

Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen

Dr. iur. Ulrich Cavelti*

Inhalt

1	Problemstellung
2	Das Konkordat
2.1	Rechtsnatur
2.2	Inhalt des Konkordates über den Ausschluss von Steuerabkommen
2.2.1	Geltungsbereich
2.2.2	Zulässige Steuerabkommen
2.2.3	Aufsicht
3	Das Steuerharmonisierungsgesetz
3.1	Zulässige Steuerabkommen
3.2	Aufsichtsrechte und Entscheidkompetenzen
4	Schlussfolgerungen
	Literatur und Materialien

1 Problemstellung

Nach Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG können die Kantone «auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleichgestellt werden.» Materiell entsprechen diese Bestimmungen weitgehend Art. 1 Abs. 3 lit. b des Interkantonalen Konkordates über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948¹. Nach Art. 4 des Konkordates stehen die Aufsicht über die Durchführung und die Entscheidung über Zuwiderhandlungen gegen das Konkordat einer von der Finanzdirektorenkonferenz gewählten Konkordatskommission zu. Stellt die Konkordatskommission durch Entscheid fest, dass die Behörden oder Beamten eines Kantons, seiner Bezirke, Kreise oder Gemeinden die Bestimmungen des Konkordates verletzt haben, so wird der dem Konkordat widersprechende Verwaltungsakt aufgehoben. Überdies hat der fehlbare Kanton eine von der Konkordatskommission auszufällende Busse bis Fr. 10 000.– zu bezahlen. Die Busse kann im Wiederholungsfall bis auf Fr. 50 000.– erhöht werden. Die Entscheide der Konkordatskommission sind endgültig und vollstreckbaren Urteilen gleichgestellt. Sie sind von der Konkordatskommission zu vollziehen, wobei die Geldbussen in einen von der Finanzdirektorenkonferenz verwalteten Fonds gelegt werden sollen.

Unabhängig davon, dass die Konkordatskommission ihrer Aufgabe mangels Meldungen wegen Verletzung des Konkordates praktisch nie nachgekommen ist², stellt sich die

* Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen und Präsident der Konkordatskommission zur Anwendung des Konkordates über den Ausschluss von Steuerabkommen

1 In Kraft seit 6. Oktober 1949 (SR 671.1).

2 Die parlamentarische Untersuchungskommission betreffend die Vorkommnisse im EJPD hielt in ihrem Schlussbericht vom 22. November 1989 verschiedene unerlaubte Steuerabkommen namentlich in den Kantonen Uri und Graubünden fest. In der Folge wurde die Konkordatskommission vom Vorstand der Finanzdirektorenkonferenz beauftragt, die Tätigkeiten der Steuerbehörden der Kantone Uri und Graubünden zu überprüfen und festzustellen, ob die Vorschriften des Konkordats über

das Verbot von Steuerabkommen bei der Rechtsetzung und der Rechtsanwendung eingehalten worden seien oder nicht. In ihren Schlussberichten vom 25. März 1991 kam die Konkordatskommission zum Schluss, dass die PUK fälschlicherweise Konkordatsverletzungen angenommen habe und aus der Sicht des Konkordatsrechts die allenfalls eingeräumten Steuererleichterungen nicht zu beanstanden seien. Ebenfalls mit Bericht vom 25. März 1991 an den Vorstand der Finanzdirektorenkonferenz hielt die Konkordatskommission fest, dass auch die gegenüber dem Kanton Obwalden erhobenen Vorwürfe einer Grundlage entbehrten und die Konkordatskommission keine dem Konkordat widersprechenden Verwaltungsakte habe feststellen können. Diese drei Fälle waren die einzigen, in denen die Konkordatskommission je tätig wurde.

Frage, ob nach Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes die Befugnisse der Konkordatskommission aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts³ weggefallen sind oder nicht. Während Greter⁴ unter Hinweis auf den Vorrang der bundesgesetzlichen Spezialbestimmung gegenüber einem Konkordat davon ausgeht, die materiellen Bestimmungen des Konkordates hätten bloss noch die Bedeutung von Materialien, kommt die Expertengruppe Cagianut⁵ ohne nähere Erklärung zum Schluss, für die Gewährung von Steuererleichterungen nach StHG seien die Konkordatsbestimmungen weiterhin zu beachten.

2 Das Konkordat

2.1 Rechtsnatur

Konkordate – oder wie die neue Verfassung (Art. 48 BV) sagt, Verträge zwischen Kantonen – sind öffentlich-rechtliche Vereinbarungen, die zwei oder mehrere Kantone über einen in ihren Kompetenzbereich fallenden Gegenstand schliessen⁶. Sie umfassen alle Arten von interkantonalen Vereinbarungen⁷. Nach Art. 48 BV können die Kantone Verträge untereinander in allen Bereichen ihrer Zuständigkeitsordnung schliessen, sofern weder die Interessen des Bundes noch die Rechte anderer Kantone beeinträchtigt werden. Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen ist ein multilateraler Vertrag, an dem alle Kantone beteiligt sind⁸. Interkantonale Verträge können rechtsgeschäftlicher oder rechtsetzender Natur sein, rechtsetzende Verträge unmittelbar oder mittelbar rechtsetzend⁹. Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen enthält sowohl unmittelbar rechtsetzende als auch mittelbar rechtsetzende Regelungen. So verpflichtet es

zum einen die Mitgliedskantone zu gewissen Vereinheitlichungsmassnahmen (so etwa Art. 1 Abs. 4 oder Art. 3 des Konkordates), zum andern wirkt es sich in einzelnen Bestimmungen direkt auf die Rechtsstellung des Steuerzahlers aus (so etwa Art. 1 Abs. 2, Art. 2 und Art. 4 Abs. 4 des Konkordates)¹⁰.

2.2 Inhalt des Konkordates über den Ausschluss von Steuerabkommen¹¹

2.2.1 Geltungsbereich

Das Verbot von Steuerabkommen bezieht sich auf alle Steuerarten, die unter die kantonale Steuerhoheit fallen (Art. 2 des Konkordates).

2.2.2 Zulässige Steuerabkommen

Das Konkordat verbietet Steuerabkommen, ausgenommen die in Art. 1 in den Absätzen 3 und 5 geregelten Fälle. Die Kantone können indessen nicht unmittelbar gestützt auf Art. 1 Abs. 3 und 5 des Konkordates ein Steuerabkommen schliessen. Der Abschluss eines Steuerabkommens bedarf einer Stütze in der kantonalen Steuerordnung, da die Konkordatsbestimmungen kein unmittelbar anwendbares Recht darstellen¹².

2.2.3 Aufsicht

Das Konkordat sieht in Art. 4 die Schaffung einer Konkordatskommission vor, der zwei Aufgaben übertragen sind: Entscheid über konkordatsrechtliche Streitigkeiten und Aufsicht hinsichtlich der Durchführung des Konkordates. Die Finanzdirektorenkonferenz hat dafür ein Reglement für die Konkordatskommission erlassen und eine Kommission aus sieben Mitgliedern bestellt, wobei die Kommission in einer Besetzung von fünf Mitgliedern entscheidet¹³.

3 Art. 49 Abs. 1 BV.

4 M. GRETER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, StHG, Basel 1997, N 2 zu Art. 5 StHG.

5 Steuerharmonisierung, Bericht der EXPERTENGRUPPE CAGIANUT zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhandkammer, Band 128, Zürich 1994, 26.

6 U. HÄFELIN/W. HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl., Zürich 2001, N 1269.

7 U. HÄFELIN, Aktuelle Fragen des Konkordatsrechts, SJZ 69 (1973), 251.

8 SR 671.1, Schlussprotokoll.

9 U. HÄFELIN/W. HALLER, FN 6, N 1282 ff.

10 U. HÄFELIN, FN 7, 252; U. HÄFELIN/W. HALLER, FN 6, N 1283 ff.

11 Vgl. dazu E. BLUMENSTEIN, Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ASA 17 (1948/49), 305 ff.; H. STREULI, Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ZBI 51 (1950), 545 ff.; H. ZWAHLEN, Le concordat intercantonal

sur l'interdiction des arrangements fiscaux, RDAF 6 (1950), 247 ff.; I. WACKERNAGEL, Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ZBI 51 (1950), 297 ff.; O. BOSSHARDT, Verfassungswidrige Steuerabkommen, ZBI 52 (1951), 33 ff.; E. SCHMIDT, Das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, Basel 1959; A. WEBER, Das verfassungsrechtliche Verbot der Steuerabkommen, ZBI 61 (1960), 345 ff.; F. CAGIANUT, Das Verbot von Steuerabkommen im heutigen Steuerrecht, in: FS Ulrich Häfelin, Zürich 1989, 325 ff.; F. CAGIANUT, Kommentar BV, Kommentar zu Art. 42quater BV; Steuerinformationen der INTERKANTONALEN KOMMISSION FÜR STEUERAUFKLÄRUNG, Interkantonales Konkordat über Steuerabkommen, Januar 1987; Kommentar zum Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, genehmigt vom Vorstand der Finanzdirektorenkonferenz am 7. März 1990 (nicht publiziert).

12 F. CAGIANUT, Steuerabkommen, FN 11, 330.

13 Reglement der Konkordatskommission zur Anwendung des Konkordats über den Ausschluss von Steuerabkommen, genehmigt an der Jahrestagung der Finanzdirektorenkonferenz vom 14. Mai 1987.

Die Kommission wirkt zunächst als Schiedsgericht, das als institutionelles Gericht über alle Konkordatsstreitigkeiten zu entscheiden hat¹⁴. Der Entscheid der Konkordatskommission ist endgültig (Art. 4 Abs. 6 des Konkordates). Die Anfechtung des Entscheides mit staatsrechtlicher Beschwerde ist ausgeschlossen¹⁵. Das Verfahren vor Konkordatskommission ist durch das Reglement der Konkordatskommission geregelt.

Gegenstand des Verfahrens vor der Kommission ist die Beurteilung der Zulässigkeit eines Steuerabkommens und, wenn der Streitgegenstand ein Steuerabkommen betrifft, die Feststellung einer allfälligen Verletzung des Konkordatsrechts. Der Kommission stehen im Verfahren alle prozessleitenden Befugnisse zu, die erforderlich sind, um den Streitfall sachgemäss beurteilen zu können. Statthaft sind Auflagen, Beweiserhebungen und Einsichtnahmen in Steuerakten. Allfällige kantonale Verfahrensvorschriften können den Massnahmen der Konkordatskommission im Verfahren nicht entgegengehalten werden.

Die Sanktion im Falle der Verletzung der Konkordatsvorschriften besteht in der Feststellung des Verstosses. Die Folgen sind die Aufhebung des angefochtenen Steuerabkommens und die Ausfällung einer Busse.

Aktiv- und passivlegitimiert im Verfahren vor der Konkordatskommission sind ausschliesslich die Kantone. Diese sind auch dann verfahrensbeteiligt, wenn die gerügte Konkordatsverletzung durch eine dem Kanton untergeordnete Steuerhoheit begangen wurde. Der Steuerpflichtige selbst, den das streitige Steuerabkommen betrifft, ist nicht verfahrensbeteiligter. Es steht ihm auch kein Beschwerderecht nach Abs. 3 von Art. 4 des Konkordates zu.

Die Aufsichtsrechte der Konkordatskommission reichen nur soweit, als diese der Kommission durch die Finanzdirektorenkonferenz übertragen worden sind. Diesbezüglich hat das von der Finanzdirektorenkonferenz genehmigte Reglement keine besonderen Aufsichtsrechte vorgesehen.

Nach Art. 14 des Reglements richtet sich das Verfahren vor der Konkordatskommission nach dem Reglement und subsidiär nach dem Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren¹⁶.

3 Das Steuerharmonisierungsgesetz

3.1 Zulässige Steuerabkommen

Wie erwähnt,¹⁷ lehnt sich das Konzept des Steuerharmonisierungsgesetzes an Art. 1 Abs. 3 lit. b des Konkordates an. Art. 5 bzw. 23 Abs. 3 StHG sprechen allerdings nicht wie das Konkordat von «Industrieunternehmungen», sondern verwenden den weitergefassten Begriff «Unternehmen». Zudem wird eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit einer Neugründung gleichgestellt¹⁸. Die Praxis in den Kantonen hat allerdings den einschränkenden Wortlaut des Konkordates verlassen und – aus Rechtsgleichheitsgründen – Steuererleichterungen auch für Gewerbe-, Handels- und Dienstleistungsbetriebe zugelassen. Zudem wurde der Begriff der neu eröffneten Unternehmung weit ausgelegt. Er umfasste gemäss Kommentar der FINANZDIREKTORENKONFERENZ sowohl Unternehmungen, die neu in die Steuerpflicht des Kantons eintreten, als auch die Eröffnung von Filialbetrieben bestehender Unternehmungen in andern Regionen oder Umstrukturierungsmassnahmen eines Betriebs, die sachlich einer Neueröffnung bzw. einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Bedeutung gleichkommen. Wesentliche materielle Differenzen zwischen Konkordatspraxis und Steuerharmonisierungsgesetz sind somit nicht auszumachen.

3.2 Aufsichtsrechte und Entscheidungskompetenzen

Nach Art. 49 Abs. 2 BV wacht der Bund über die Einhaltung des Bundesrechts durch die Kantone. Dazu gehört auch die Aufsicht des Bundes über die Durchführung der Steuerharmonisierung nach Art. 129 BV. Soweit also die Kantone Steuererleichterungen einräumen, die von Art. 5 bzw. 23 Abs. 3 StHG erfasst sind, liegen das Aufsichtsrecht und die Aufsichtspflicht beim Bund. Zu diesem Zweck haben die Kantone den zuständigen Bundesbehörden sämtliche für die Durchführung des Steuerharmonisierungsgesetzes nötigen Auskünfte zu erteilen und die erforderlichen Unterlagen zu beschaffen (Art. 71 Abs. 2 StHG). Dazu gehören auch Akten über die allfällige Gewährung von Steuererleichterungen.

Die Streitschlichtung richtet sich auf Bundesebene vorerst nach Art. 73 StHG, wonach Entscheide der letzten kantonalen Gerichtsinstanz, die eine in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsge-

14 Nach E. SCHMIDT, FN 11, 173, stützt sich das Recht der Kantone zur Bestellung eines Schiedsgerichts auf Art. 102 Ziff. 5 aBV (neu Art. 186 Abs. 4 BV).

15 Vgl. dazu BGE 103 Ia 356.

16 SR 172.021 mit Verweis auf Art. 1 bis 43 und insbesondere Art. 12 bis 19 sowie 30 bis 33.

17 Siehe vorne, Ziff. 1.

18 Vgl. dazu M. GRETER, FN 4, N 6 f. zu Art. 5 StHG.

rechtsbeschwerde an das Bundesgericht unterliegen (Abs. 1). Beschwerdebefugt sind die Steuerpflichtigen, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Art. 73 Abs. 2 StHG). Sodann beurteilt das Bundesgericht staatsrechtliche Streitigkeiten zwischen den Kantonen, wenn eine Kantonsregierung seinen Entscheid anruft im Verfahren der staatsrechtlichen Klage¹⁹.

4 Schlussfolgerungen

Nach Art. 49 Abs. 1 BV geht Bundesrecht entgegenstehendem kantonalem Recht vor. Die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes haben als bundesgesetzliche Spezialbestimmungen auch Vorrang gegenüber dem Konkordat als einem Vertrag zwischen Kantonen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz die Steuererleichterungen regelt und die Kantone diese Bestimmungen ins kantonale Recht übernehmen, hat das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen seine Bedeutung verloren. Die Kantone sind demzufolge entgegen den Ausführungen der Expertengruppe Cagianut²⁰ nicht verpflichtet, ihre eigene kantonale Steuergesetzgebung nach den Konkordatsbestimmungen auszurichten, sondern können sich im Rahmen des weitergefassten Wortlauts von Art. 5 bzw. 23 Abs. 3 StHG bewegen. Das Konkordat hat aber auch bezüglich der Kompetenzen der Konkordatskommission für die Beurteilung der Zulässigkeit von Steuerabkommen seine Bedeutung verloren. Soweit bundesrechtliche Steuererleichterungen zur Beurteilung anstehen, findet zur Streitschlichtung ausschliesslich das Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege bzw. das Steuerharmonisierungsgesetz Anwendung. Konkordatäre schiedsgerichtliche Normen haben im Zusammenhang mit der Beurteilung von Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes jede Bedeutung verloren. Das Konkordat findet nur noch Anwendung für diejenigen Steuern, die nicht vom Harmonisierungsrecht erfasst werden²¹. Da das Konkordat ein Verbot von Steuerabkommen für alle Steuerarten im Bereiche der kantonalen Steuerhoheit vorsieht, verbleibt in der Theorie zwar noch ein Raum für die Geltung des Konkordates, in der Praxis dürfte der Anwendungsbereich des Konkordates aber auf Null geschwunden sein. Dies gilt insbesondere auch für die Befugnisse der Konkordatskommission. Ihr waren zwar in der Vergangenheit theoretisch umfassende Kompetenzen zuerkannt worden. In

der Praxis wurde von ihnen indessen wie erwähnt nur in wenigen Fällen im Jahr 1991 Gebrauch gemacht, und sie sind seit dem 1. Januar 2001 vollends bedeutungslos geworden. Ob überhaupt noch ein Bedürfnis für die Aufrechterhaltung des Konkordates besteht, ist deshalb fraglich. Wird ein Bedürfnis bejaht, so wäre auf jeden Fall das Konkordat vollständig zu überarbeiten.

Literatur und Materialien

- BLUMENSTEIN E., Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ASA 17 (1948/49), 305 ff.
- BOSSHARDT O., Verfassungswidrige Steuerabkommen, ZBI 52 (1951), 33 ff.
- CAGIANUT F., Das Verbot von Steuerabkommen im heutigen Steuerrecht, FS Ulrich Häfelin, Zürich 1989, 325 ff.
- Kommentar zu Art. 42quater BV in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel u.a. 1996
- GRETER M., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, StHG, Basel 1997, N 2 zu Art. 5 StHG
- HÄFELIN U., Aktuelle Fragen des Konkordatsrechts, SJZ 69 (1973), 251
- HÄFELIN U./HALLER W., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl., Zürich 2001
- SCHMIDT E., Das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, Basel 1959
- STREULI H., Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ZBI 51 (1950), 545 ff.
- WACKERNAGEL I., Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ZBI 51 (1950), 297 ff.
- WEBER A., Das verfassungsrechtliche Verbot der Steuerabkommen, ZBI 61 (1960), 345 ff.
- ZWAHLEN H., Le concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux, RDAF 6 (1950), 247 ff.
- INTERKANTONALE KOMMISSION FÜR STEUERAUFKLÄRUNG, Steuerinformationen, Interkantonales Konkordat über Steuerabkommen, Januar 1987
- FINANZDIREKTORENKONFERENZ, Kommentar zum Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, genehmigt vom Vorstand der Finanzdirektorenkonferenz am 7. März 1990 (nicht publiziert)
- EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, Steuerharmonisierung, Bericht zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhandkammer, Band 128, Zürich 1994

19 Art. 83 lit. b OG, SR 173.110.

20 FN 5, 26.

21 F. CAGIANUT, Steuerabkommen, FN 11, 333.