hauptzweck“ des Erblassers oder seines Erben darin bestand, eine vorteilhaftere steuerliche Stellung zu erlangen.

Diese Formulierung nähert sich dem Begriff des internen französischen Rechts des Rechtsmissbrauchs durch Gesetzesumgehung an, welcher Massnahmen sanktioniert, die mit einem „ausschliesslich“ steuerlichen Ziel vorgenommen werden. Die Formulierung von Artikel 10 des Abkommens 2013 weitet den Anwendungsbereich dieses Begriffs jedoch aus, indem es den Begriff „hauptsächlich“ an Stelle des Begriffs „ausschliesslich“ verwendet, der extrem ungenau bleibt, und der das Risiko in sich birgt, dass seine Grenzen ständig ausgedehnt werden.



Abgesehen von der Tatsache, dass dies die Rekonstruktion der inneren Absicht einer verstorbenen Person voraussetzt, was ohne Frage zu praktischen Problemen führen wird, kann man sich die Frage stellen, ob ein Erbe, der Frankreich nach sieben Jahren des steuerlichen Wohnsitzes in Frankreich verlässt, als das Abkommen missbrauchend zu betrachten sein wird?

Diese Bestimmung schafft für den Steuerzahler eine sehr grosse Rechtsunsicherheit. Wir können zum jetzigen Zeitpunkt abschätzen, dass die französische Steuerverwaltung sich eine sehr weite Auslegung dieses Begriffs vorbehalten kann, dessen Grenzen somit durch das Gericht definiert werden müssten, was zu zahlreichen Gerichtsverfahren führen würde.

Ausserdem ist die Neuartigkeit dieser Bestimmung im französischen internationalen Steuerrecht zu betonen. Sowohl das französisch-amerikanische Abkommen vom 24. November 1978 auf dem Gebiet der Schenkungen und Erbschaften und das französisch-deutsche Abkommen vom 12. Oktober 2006 auf dem Gebiet der Schenkungen und Erbschaften beziehen sich in ihren Anti-Missbrauchs-Klauseln auf den Begriff der „offensichtlichen Absicht“ und nicht auf den hauptsächlichen Zweck.

Die Anti-Missbrauchs-Klausel des Artikels 10 des Abkommens 2013 ist daher wesentlich weiter gefasst als der Begriff des Rechtsmissbrauchs des internen französischen Rechts und als die Klauseln gleicher Art, die sich in den übrigen von Frankreich unterzeichneten Abkommen finden.

#### d) Die Sammel-Amtshilfe

Obwohl diese Frage über die Problematik der Besteuerung von Nachlässen hinausgeht, erklärt der Bundesrat im Kommentar des Artikels 14 seiner Botschaft vom 4. September 2013, dass der Zweck des Zusatzprotokolls des Abkommens 2013 darin besteht, Frankreich die Möglichkeit zu eröffnen, Sammelanträge auf Amtshilfe an die Schweiz zu richten, und zwar sowohl auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer als auch der Vermögens- und Einkommensteuer. Aus dieser Botschaft geht hervor, und das muss zur Kenntnis genommen werden, dass Frankreich auf der Grundlage des Abkommens Einkommen/Vermögen in seiner gegenwärtigen Formulierung keinen Antrag dieser Art stellen kann.

Zur Erinnerung sei erwähnt, dass jahrzehntelang davon ausgegangen wurde, dass ein Antrag auf Amtshilfe nur namentlich erfolgen kann. In Folge der Änderung des Kommentars zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuer im Juli 2012 wurde eingeräumt, dass die steuerliche Amtshilfe nicht nur eine bestimmte Person betreffen kann, sondern auch eine Gruppe von Personen, die sich durch ihr Verhalten auszeichnen. Wie der Bundesrat schreibt, befindet sich die Schweizer Rechtsgrundlage in dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die Amtshilfe in Steuersachen, das am 1. Januar 2013 in Kraft getreten ist.

Die Sammelamtshilfe ist eine der Schlüsselfragen der Problematik im Zusammenhang mit der Regularisierung der nicht deklarierten in der Schweiz deponierten Guthaben. Obwohl die Schweiz sich gegenüber der OECD verpflichtet hat, diese Form der Hilfe in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen, ist es unerlässlich, dass der Bundesrat über das genaue Datum des Inkrafttretens dieser Form der Hilfe und das Ausbleiben von rückwirkenden Folgen verhandelt und dieses Datum klar festlegt.

#### e) Die Vereinbarkeit des Abkommens 2013 mit dem OECD-Musterabkommen

Eine Frage, über die viel geschrieben wurden ist die der Feststellung, ob das Abkommen 2013 mit dem OECD-Musterabkommen konform ist oder nicht. Wie wir unter dem vorstehenden Punkt II 3 geschrieben haben, sieht die OECD vor, dass, wenn zwei Parteien ein Doppelbesteuerungsabkommen

auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer unterzeichnen, dieses Abkommen das Prinzip der ausschliesslichen Besteuerung durch den Staat des letzten Wohnsitzes des Erblassers bestätigen muss. Wenn einer der beiden Staaten sich ein subsidiäres Recht zur Besteuerung vorbehalten will, zum Beispiel auf der Grundlage des Wohnsitzes des Erben, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein. Zunächst müssen die Staaten keine Doppelbesteuerung vermeiden, und zwar entweder mittels der Methode der Befreiung oder mittels der Aufrechnungsmethode. Zweitens muss der Staat, welcher dieses Recht der subsidiären Besteuerung bewahren möchte, „ernsthafte Gründe“ dafür vorbringen, dass er von der in Artikel 7 des OECD-Musterabkommens vorgesehenen Regel abweicht. Schliesslich muss dieses Recht zeitlich begrenzt beziehungsweise anderen Beschränkungen unterworfen sein.

Die erste Bedingung ist insofern erfüllt, als Artikel 11 vorsieht, dass die in der Schweiz bezahlten Steuern von den in Frankreich zu zahlenden Steuern unter Anwendung des Prinzips der Aufrechnungsmethode abgesetzt werden. Hinsichtlich der zweiten Bedingung kann man von der Idee ausgehen, dass, wie bereits bei der Einführung des Artikels 750 ter par. 3 CGI im Jahr 1999, der von Frankreich verfolgte Zweck der Kampf gegen die Abwanderung von vermögenden französischen Staatsbürgern ist. Jedoch wird diese Frage in der Botschaft des Bundesrats überhaupt nicht erwähnt. Das wirkliche Problem stellt sich auf der Ebene der zeitlichen Begrenzung. Unter Bezugnahme auf den Fall, in dem ein Land weiterhin den Nachlass eines Steuerzahlers besteuern möchte, obwohl dieser seinen Wohnsitz verlegt hat, bestimmen die Verfasser des Kommentars, dass „dieses Recht nur während eines begrenzten Zeitraums aufrechterhalten werden sollte, der auf keinen Fall länger als zehn Jahre nach der Verlegung des Wohnsitzes des Erblassers oder des Schenkers dauern soll. Andere Beschränkungen dieses Rechts zur subsidiären Besteuerung durch den Staat des vorherigen Wohnsitzes können eingeführt werden“ (S. 112 – 113). Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Verfasser des Kommentars zwar ausnahmsweise aus ernsten Gründen einräumen, dass ein Staat sich ein subsidiäres Recht zur Besteuerung, zum Beispiel nur bedingt durch den Wohnsitz des Erben, bewahren kann, dass dieses aber nicht zeitlich unbegrenzt sein darf. In diesem Punkt entspricht das Abkommen 2013 aber nicht dem Kommentar. Der Begriff einer zeitlichen Begrenzung, der sich in dem Abkommen 2013 findet, besteht in der Regelung, dass allein die Erben, welche während einer Dauer von acht Jahren während der letzten zehn Jahre einen Wohnsitz dort hatten, der französischen Steuer unterliegen. Während die von den Verfassern des Kommentars festgelegte zeitliche Bedingung darin besteht, dass die Dualität des Systems der Besteuerung am Wohnsitz des Erblassers und desjenigen der Besteuerung am Wohnsitz des Erben nicht ewig andauern darf, sondern auf einen festgelegten Zeitraum beschränkt sein muss, besteht das von Frankreich und der Schweiz vorgesehene System in der Bestimmung einer Untergrenze. Wenn jedoch diese Bedingung einmal realisiert ist, das heisst wenn ein Erbe während mehr als acht Jahren in Frankreich seinen Wohnsitz hatte, würden diese beiden Systeme der Besteuerung bis zum Tod der Person in der Schweiz ewig nebeneinander existieren.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen kann man sich die Frage stellen, ob, wie es der Bundesrat in seiner Botschaft bestätigt, das Abkommen 2013 tatsächlich dem OECD-Muster entspricht.

##### 5. Schlussfolgerung

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Situation einer Person, die zum Zeitpunkt ihres Todes ihren Wohnsitz in der Schweiz hat, im Fall der Ersetzung des Abkommens 1953 durch das Abkommen 2013 sehr stark verschlechtert würde.

Wenn die Bundesversammlung nicht das Abkommen 2013 genehmigen würde, würde der Steuerzahler dem internen französischen Recht unterliegen, welches fast identisch mit den Regeln ist, die im Abkommen 2013 enthalten sind. Der wesentliche Unterschied besteht in der Tatsache, dass der Erbe für eine Besteuerung in Frankreich gemäss Artikel 750 ter Abs. 3 CGI sechs Jahre im Laufe der letzten zehn Jahre dort seinen Wohnsitz gehabt haben muss, während diese Dauer unter der Regelung des Abkommens 2013 acht Jahre betragen würde. Hingegen ist zu betonen, dass die Rechtssicherheit für den Steuerzahler besser wäre, wenn es kein Abkommen gäbe. In diesem Fall müsste zur Vermeidung von Missbräuchen deren Beurteilung am Massstab des Begriffs der „zu einem ausschliesslich steuerlichen Zweck vorgenommenen Massnahmen“ vorgenommen werden, während Artikel 10 des Abkommens das Feld für jegliche Form der Auslegung eröffnet, indem der Begriff des „hauptsächlichen und nicht ausschliesslichen Zwecks“ verwendet wird.

#### **IV. Die Gründe, aus denen das Abkommen 2013 nicht genehmigt werden sollte**

##### **1. Einführung**

Mit der Unterzeichnung des neuen Abkommens vom 11. Juli 2013 hat der Bundesrat sowohl einen fiskalischen, politischen und strategischen Fehler begangen.

Die Hauptgründe, aus denen die Bundesversammlung das Abkommen 2013 nicht genehmigen darf sind die Folgenden.

##### **2. Die Schweiz verliert alles und gewinnt nichts**

Wie wir vorstehend bereits erläutert haben, ist die Situation einer Person mit Wohnsitz in der Schweiz, die verstirbt, wobei sie einen Erben oder Vermögen in Frankreich hat, unter dem Blickwinkel des Abkommens 1953 und des Abkommens 2013 nicht vergleichbar. Die anwendbaren Regeln des internen französischen Rechts für den Fall, dass kein Abkommen zwischen den beiden Ländern besteht, sind fast identisch mit denen, die sich in dem Abkommen 2013 finden.

Das vom französischen Botschafter in der Schweiz vorgebrachte Argument, wonach die Schweiz mehr Zugeständnisse von Frankreich erhalten habe, als Frankreich gegenüber Deutschland im Rahmen der Verhandlung des zwischen der Französischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland unterzeichneten Abkommens vom 12. Oktober 2006 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer eingeräumt habe, ist falsch. Er behauptet, dass nur die Erben, die während einer Dauer von acht Jahren im Laufe der zehn letzten Jahre in Frankreich einen Wohnsitz hatten, unter der Regelung des Abkommens 2013 durch den französischen Fiskus besteuert würden, wobei es sich um eine zeitliche Bedingung handle, die sich nicht in dem französisch-deutschen Abkommen findet. Es ist jedoch absolut unmöglich, die Situation zwischen Frankreich und Deutschland mit derjenigen zwischen Frankreich und der Schweiz zu vergleichen. Tatsächlich liegt der wesentliche Unterschied darin, dass Deutschland und auch Frankreich das System der Besteuerung sowohl am Wohnsitz des Erblassers wie auch am Wohnsitz des Erben kennen, wohingegen die Schweiz nur das normalerweise praktizierte System der ausschliesslichen Besteuerung am Wohnsitz des Erblassers kennt. Folglich war es für Deutschland völlig natürlich, ein Abkommen zu unterzeichnen, welches dieses Prinzip gegenüber der Schweiz vorsieht, da Deutschland selber das gleiche System kennt. Hingegen ist es völlig naturwidrig, dies mit der Schweiz zu machen, die nicht die Besteuerung am Wohnsitz des Erben kennt. Folglich ist bereits die einfache Tatsache des Vergleichs der Situation zwischen Deutschland und Frankreich mit derjenigen zwischen der Schweiz und Frankreich nicht möglich. Was der französische Botschafter im Übrigen zu sagen unterlässt ist,

dass sein Land bis zum heutigen Tage ein einziges Abkommen unterzeichnet hat, welches das System vorsieht, dass er nun der Schweiz aufzuzwingen versucht, und zwar mit Deutschland, das, wie wir wiederholen möchten, selber auch das System der Besteuerung am Wohnsitz des Erben kennt. Mit anderen Worten konnte Frankreich dieses System bis zum heutigen Tage noch keinem Staat aufzwingen, welcher dieses nicht selber kennt. Alle anderen von Frankreich auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern unterzeichneten Abkommen, insbesondere das Abkommen mit Belgien, halten sich an das Prinzip der ausschliesslichen Besteuerung des Nachlasses am Wohnsitz des Erblassers. Die Tatsache, dass die Schweiz der erste Staat ist, der ein solches Abkommen akzeptiert, zeigt wie schlecht die Verhandlungen über dieses Abkommen geführt wurden. Darüber hinaus muss darauf hingewiesen werden, dass vor 2006 kein Abkommen zwischen Frankreich und Deutschland bestand. Folglich musste Deutschland nicht auf ein bestehendes Abkommen verzichten. Wie vorstehend bereits dargelegt wurde ist die Situation für die Schweiz eine völlig andere.

3. Die Nachlassbesteuerung darf keine Eintrittskarte für ein globales Abkommen zwischen Frankreich und der Schweiz sein, sondern muss ein Schweizer Trumpf bleiben

Der von Frankreich zum Ausdruck gebrachte Wille geht dahin, global die gesamten zwischen unseren beiden Ländern bestehenden Probleme zu verhandeln. Im Grund teilen wir diese Art des Vorgehens insofern, als es wichtig ist, dass Frankreich und die Schweiz ein sehr gutes nachbarschaftliches Verhältnis pflegen, welches nicht durch ungelöste Probleme vergiftet wird. Wenn man jedoch globale Verhandlungen führt, ist man sich darüber bewusst, dass man bei manchen Dossiers nachgeben muss, um eine bestimmte Anzahl von Zugeständnissen der Gegenseite bei anderen Themen durchsetzen zu können. Folglich ist das Ziel, das Maximum an Trümpfen im eigenen Blatt zu behalten, von denen man bereit wäre, sie an die andere Partei abzugeben. Durch die Unterzeichnung des Abkommens 2013 hat der Bundesrat jedoch bereits vor Beginn der Verhandlungen eines seiner stärksten Argumente ausgespielt. Frankreich seinerseits zeigt sich im Rahmen der Verhandlungen wesentlich raffinierter. Einerseits hat es zur Vorbedingung vor jeglichen globalen Verhandlungen gemacht, dass der Bundesrat das Abkommen 2013 unterzeichnet. Mit anderen Worten hat es verlangt, dass sein Partner seinen wichtigsten Trumpf opfert, bevor überhaupt Verhandlungen aufgenommen wurden. Auf der anderen Seite hat Frankreich im Hinblick auf diese zukünftigen Verhandlungen absichtlich oder unbeabsichtigt Scheinprobleme geschaffen, um Verhandlungsargumente zu schaffen, von denen klar ist, dass Frankreich nachgeben werden muss. Dies ist der Fall bei der Anwendung des Abkommens Einkommen/Vermögen auf Personen, die in der Schweiz nach Aufwand besteuert werden. Gemäss dem Wortlaut dieses Abkommens ist es sowohl für die Schweizer Juristen und Behörden als auch für die französischen Juristen offensichtlich, dass die in der Schweiz nach den Ausgaben besteuerten Personen von diesem Abkommen gedeckt sind, und dass die französischen Steuerbehörden gesetzlich kein Recht dazu haben, sie auszuschliessen. Bei der globalen Verhandlung wird Frankreich in Bezug auf dieses Dossier nachgeben, wobei dies in Wahrheit kein Zugeständnis sein wird, weil es sich um ein Scheinproblem handelt, bezüglich dessen es nichts zu verhandeln gab. Die einzige Möglichkeit für Frankreich besteht darin zu erreichen, dass die Schweiz in diesem Punkt das Abkommen Einkommen/Vermögen neu verhandelt.

So wichtig es ist, dass zwei befreundete Länder ihre Differenzen lösen, so indiskutabel ist es, dass eines von ihnen ungerechte Spielregeln aufzwingt und das andere dies akzeptiert. Aus einer derartigen Vereinbarung kann nur ein Ergebnis hervorgehen, welches einen bitteren Nachgeschmack hinterlässt, wenn nicht bei den Mitgliedern der Regierung, dann jedenfalls in der Bevölkerung.

#### 4. Das Abkommen 2013 betrifft nicht nur die Erbschaften

Im gleichen Zusammenhang mit dem unter der vorhergehenden Ziffer dargelegte Argument muss auch betont werden, dass die Schweiz im Abkommen 2013 gegenüber Frankreich nicht nur Zugeständnisse auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer macht, sondern auch bei der Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Nun hat diese Frage, bei der die Schweiz ebenfalls Zugeständnisse macht, bevor die Gesamtverhandlungen überhaupt begonnen haben, mit der Regulierung der nicht deklarierten Guthaben bei Schweizer Banken zu tun. Dabei handelt es sich für die Schweiz um den wichtigsten Punkt bei den Verhandlungen mit unserem Nachbarn handelt.

Dabei ist klarzustellen, dass wir überhaupt nicht dagegen sind, dass die Schweiz mit Frankreich die Sammel-Amtshilfe in Steuerangelegenheiten einführt, sofern sie dem neuen Kommentar von Juli 2012 des Artikels 26 des OECD-Abkommens über das Einkommen und das Vermögen entspricht. Hingegen sind wir der Auffassung, dass es falsch ist, in diesem Punkt nachzugeben, bevor der Verhandlungsprozess begonnen hat. Im Übrigen ist es von eminenter Bedeutung, dass die französischen und Schweizer Behörden im Rahmen des globalen Abkommens die Detailfragen regeln. Die wesentliche Frage ist insbesondere, ob diese Form der Amtshilfe eine Rückwirkung haben kann. Mit anderen Worten wird es mit ihrem Inkrafttreten am 1. Januar 2015 möglich sein, Informationen in Bezug auf französische Steuerzahler zu beantragen, die ihr Konto in der Schweiz vor dem 31. Dezember 2014 geschlossen haben. Dies dürfte ganz klar nicht der Fall sein.

#### 5. Der Bundesrat muss gegenüber dem Schweizer Volk und den anderen Staaten Entschlossenheit zeigen

Die kommenden Jahre werden durch schwierige Verhandlungen mit der Europäischen Union und durch wichtige Abstimmungen in Verbindung mit europäischen Fragen gekennzeichnet sein. Wir denken insbesondere an diejenigen über die Freizügigkeit von Personen und über die institutionellen Fragen. Im Rahmen dieser Verhandlungen ist es sehr wichtig, dass die Schweiz als starker Staat wahrgenommen wird, und nicht als ein Staat, den man nur in die Seile zu schubsen braucht, damit er nachgibt. Im Übrigen ist es von höchster Bedeutung, wenn der Bundesrat möchte, dass das Schweizer Volk die Abkommen genehmigt, welche er mit der Europäischen Union und anderen internationalen Instanzen künftig abschliessen muss, dass die Schweizer Bürger den Eindruck haben, dass unsere Behörden entschlossen aufgetreten und nicht vor der Europäischen Union oder vor grossen Staaten auf die Knie gegangen sind. Dies ist jedoch genau das Bild, welches der Bundesrat gegeben hat, indem er das Abkommen 2013 mit Frankreich unterzeichnet hat. Es ist absolut zentral, dass die Parlamentarier diesen Fehler korrigieren.

#### 6. Das Abkommen 2013 führt zu einer rechtlichen Unsicherheit für den Steuerzahler

Das Hauptargument der Anhänger der Genehmigung des Abkommens 2013 durch das Parlament ist, dass dieser Text eine rechtliche Sicherheit bringt, die nicht bestehen würde, wenn es kein Abkommen mehr gäbe. Dieses Argument ist jedoch völlig falsch. Zunächst, und wie wir bereits unter der vorstehenden Ziffer III 4 erwähnt haben, führt Artikel 10 des Abkommens 2013 zu einer vollständigen Unsicherheit sowohl in Bezug auf den Wohnsitz des Erblassers als auch auf den Wohnsitz des Erben. Er öffnet jeglicher Art von Auslegung durch die französische Steuerverwaltung die Tür, und es wird für den Steuerzahler unmöglich sein zu wissen, worauf er sich verlassen soll. Im Übrigen ist die einzige Unsicherheit, welcher sich der Steuerzahler aussetzte diejenige der Entwicklung des internen französischen Rechts. Dennoch besteht diese Unsicherheit sowohl mit als auch ohne Abkommen, da ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht die Befugnis zu Besteuerung vermittelt, sondern lediglich die Frage der doppelten Besteuerungen regelt.

7. In Bezug auf die Steuerschuld ist die Situation des Steuerzahlers mit dem Abkommen 2013 fast identisch wie ohne ein Abkommen

Entsprechend unseren Ausführungen unter Ziffer III 4 c ist die Situation des Steuerzahlers im Hinblick auf die Steuerschuld so gut wie identisch mit dem Abkommen 2013, als wenn gar kein Abkommen vorläge. Unter Vorbehalt der Bagatellfrage der Familienabzüge sind die beiden hauptsächlichsten Unterschiede die Folgenden: Einerseits muss der Erbe gemäss dem Abkommen seinen Wohnsitz während einer Dauer von acht Jahren in Frankreich gehabt haben, und zwar im Laufe der letzten zehn Jahre, um dort hinsichtlich der Erbschaftssteuer steuerpflichtig zu sein. Demgegenüber sind es gemäss internem französischem Recht zehn Jahre. In der Praxis kommt diesem Unterschied jedoch keine grosse Bedeutung zu. Wenn eine Person sechs Jahre während der letzten zehn Jahre in einem Land ansässig ist, dann bedeutet das, dass sie dort ihren Wohnsitz begründen und ihr Leben führen möchte. Folglich hat eine Person, die sechs Jahre lang ihren Wohnsitz in einem Land hat, in der Regel auch acht Jahre im Laufe der letzten zehn Jahre dort ihren Wohnsitz. Zweitens könnte der Erbe gemäss dem Abkommen 2013 die Gesamtheit seiner Steuern absetzen, welche als Erbschaftssteuer in der Schweiz geschuldet werden, er könnte diese Steuern ohne Abkommen jedoch nicht absetzen, wenn diese mit in Frankreich belegtem Vermögen in Verbindung stehen. Es ist daher sehr einfach für den Steuerzahler, dieses Problem zu regeln.

8. Der Bundesrat wird in seinem Kampf gegen die Volksinitiative „Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV“ geschwächt

Im Laufe der nächsten zwei oder drei Jahre wird das Schweizer Volk über die Volksinitiative „Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV“ abstimmen müssen. Wenn diese Initiative angenommen würde, würde sie das Gesicht der Schweiz verändern, da sie eine Erbschaftssteuer auf Bundesebene einführen würde, und die Erbschaften in gerader Linie von über CHF 2 Millionen mit einem Satz von 20% besteuern würde. Abgesehen von der Infragestellung einer der Bastionen des Föderalismus würde sie mit voller Wucht eine wichtige Schicht der Schweizer Bevölkerung treffen und für den Verlust der Attraktivität der Schweiz auf internationaler Ebene für vermögende Personen bedeuten. Es versteht sich von selbst, dass es sich um eine Schlüsselabstimmung für die Schweiz handeln wird.

Indem der Bundesrat, obwohl er noch am 13. September 2013 die Ablehnung dieser Initiative gepriesen hat, nun aber das Abkommen 2013 unterzeichnet hat, hat er sich in diesem Kampf geschwächt. Es ist wichtig, dass die Parlamentarier es ihm nicht gleichtun. Tatsächlich macht der Umstand, dass ein fremder Staat den Nachlass einer in der Schweiz verstorbenen Person in gerade Linie teilweise oder insgesamt mit einem Satz von 45% versteuert, die Tatsache nicht zu akzeptieren, dass der Nachlass einer in der Schweiz verstorbenen Person mit einem Satz von 20% durch die Schweizer Behörden besteuert wird, wesentlich weniger glaubwürdig.

## V. Lösungsvorschlag

Einige werden uns vorhalten, dass es leicht ist, gegen die Genehmigung des Abkommens 2013 zu sein, ohne eine alternative Lösung anzubieten.

Die ideale Lösung wäre offensichtlich, das Abkommen 1953 zu erhalten. Wir sind uns jedoch der Tatsache bewusst, dass dies nicht der Wunsch Frankreichs ist, und dass, wenn die Schweiz keine andere Lösung vorschlägt, Frankreich das Abkommen 1953 vor dem 30. Juni 2014 zum 31. Dezember 2014 aufkündigen wird.

Unsere Lösung beruht auf zwei Achsen.

Zunächst muss die Neuverhandlung des Abkommens 1953 Teil der globalen Verhandlung sein, die zwischen unseren beiden Ländern aufgenommen werden wird. Es ist ausgeschlossen, dass die Schweiz als Eintrittskarte ein neues Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer akzeptiert und eine Sammel-Amtshilfe einführt. Wir sind uns darüber bewusst, dass die Schweiz in bestimmten Punkten nachgeben muss, aber dies wird Teil eines Globalabkommens sein müssen.

Zweitens ist es von wesentlicher Bedeutung sich vor Augen zu halten, dass bei Einführung des Artikels 750 ter Abs. 3 CGI im Jahr 1999, mit dem das System der Besteuerung nicht nur am Wohnsitz des Erblassers, sondern auch am Wohnsitz des Erben eingeführt wurde, das Ziel (bereits!) der Kampf gegen die Abwanderung der grossen Vermögen war, welche Frankreich verliessen, um im Ausland angesiedelt zu werden. In der Hoffnung, dass die Kinder von vermögenden Personen in Frankreich bleiben würden, war das Ziel, die Nachlässe auch besteuern zu können, wenn die vermögenden Eltern das Land verlassen hatten. Was nun besonders schockierend an der Philosophie des Abkommens 2013 ist, ist die Tatsache, dass sie fast wörtlich den Inhalt des internen französischen Rechts aufnimmt und, indem es ihre Erben mit Wohnsitz Frankreich besteuert, nicht nur die vermögenden Personen sanktioniert, welche Frankreich verlassen haben, sondern auch alle Franzosen, Schweizer oder ausländischen Personen, die mit Wohnsitz in der Schweiz versterben, obwohl sie selber vielleicht niemals einen Wohnsitz in Frankreich hatten, und deren Vermögen in keiner Beziehung zu diesem Land steht. Folglich akzeptiert die Schweiz, Vermögen der französischen Erbschaftssteuer zu unterwerfen, die in Wahrheit keine Anknüpfung mit Frankreich haben, ausser der Tatsache, dass ein Erbe dort seinen Wohnsitz hat. Im Übrigen legt die OECD, wie wir vorstehend dargelegt haben, in ihrem Kommentar fest, dass das subsidiäre Recht für einen Staat zur Besteuerung eines Nachlasses am Wohnsitz des Erblassers zeitlich begrenzt sein müsste, und dass diese Frist maximal zehn Jahre betragen dürfte.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen schlagen wir vor, dass die Schweiz das Abkommen 2013 mit Frankreich neu verhandelt und dabei das Recht Frankreichs zur Besteuerung der Erben mit Wohnsitz in Frankreich mit der folgenden dreifachen Bedingung beschränkt. Zunächst müsste, damit Frankreich ein subsidiäres Recht zur Besteuerung des Nachlasses am Wohnsitz des Erben hat, der Erblasser mit Wohnsitz in der Schweiz während einer Dauer von zehn Jahren im Laufe der letzten zwanzig Jahre einen Wohnsitz in Frankreich gehabt haben. Zweitens müsste der Erbe während einer Dauer von sechs oder acht Jahren im Laufe der letzten zehn Jahre einen Wohnsitz in Frankreich gehabt haben. Schliesslich würde das subsidiäre Recht zur Besteuerung des Erben zehn Jahre nach dem Verlassen Frankreichs durch den Erblasser enden.

Diese Lösung hätte den Vorteil, dem französischen Wunsch entsprechend zu verhindern, dass vermögende Personen Frankreich verlassen, um die Erbschaftsteuer zu vermeiden. Dennoch würde sie dieses subsidiäre Recht entsprechend dem Wunsch der OECD auf zehn Jahre beschränken. Darüber hinaus würde sie, ohne an eine Frage der Staatsangehörigkeit anzuknüpfen, den Nachlass der Schweizer mit Wohnsitz in der Schweiz aus dem Anwendungsbereich der Besteuerung heraushalten, die nicht während zehn Jahren im Laufe der letzten zwanzig Jahre einen Wohnsitz in Frankreich hatten, oder die Frankreich vor mehr als zehn Jahren verlassen haben.

Im Übrigen ist es wichtig, in Artikel 10 des Abkommens 2013 das Wort „hauptsächlich“ durch „ausschliesslich“ zu ersetzen. Es ist indiskutabel, dass eine Anti-Missbrauchs-Klausel zu einer derartigen rechtlichen Unsicherheit führt.

Wenn Frankreich diesen Vorschlag im Rahmen einer globalen Verhandlung ablehnt, fällt ihm auch die unschöne Rolle zu, die darin besteht, das Abkommen 1953 aufzulösen, was für einen befreundeten Staat nicht gerade würdig ist. Das wäre auch der Beweis, dass sein Ziel in Wahrheit nicht darin besteht, gegen die Abwanderung der vermögenden Franzosen zu kämpfen, sondern eine Form von Steuerimperialismus zu betreiben, was die Schweiz nicht akzeptieren kann.

Den 7. Oktober 2013

Kontakts:

Philippe KENEL

Tel.: +41 21/721.04.40 (Büro)

GSM: +41 79/250.63.34

E-mail: pkenel@plex.ch

Jérôme BARRE

Tel. : +33 1/45.02.79.00

E-mail: jbarre@franklin-paris.com