
IFF Institut für Finanzwirtschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Peter Athanas/
Lic. oec. publ. Stefan Widmer

Dr. Pascal Hinny

Prof. Dr. Peter Athanas/
Bertil Weigend, RA

Anita Burri,
Betriebsökonomin HWV

Dr. Bruno Scherrer †

Dr. Ivo P. Baumgartner

Dr. Bruno Scherrer †

Dr. Ivo P. Baumgartner

Dr. Toni Amonn

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Agostino Cozzio

**Die Emissionsabgabe im Umfeld der gewinnsteuerlichen
Gesetzesänderungen aufgrund des Fusionsgesetzes**

**Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer
Steuerrecht (1. Teil)**

**DBA-rechtliche Behandlung von US-amerikanischen S-Corporations im
Zusammenhang mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden**

**Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturie-
rungen**

Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer

Zulässigkeit von Feststellungsverfügungen im Recht der Mehrwertsteuer

Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten

**Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten
Steuern im interkantonalen Verhältnis (2. Teil)**

**Praktische Auswirkungen des Entwurfs zum Systemwechsel Eigen-
mietwertbesteuerung**

Gesetzgebungs-Agenda 2001/3

2001/3

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht
an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der
Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann
Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas
Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL. M. (Tax)
Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo. P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert
Waldburger und Dr. rer. publ. Ruedi Baumann
Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht: Dr. iur. Bruno Scherrer +
Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender
Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. Robert Waldburger
Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig und lic. iur. Agostino
Cozzio
Verzeichnisse: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 390.– (Studenten: 50% Rabatt für Neu-
Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag,
Einzelhefte: CHF 96.25. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie
die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten
verrechnet. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresan-
fang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und
Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheber-
rechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vor-
heriger 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 wer-
den.

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich; Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Satz Druck Verlag, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

Die Zeitschrift verfügt über eine eigene Abteilung im Website des IFF

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwirtschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2001/3

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Peter Athanas/ Lic. oec. publ. Stefan Widmer	Die Emissionsabgabe im Umfeld der gewinnsteuerlichen Gesetzesänderungen aufgrund des Fusionsgesetzes	172
Dr. Pascal Hinny	Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil)	180
	Praxis-Forum	
Prof. Dr. Peter Athanas/ Bertil Weigend, RA	DBA-rechtliche Behandlung von US-amerikanischen S-Corporations im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden	199
Anita Burri, Betriebsökonomin HWV	Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen	204
	Literatur-Forum	
Dr. Bruno Scherrer †	Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer	210
	Judikatur-Forum	
Dr. Ivo P. Baumgartner	Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden im Recht der Mehrwertsteuer	212
	Gesetzgebungs-Forum	
Dr. Bruno Scherrer †	Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten	217
Dr. Ivo P. Baumgartner	Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (2. Teil)	222
Dr. Toni Amonn	Praktische Auswirkungen des Entwurfs zum Systemwechsel Eigenmietwertbesteuerung	238
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio	Gesetzgebungs-Agenda 2001/3	245

Liebe Leserin, lieber Leser

Am 23. Juni 2001 ist Dr. Bruno Scherrer, Mitglied unserer Redaktion und des IFF Beirats Steuerrecht, unerwartet gestorben. Wir trauern um einen lieben Kollegen, der mit Engagement, Sinn für Fairness und Klarheit, aber auch mit Humor viel zu unserer Arbeit beigetragen hat. Er hat unsere Zeitschrift mitgeprägt. Dafür sind wir ihm dankbar.

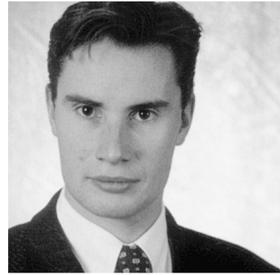
Die Redaktoren

Die Emissionsabgabe im Umfeld der gewinnsteuerlichen Gesetzesänderungen aufgrund des Fusionsgesetzes

Prof. Dr. oec. Peter Athanas / Lic. oec. publ. Stefan Widmer



Peter Athanas, Prof. Dr. oec., Country Managing Partner Schweiz der Arthur Andersen AG, Titular-Professor für Steuerrecht an der Universität St. Gallen



Stefan Widmer, lic. oec. publ., Stv. Leiter Konzern-Steuern, Zürich Financial Services

Inhalt

- 1 Einführung
- 2 Unterschiede zwischen Gewinnsteuer und Emissionsabgabe in der Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen
 - 2.1 Grundsätzliche Unterschiede
 - 2.2 Vergleich der Voraussetzungen bei den einzelnen Formen von Umstrukturierungen
 - 2.2.1 Gewinnsteuerliche Voraussetzungen
 - 2.2.1.1 Fusion, Umwandlung und Spaltung
 - 2.2.1.2 Fusionsähnlicher Zusammenschluss
 - 2.2.1.3 Vermögensübertragung im Konzern
 - 2.2.1.4 Sperrfristregelungen
 - 2.2.2 Emissionsabgaberechtliche Voraussetzungen
 - 2.2.2.1 Fusion und Umwandlung
 - 2.2.2.2 Fusionsähnlicher Zusammenschluss
 - 2.2.2.2.1 Exkurs: Fusionsähnliche Zusammenschlüsse innerhalb eines Konzerns
 - 2.2.2.3 Vermögensübertragung im Konzern
 - 2.2.2.4 Sperrfristenregelung
 - 2.2.2.5 Emissionsabgabespezifische Voraussetzungen

3 Zusammenfassung und Postulat

Quellen

1 Einführung

Die im Rahmen der Umsetzung des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragungen («Fusionsgesetz»; «FusG») vorgesehenen Anpassungen des Stempelsteuerrechts beziehen sich ausschliesslich auf die Umsatzabgabe. Im Bereich der Emissionsabgabe hingegen sieht das FusG keine Gesetzesänderungen vor. Der Vorschlag der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», die Emissionsabgabe bei Umstrukturierungen auf den Nennwert der ausgegebenen Beteiligungsrechte zu beschränken, fand im Hinblick auf die aus einer Privatisierung hervorgehenden Gesellschaften insbesondere aus Gründen der Rechtsgleichheit keinen Eingang in den Gesetzesentwurf.¹ Darüber hinaus lassen sich jedoch weder den Materialien der Arbeitsgruppe noch der Botschaft zum FusG Ansätze zu einer Reform der Emissionsabgabe entnehmen. Anscheinend war man sowohl in der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» als auch bei der parlamentarischen Beratung des FusG der Ansicht, dass die bestehende emissionsabgaberechtliche Ausnahmebestimmung für Umstrukturierungen in Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG ausreichend sei, und hat somit diesbezüglich keinen weiteren Handlungsbedarf geortet.

Diese Ansicht verkennt, dass auch die in dem kürzlich veröffentlichten Merkblatt (Merkblatt betreffend Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} des Bundesgesetzes über die Stempelsteuern (StG) der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Mai 2001, nachfolgend «die Emissionsabgaberrichtlinien») ausgeführten Voraussetzungen für emissionsabgabefreie Umstrukturierungen bereits gegenüber dem beste-

¹ Vgl. Botschaft, 4379.

henden Gewinnsteuerrecht erhebliche Unterschiede aufweisen, so dass es heute in der Praxis eine Vielzahl von Umstrukturierungsfällen gibt, deren Beurteilung unter gewinnsteuerlichen und emissionsabgaberechtlichen Gesichtspunkten zu einem unterschiedlichen Ergebnis führt.

Durch die im Fusionsgesetz vorgesehenen Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), die eine offenere Beschreibung der gewinnsteuerlich privilegierten Umstrukturierungstatbestände mit sich bringt, vergrössert sich der Unterschied zur Emissionsabgabe. Mit dem erklärten Ziel der steuerlichen Anpassungen aufgrund des FusG², zu verhindern, dass die zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten durch deren steuerliche Behandlung vereitelt werden, besteht ein erhebliches Interesse daran, die Umstrukturierungstatbestände über die verschiedenen Steuerarten hinweg zu vereinheitlichen.

Nach einigen grundsätzlichen Überlegungen zum Unterschied zwischen Gewinnsteuer und Emissionsabgabe sollen im Folgenden aufgrund einer übersichtsmässigen Darstellung der gewinnsteuerlichen Umstrukturierungsbestimmungen die Unterschiede zwischen dem DBG nach Umsetzung des FusG und den bestehenden Richtlinien zur Emissionsabgabebefreiung aufgezeigt werden. Gleichzeitig soll geprüft werden, inwieweit die emissionsabgaberechtlichen Voraussetzungen unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Natur der Emissionsabgabe als Rechtsverkehrssteuer an die Vorschriften für die direkten Steuern angepasst werden könnten. Abschliessend sollen die gewonnenen Erkenntnisse in einem Postulat zusammengefasst werden.

2 Unterschiede zwischen Gewinnsteuer und Emissionsabgabe in der Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen

2.1 Grundsätzliche Unterschiede

Die Emissionsabgabe steht im Zwiespalt zwischen ihrer Natur als formell konzipierter Rechtsverkehrssteuer und den Bedürfnissen der Wirtschaft, den unternehmerischen Strukturwandel, der in vielen Fällen eine offene und/oder verdeckte Zuführung von Eigenkapital bei den betroffenen Gesellschaften mit sich bringt, nicht mit steuerlichen Hürden zu erschweren. Dieses Spannungsfeld wird auch in den

von der Eidg. Steuerverwaltung veröffentlichten Emissionsabgabegerichtlinien deutlich: Einerseits zeichnen sich die darin enthaltenen Bestimmungen durch ihre Regeldichte sowie die grundsätzlich starren, objektiv feststellbaren Voraussetzungen aus; andererseits tritt in diesen Bestimmungen auch die Bestrebung zu Tage, die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Einzelfall, beispielsweise bei der Sperrfrist für börsenkotierte Unternehmungen, nicht ausser Acht zu lassen.³ Mit dem Einbezug wirtschaftlicher Überlegungen verwischen sich jedoch die Grenzen zwischen einer direkten, dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Steuer und einer reinen Rechtsverkehrssteuer, die bei Eintritt spezifischer, gesetzlich normierter Tatbestände ohne Ansehen der zugrundeliegenden Umstände anfällt.

Bei aller wünschenswerten Vereinheitlichung kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die zur Privilegierung von Unternehmensumstrukturierungen geforderten Voraussetzungen für Emissionsabgabe und Gewinnsteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen. Während die gewinnsteuerlichen Bedingungen – als Erfordernisse zum Verzicht auf eine Realisation – vor allem der Sicherstellung der objektiven und subjektiven Verknüpfung der von der Umstrukturierung betroffenen stillen Reserven dienen⁴, bezwecken die Emissionsabgabegerichtlinien die Vermeidung von abgabefreien Eigenkapitalzuführungen ohne Vorliegen einer «echten», wirtschaftlich begründeten Umstrukturierung. Weiter gilt es festzuhalten, dass eine gewinnsteuerliche Privilegierung aufgrund der geforderten Buchwertfortführung lediglich einen *Besteuerungsaufschub* bedeutet, währenddem die Emissionsabgabebefreiung einer Transaktion einen endgültigen Verzicht des Fiskus auf das entsprechende Steuersubstrat darstellt.

2.2 Vergleich der Voraussetzungen bei den einzelnen Formen von Umstrukturierungen

2.2.1 Gewinnsteuerliche Voraussetzungen

Zur Darstellung der Unterschiede zwischen Gewinnsteuer und Emissionsabgabe bedarf es zunächst eines kurzen Überblickes über die im Rahmen des Fusionsgesetzes geänderten gewinnsteuerlichen Voraussetzungen⁵.

2 Vgl. Botschaft, 4368.

3 Diese Tendenz, in zunehmenden Masse Unterscheidungen zu treffen, setzt sich auch in den neuen Richtlinien fort, welche neu bspw. ein unterschiedliches anrechenbares Aktienkapital bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen von ausländischen Beteiligungen mit geringem Nominalkapital und hohem Agio vorsehen.

4 Nach neuerer Ansicht der ESTV handelt es sich bei den von der Umstrukturierung betroffenen stillen Reserven nicht zwingend um die übertragenen stillen Reserven (vgl. REICH, 15).

5 Eine ausführliche Darstellung der gewinnsteuerlichen Aspekte des Fusionsgesetzes findet sich in REICH, 4 ff. und der dort erwähnten Literatur.

2.2.1.1 Fusion, Umwandlung und Spaltung

Neben den für sämtliche Umstrukturierungsformen geltenden, für die Emissionsabgabe jedoch unbeachtlichen gewinnsteuerlichen Voraussetzungen des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz und der Fortführung der Gewinnsteuerwerte verlangt Art. 61 Abs. 1 Bst. b E-DBG, dass die der übertragenden Gesellschaft zufließende Gegenleistung Beteiligungsrechte einschliesst, und – im Fall der Spaltung – ein oder mehrere Teilbetriebe übertragen werden.

Mit der einzigen Bedingung, dass die Gegenleistung Beteiligungsrechte einzuschliessen hat, lassen sich die drei genannten Umstrukturierungsformen insbesondere bei beschränkt vorhandenen stillen Reserven nur sehr ungenügend von eigentlichen Verkaufsgeschäften unterscheiden. Eine solche klare Abgrenzung wird von der Botschaft zum Fusionsgesetz jedoch als eine Leitlinie für die Revision des Steuerrechtes angesehen.⁶ Diese Bestimmung, die im Ergebnis praktisch jegliche Buchwertübertragungen ohne Berücksichtigung des Grundsatzes der Weiterführung des wirtschaftlichen Engagements zulässt, ist denn auch auf heftige Kritik in der Lehre gestossen.⁷

2.2.1.2 Fusionsähnlicher Zusammenschluss

Art. 61 Abs. 1 Bst. c E-DBG enthält keine ausdrücklich genannten Voraussetzungen, die bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen zur Erlangung der Steuerneutralität erforderlich wären.

Im Gegensatz zu Umwandlung, Fusion, Spaltung und Vermögensübertragung ist der fusionsähnliche Zusammenschluss im FusG nicht geregelt. Dennoch lässt sich aus den Materialien zum FusG eine Begriffsbeschreibung ableiten, die wiederum Aufschluss darüber gibt, welche Eigenschaften eine Umstrukturierungstransaktion aufweisen muss, um als «fusionsähnlicher Zusammenschluss» zu gelten: Gemäss der Definition in der Botschaft werden fusionsähnliche Zusammenschlüsse als «Tauschgeschäfte, durch welche eine Gesellschaft gegen Hingabe eigener Beteiligungsrechte die Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft erwirbt», charakterisiert.⁸ Die Berücksichtigung der in der Botschaft erwähnten Fusionsrichtlinie der EU⁹ ergibt zudem, dass für das Vorliegen eines fusionsähnlichen Zusammenschlusses die Barentschädigung an die einbringenden Gesellschafter 10% des Nennwertes der im Austausch ausgegebenen Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht übersteigen darf. Dieser (fast) ausschliesslichen Einräumung von Beteiligungsrechten steht der Text von Art. 61 Abs. 1 Bst. c E-DBG nicht entgegen. Im Gegensatz zu den in

Bst. b geregelten Umwandlungen, Fusionen und Spaltungen wird hier nicht lediglich der Einschluss von Mitgliedschaftsrechten gefordert.

Als Bedingungen für das Vorliegen eines gewinnsteuerlich privilegierten fusionsähnlichen Zusammenschlusses können somit gefolgert werden, dass (a) eine *Mehrheit* der Beteiligungsrechte erworben wird und (b) die *Barentschädigung* an die übertragenden Gesellschafter auf 10% des *Nennwerts* beschränkt wird.

2.2.1.3 Vermögensübertragung im Konzern

Nach Massgabe von Art. 61 Abs. 2 E-DBG können sowohl massgebliche Beteiligungen als auch Aktivengesamtheiten, die Betriebe oder Teilbetriebe darstellen, innerhalb eines Konzerns gewinnsteuerneutral übertragen werden.

Die Vermögensübertragung kann nach ihrer zivilrechtlichen Umschreibung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Beinhaltet das Entgelt für die Vermögensübertragung Beteiligungsrechte an der empfangenden Gesellschaft, so handelt es sich nicht um eine Vermögensübertragung, sondern um eine Spaltung. Damit lassen sich Vermögensübertragungen zivilrechtlich zweifelsfrei von Spaltungen abgrenzen.

2.2.1.4 Sperrfristregelungen

Für die Fälle der Spaltung sowie der Vermögensübertragung im Konzern sind fünfjährige Sperrfristen vorgesehen, während welchen die übertragenen stillen Reserven bzw. die diese verkörpernden Beteiligungsrechte nicht veräussert werden dürfen. Die Sperrfrist ist dabei unterschiedlich ausgestaltet, subjektiv bei der Spaltung, objektiv bei der Vermögensübertragung.

Als Verletzung der Sperrfrist gelten nach dem Entwurf zum FusG analog der heutigen Praxis lediglich *entgeltliche* Beteiligungsübertragungen. Keine Sonderregel ist vorgesehen für Beteiligungsrechte an Publikumsgesellschaften. Dennoch soll gemäss Botschaft zum FusG die bisherige Praxis, wonach die Veräusserung von kleinen, an der Börse gehandelten Beteiligungspaketen zu keinen Steuerfolgen führt, auch unter dem geänderten DBG fortgesetzt werden.¹⁰

Obwohl aus dem Wortlaut von Art. 61 Abs. 1^{bis} E-DBG nicht ersichtlich, wird in der Botschaft zum FusG davon ausgegangen, dass im Fall der Spaltung bei der Veräusserung von Beteiligungsrechten in jedem Fall eine Sperrfristverletzung vorliege, ungeachtet, ob es sich bei den veräusserten Beteiligungsrechten um diejenigen an der übertragenden oder der aufnehmenden Gesellschaft handelt.

6 Botschaft, 4369.

7 Vgl. REICH, 11 f.

8 Botschaft, 4508.

9 Art. 2 Bst. d EU-Fusionsrichtlinie.

10 Vgl. Botschaft, 4509.

Schliesslich stellt die Bestimmung von Art. 61 Abs. 1^{bis} E-DBG klar, dass bei einer teilweisen Veräusserung von Beteiligungsrechten lediglich eine anteilmässige Abrechnung über die stillen Reserven erfolgt.¹¹

2.2.2 Emissionsabgaberechtliche Voraussetzungen

2.2.2.1 Fusion und Umwandlung

Die Emissionsabgaberrichtlinien sehen für Fusion, Umwandlung und Spaltung insbesondere vor, dass die Entschädigung für die Übertragung der Aktivengesamtheit grundsätzlich *ausschliesslich* aus Beteiligungsrechten bestehen muss. Im Falle der Umwandlung ist lediglich eine Barabfindung an diejenigen Aktionäre zulässig, die keine Anteile an der umgewandelten Gesellschaft erwerben wollen.

Bei Berücksichtigung der bei Gewinnsteuer und Emissionsabgabe unterschiedlichen Bedeutung der Privilegierung einer Umstrukturierung (vgl. oben 2.1.) ergibt sich, dass das Erfordernis der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse als Abgrenzungskriterium zur Unternehmensveräusserung bei der Emissionsabgabe beinahe zwingend über den Einschluss von Beteiligungsrechten als Entschädigung hinausgehen muss. Die gewinnsteuerliche Voraussetzung der Buchwertfortführung, welche sicherstellt, dass durch die Umstrukturierung kein Steuersubstrat verloren geht, greift bei der Emissionsabgabe, wie bereits erwähnt, nicht. Eine emissionsabgaberechtliche Privilegierung stellt einen endgültigen Verzicht auf die Abgabeerhebung sowohl auf der offenen wie auch der verdeckten Eigenkapitalerhöhung dar. Folglich erstaunt es nicht, dass hier die Voraussetzung der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse ungleich strenger formuliert ist als bei den direkten Steuern nach dem Entwurf des FusG. Wie oben erwähnt, kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der Entwurf zum DBG in diesem Bereich noch Änderungen erfahren wird, die im Ergebnis zu einer Annäherung an die emissionsabgaberechtlichen Voraussetzungen führen werden.

Ansonsten stimmen die Voraussetzung für privilegierte Fusionen, Umwandlungen und Spaltungen grundsätzlich überein, obwohl in der Praxis das Betriebserfordernis bei Abspaltungen bei der Emissionsabgabe weniger eng ausgelegt wird als bei den Gewinnsteuern.¹²

2.2.2.2 Fusionsähnlicher Zusammenschluss

Die Emissionsabgaberrichtlinien kennen drei Formen von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen: die Quasifusion, die Kapitalerhöhung einer Gesellschaft mit Beteiligungen

sowie die Holdinggründung. Allen drei Arten ist gemeinsam, dass *mindestens zwei Drittel der Stimmrechte* an der übernommenen Gesellschaft übertragen werden müssen, sowie – zum Zweck der Abgrenzung gegenüber einem Verkaufsgeschäft – die Übertragenden *höchstens* im Umfang von *50% des Verkehrswertes* der übertragenen Beteiligung auf andere Weise als durch Anteilsrechte an der aufnehmenden Gesellschaft abgefunden werden dürfen.

Mit diesen Voraussetzungen kennt die Emissionsabgabe im Verhältnis zur Gewinnsteuer einerseits eine engere, andererseits aber eine weitere Umschreibung des Begriffes des fusionsähnlichen Zusammenschlusses. Wie oben (vgl. 2.2.1.2) ausgeführt, verlangt die als Vorlage für die neue Bestimmung im DBG dienende Fusionsrichtlinie der EU auf der einen Seite lediglich eine *Übernahme der Mehrheit* der Stimmrechte, dagegen beschränkt sie die *Barentschädigung* für die übertragenden Gesellschafter auf *10% des Nennwertes* der ausgegebenen Anteile. Eine Anpassung der Emissionsabgaberrichtlinien an die gewinnsteuerlichen Abgrenzungsmerkmale erscheint in diesem Bereich auch unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Zwecksetzung der beiden Steuerarten möglich. Die wenig übersichtliche Aufteilung der fusionsähnlichen Zusammenschlüsse in die erwähnten drei Unterarten würde damit entfallen.

2.2.2.2.1 Exkurs: Fusionsähnliche Zusammenschlüsse innerhalb eines Konzerns?

Nach den bisherigen Emissionsabgaberrichtlinien (Stand April 1997) konnte die Übertragung von Beteiligungen gegen (zumindest teilweise) Ausgabe von Anteilsrechten an der empfangenden Gesellschaft sowohl als fusionsähnlicher Zusammenschluss, als auch – sofern die übertragenen Beteiligungen Betriebsqualität aufwiesen – als Ausgliederung gewürdigt werden. Die neuen Emissionsabgaberrichtlinien beschränken nun die Anwendbarkeit der für fusionsähnliche Zusammenschlüsse geltenden Voraussetzungen auf die Zusammenführung von Beteiligungen durch unabhängige Dritte und auf Fälle, in denen es sich bei den Aktionären sowohl der übertragenden als auch der aufnehmenden Gesellschaft um eine natürliche Person handelt. Die Umgruppierung von Beteiligungspaketen innerhalb eines Konzerns hingegen wird unter dem Blickwinkel der Spaltung (Ausgliederung oder Abspaltung) gewürdigt. Aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen hinsichtlich der Höhe der möglichen Kapitalerhöhung, insbesondere jedoch aufgrund der fehlenden Sperrfrist bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen, ist diese Unterscheidung emissionsabgaberechtlich von Bedeutung.

11 Unklar erscheint, über welche stillen Reserven abzurechnen ist (vgl. REICH, 15).

12 Vgl. ATHANAS/KUHN, 56.

Die unterschiedliche emissionsabgaberechtliche Qualifikation einer Umstrukturierung als fusionsähnlicher Zusammenschluss bzw. Spaltung, abhängig davon, ob es sich bei der übertragenden Person um eine natürliche oder eine juristische Person handelt bzw. ob die Beteiligten gesellschaftsrechtlich miteinander verbunden sind, erscheint schwer verständlich. Auch die von der ESTV angeführte Begründung, dass «Beteiligungen, welche in einer Gesellschaft vereinigt waren, durch Übertragung auf eine neue Rechtsträgerin aufgliedert und eben nicht fusioniert werden», vermag diese Unterscheidung nicht überzeugend zu erklären.¹³

Hinsichtlich des Kerns der Frage, d.h. wie fusionsähnliche Zusammenschlüsse eindeutig von Spaltungen zu unterscheiden sind, bringt auch eine Annäherung der emissionsabgaberechtlichen Umstrukturierungsvorschriften an die gewinnsteuerlichen gemäss Entwurf zum FusG keine Klärung, obwohl diese Unterscheidung auch bei den direkten Steuern grundsätzlich nicht unerheblich ist: Art. 61 Abs. 1^{bis} und Art. 61 Abs. 2^{bis} E-DBG sehen für Spaltungen und konzerninterne Vermögensübertragungen Sperrfristen vor, währenddem fusionsähnliche Zusammenschlüsse keinen Veräusserungsbeschränkungen unterliegen. Bei der hier angesprochenen Übertragung von Beteiligungspaketen kommt dieser Abgrenzungsfrage jedoch eine geringere Bedeutung zu, da die Übertragung in aller Regel keine Änderung in der gewinnsteuerlichen Qualifikation der Beteiligung beim Aktionär nach sich zieht.

Aufgrund einer genaueren Betrachtung der zivilrechtlichen Umstrukturierungsformen gemäss FusG drängt sich lediglich eine Abgrenzung zwischen Übertragungen natürlicher und juristischer Personen auf: Bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen juristischer Personen handelt es sich zivilrechtlich mangels Untergangs der übertragenden Gesellschaft nicht um eine Fusionsform, sondern um einen Spezialfall der Spaltung.¹⁴ Insoweit lässt es sich nach der hier geäusserten Ansicht durchaus vertreten, fusionsähnliche Zusammenschlüsse, bei denen die Sacheinleger juristische Personen sind, generell als Spaltungen zu betrachten. Eine unterschiedliche Qualifikation der Umstrukturierung in Abhängigkeit der gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen übertragender und empfangender Gesellschaft ist allerdings nicht angebracht. Der Überlegung, dass gruppeninterne Umstrukturierungen ein erhöhtes Missbrauchspotenzial aufweisen, kann – analog zur Nominalkapitalerhöhungsbekämpfung bei Fusionen – durch eine spezifische Bestimmung Rechnung getragen werden, wonach fusionsähnliche Zusammenschlüsse unter Dritten von der bei Spaltungen anwendbaren Sperrfrist zu befreien sind.

Fusionsähnliche Zusammenschlüsse lägen somit nur noch bei Übertragungen von natürlichen Personen vor, in welchen Fällen zivilrechtlich keine Spaltung möglich ist. Aus Gründen der Rechtsgleichheit ist jedoch auch hier eine Sperrfrist für diejenigen fusionsähnlichen Zusammenschlüsse vorzusehen, bei denen Überträger und Empfänger der Beteiligungspakete identisch oder einander nahestehend sind.

2.2.2.3 Vermögensübertragung im Konzern

Die Möglichkeit der privilegierten Vermögensübertragung, wie sie nun in Art. 61 Abs. 2 E-DBG vorgesehen ist, ist der Emissionsabgabe nicht grundsätzlich neu. Verschiedene Umstrukturierungsformen, die gewinnsteuerlich nach dem FusG unter den neu zu schaffenden Art. 61 Abs. 2 E-DBG fallen, darunter insbesondere die Tatbestände der unechten Fusion und der Ausgliederung, sind in den Emissionsabgabebereichen heute an einem anderen Ort geregelt. Obwohl die Mehrzahl der Vermögensübertragungen, nämlich diejenigen auf Mutter- und Schwestergesellschaften, emissionsabgaberechtlich unerheblich sind, würde die generelle Aufnahme der in Art. 61 Abs. 2 E-DBG beschriebenen Vermögensübertragungen in den Katalog der von der Emissionsabgabe befreiten Umstrukturierungstatbestände nicht bloss zu einer wünschenswerten Vereinheitlichung von Emissionsabgabe und Gewinnsteuer führen, sondern auch die sachgerechte Gleichbehandlung der vorgenannten Reorganisationsformen sicherstellen.

In einem Punkt ist die gewinnsteuerliche Umschreibung privilegierter Vermögensübertragungen im Konzern für Emissionsabgabezwecke zu eng: Art. 61 Abs. 2 E-DBG enthält eine Einschränkung, wonach die privilegierte Vermögensübertragung lediglich «zwischen inländischen Kapitalgesellschaften» zur Anwendung gelangen soll. Dieser Wortlaut, der für die Zwecke der Gewinnsteuer korrekt ist, da es um die Realisation von stillen Reserven bei der übertragenden (im Inland steuerpflichtigen) Gesellschaft geht, ist zu eng für die Emissionsabgabe. Entsprechend müsste die Voraussetzung für die bevorzugte Behandlung bei der Emissionsabgabe so ausgelegt werden, dass diese immer dann zur Anwendung gelangt, wenn die bei der Vermögensübertragung übergeführten stillen Reserven nicht der (schweizerischen) Gewinnsteuer unterliegen.

2.2.2.4 Sperrfristregelung

Im Bezug auf die steuerlichen Folgen einer Veräusserung der Beteiligung an einer vom Spaltungsvorgang betroffenen Gesellschaft bringt das FusG insoweit eine Annäherung an die emissionsabgaberechtliche Regelung, als dass

13 TANNER, Begleitbrief.

14 Vgl. Art. 3 Abs. 2 bzw. Art. 29 Abs. 1 FusG.

Art. 61 Abs. 1^{bis} E-DBG nun festhält, dass sowohl die Veräusserung der Beteiligung an der übertragenden als auch an der aufnehmenden Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren einen nachträglichen Verlust der gewährten Steuerprivilegierung zur Folge hat. Demgegenüber soll dem Steuerpflichtigen nun die Möglichkeit geboten werden, den Nachweis zu erbringen, dass im Spaltungszeitpunkt keine Veräusserungsabsicht bestand.

Ein weiterer Unterschied zu den Emissionsabgaberrichtlinien besteht darin, dass bei den direkten Steuern eine *teilweise Beteiligungsveräusserung* nur zu einer anteilmässigen Besteuerung führt, während die Emissionsabgabe bei Verletzung der Sperrfrist in jedem Fall im vollen Umfang nachträglich geschuldet ist. Schliesslich spielen für Emissionsabgabezwecke die Einzelheiten des Gesellschafterwechsels – mit Ausnahme von Änderungen in den Beteiligungsverhältnissen aufgrund von wiederum privilegierten Umstrukturierungen – keine Rolle; insbesondere ist der Veräusserungspreis ohne Belang.

Es stellt sich hier die Frage, inwieweit die Natur der Emissionsabgabe einer Beachtung der Umstände im Einzelfall und somit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise überhaupt zugänglich ist. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Ansetzung einer Sperrfrist im Anschluss an eine gesetzlich privilegierte Transaktion aus dem Umgehungsgedanken geboren ist und somit an sich bereits Ausfluss einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise darstellt. Würde nämlich ausschliesslich auf den wirklichen «Inhalt der Urkunden oder Rechtsvorgänge»¹⁵ abgestellt, bliebe kein Raum für die Berücksichtigung einer Sperrfrist. Entsprechend erscheint es angebracht, dass auch bei der *Auslegung der Sperrfristbestimmung* dem Gedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Rechnung getragen wird.

Im Sinne einer Annäherung der emissionsabgaberechtlichen Vorschriften an diejenigen der direkten Bundessteuer wird an dieser Stelle die Meinung vertreten, dass auch bei den Voraussetzungen für eine Sperrfristverletzung eine Anlehnung an die Gewinnsteuerpraxis vertretbar sei. Mit anderen Worten soll eine Verletzung der Sperrfrist bei der Emissionsabgabe immer dann – aber nur dann – angenommen werden, wenn eine solche auch für direkte Bundessteuerzwecke gegeben ist. Dies würde insbesondere dazu führen, dass Veränderungen in den Beteiligungsverhältnissen aufgrund von unentgeltlichen Anteilsübertragungen (insbesondere durch Schenkung oder Erbgang) keine nachträglichen Emissionsabgabefolgen auslösen würden.

Hingegen lässt es sich unter Beachtung des Hintergrundes der nur anteilmässigen Abrechnung bei der Gewinnsteuer – Vorliegen einer nur anteilmässigen Reservenrealisation¹⁶ –, dessen zugrundeliegendes Prinzip den Grundsätzen der Emissionsabgabe fremd ist, durchaus rechtfertigen, dass bei einer Sperrfristverletzung die Emissionsabgabe nachträglich in vollem Umfang geschuldet ist.

2.2.2.5 Emissionsabgabespezifische Voraussetzungen

Aufgrund der spezifischen Natur von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG, dem abschliessenden Verzicht auf die Erhebung der Emissionsabgabe auf Eigenkapitalzuführungen bei qualifizierten Umstrukturierungstatbeständen, enthalten die Emissionsabgaberrichtlinien eine ganze Reihe von Bestimmungen, deren Zweck es ist, zu vermeiden, dass zum einen wirtschaftlich unmotiviert Umstrukturierungen mit dem alleinigen Ziel der emissionsabgabefreien Schaffung von Eigenkapital in den Genuss der steuerlichen Privilegierung gelangen, und zum anderen nicht im Rahmen von echten Unternehmensumstrukturierungen nominelles Eigenkapital im Übermass («Kapital auf Vorrat») ohne Stempelsteuererfolg geschaffen werden kann.

Zur ersten Kategorie gehören die Verweigerung der Emissionsabgabebefreiung bei Fusionen mit (noch) inaktiven oder in Liquidation befindlichen Gesellschaften sowie die Einbringung von inaktiven Gesellschaften im Rahmen von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen. Zur zweiten Kategorie gehört die Beschränkung des befreiten Aktienkapitals auf dasjenige der untergehenden bzw. übernommenen Gesellschaft(en) bei Fusionen, fusionsähnlichen Zusammenschlüssen und Umwandlungen bzw. auf ein Nominalkapital nach den Grundsätzen des Kreisschreibens Nr. 6 vom 6. Juni 1997 bei Spaltungen.

Die detaillierte Umschreibung dieser eigentlichen Steuerumgehungstransaktionen bei Unternehmensumstrukturierungen in den Emissionsabgaberrichtlinien führt zu schwierigen und zum Teil beinahe willkürlich gelösten Abgrenzungsproblemen. Exemplarisch kann hier auf die Bundesgerichtspraxis zur Fusion bzw. zum fusionsähnlichen Zusammenschluss mit einer inaktiven Gesellschaft verwiesen werden.¹⁷ Diese «verobjektivierten» Umgehungstatbestände können denn auch den Umständen im Einzelfall vielfach nicht gerecht werden. So ist nicht einzusehen, warum beispielsweise ein ausländischer Konzern, der in der Schweiz durch Ausgliederung von Beteiligungen eine vollständig eigenfinanzierte schweizerische Zwischenhol-

15 Art. 27 StG.

16 Vgl. ATHANAS/KUHN, 87.

17 Vgl. Entscheid des Bundesgerichtes vom 05.02.1996, in: Praxis, N 3 zu Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG-1. Fusion, und Entscheid des Bundesgerichtes vom 12.12.1997, in: Praxis, N 3 zu Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG-2. Fusionsähnlicher Zusammenschluss.

ding gründet, nach den Regeln über die Bemessung des «Kapitals auf Vorrat» dann Steuerumgehung begehen soll, wenn er diese Gesellschaft ausschliesslich mit Nominalkapital ausstattet, dagegen nicht, wenn er Agio begründet. Die Attraktivität der Schweiz als Holdingstandort wird durch eine derartige, zwangsweise Schaffung von Verrechnungssteuersubstrat (mit Hilfe der Emissionsabgabe) kaum gestärkt.

Vorzuziehen ist deshalb eine generelle Missbrauchsklausel, aufgrund welcher im Einzelfall abzuklären ist, ob die Unternehmensumstrukturierung nicht mit dem alleinigen Ziel der Einsparung der Emissionsabgabe vorgenommen wird und andererseits sicherstellt, dass das Ausmass des im Rahmen von konzerninternen Umstrukturierungen abgabefrei geschaffenen Nominalkapitals wirtschaftlich begründet ist. Solche «Einzelfallbetrachtungen» widersprechen zwar an sich dem Rechtsverkehrscharakter der Emissionsabgabe, sind jedoch insbesondere bei der Beurteilung von Kapitalerhöhungen im Zusammenhang mit Fusionen bereits seit Inkraftsetzung der nun ausgelaufenen Emissionsabgabeberichtlinien vom April 1997 Gegenstand der veröffentlichten Praxis zur emissionsabgaberechtlichen Befreiung von Unternehmensumstrukturierungen.

3 Zusammenfassung und Postulat

Obwohl die Abgrenzung der einzelnen Tatbestände in Art. 61 E-DBG noch nicht vollständig klar ist, lässt sich doch feststellen, dass sich durch die Ausweitung der Umschreibung der Unternehmensumstrukturierungen und insbesondere der Einführung der privilegierten Vermögensübertragung in Art. 61 Abs. 2 E-DBG der Unterschied zwischen den steuerneutral möglichen Restrukturierungen bei den direkten Steuern gegenüber der Emissionsabgabe weiter vergrössert. Dies gilt, obwohl die neuen Emissionsabgabeberichtlinien mit der Möglichkeit der emissionsabgabefreien Übertragung von Minderheitsbeteiligungen eine wichtige Lücke geschlossen haben.¹⁸ Im Weiteren führt die Subjektivierung der Sperrfrist bei Spaltungen gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b E-DBG dazu, dass sich auch die zu erfüllenden Voraussetzungen im Anschluss an eine steuerprivilegierte Unternehmensumstrukturierung weiter voneinander entfernen.

Im Sinne der Zielsetzung der Revision des Steuerrechtes im Rahmen des FusG, die neuen zivilrechtlichen Umstrukturierungsmöglichkeiten steuerlich nicht zu behindern, ist eine Vereinheitlichung der Bedingungen für steuerprivilegierte Reorganisationen über die einzelnen Steuerarten hinweg von erheblicher Bedeutung. Die umstrukturierungswillige Gesellschaft bzw. deren Aktionär sollte davon ausgehen können, dass eine Transaktionsform, die die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Reservenübertragung bei der Gewinnsteuer erfüllt, auch keine anderen Steuerfolgen nach sich zieht.

Die weit gefasste Umschreibung der steuerprivilegierten Umstrukturierungstatbestände in Art. 61 E-DBG soll sicherstellen, dass der in der Praxis in einer Vielzahl von Formen vorkommende unternehmerische Strukturwandel möglichst umfassend gewinnsteuerfrei erfolgen kann. Die Emissionsabgabeberichtlinien vermögen mit ihren detaillierten und starren Regelungen den Bedürfnissen einer zunehmend komplexeren Wirtschaft, die stetig neue Spielarten von Umstrukturierungen hervorbringt, nicht mehr zu genügen.¹⁹

Eine allgemein gehaltene, an die Voraussetzungen für die Gewinnsteuer geknüpfte Bestimmung wäre wünschenswert. In diesem Sinne könnte Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG in der Art formuliert werden, dass Kapitalzuführungen im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen, welche aufgrund von Art. 61 DBG von der direkten Bundessteuer ausgenommen sind, auch von der Emissionsabgabe befreit wären. Vorbehalten blieben grundsätzlich wirtschaftlich unbegründete Umstrukturierungen sowie übermässige Kapitalerhöhungen bei gruppeninternen Transaktionen, wobei die Umstände im konkreten Fall massgebend wären. Getrennte Umstrukturierungsvorschriften für die Emissionsabgabe wären damit überflüssig. Eine solche Regelung würde sicherlich wesentlich zu einer verbesserten Übersicht über die Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen beitragen und somit die Ziele des FusG nachhaltig unterstützen.

18 Dabei erscheint die entsprechende Bestimmung innerhalb des Abschnitts über Spaltungen, wonach auch «die Ausgliederung einer Minderheitsbeteiligung als privilegierter Tatbestand» gilt, sowohl im Wortlaut als in ihrer redaktionellen Eingliederung, eher als Einschub in letzter Minute denn als Frucht wohlüberlegter Abwägungen, die mehr Fragen offen lässt, als sie beantwortet (jede Minderheitsbeteiligung? Streubesitz? Übertragung einer Minderheitsbeteiligung als separater privilegierter Tatbestand?).

19 Die Einsicht, dass den emissionsabgaberechtlichen Bestimmungen über privilegierte Umstrukturierungen im Rahmen des FusG grundlegende Änderungen bevorstehen, scheint sich auch bei der ESTV durchgesetzt zu haben, wird dies doch vom Chef der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben im Vorspann zu den kürzlich veröffentlichten Emissionsabgabeberichtlinien ausdrücklich festgestellt.

Quellen

ATHANAS PETER/KUHN STEPHAN (Hrsg.), Übersicht und Fallbeispiele zur steuerlichen Behandlung von Unternehmensteilungen, Basel, Genf, München, 1998, 56 (zitiert «ATHANAS/KUHN»)

Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG), BBl. 2000, 4337 ff. (zitiert «Botschaft»)

Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben etc., Bd. 1 (zitiert «Praxis»)

Entwurf Änderungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, BBl. 2000, 4574 f. (zitiert «E-DBG»)

Merkblatt betreffend Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Mai 2001

REICH MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, in: FStR 2001, 4 ff. (zitiert «REICH»)

Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft: Dritte Richtlinie 78/855/EWG vom 9. Oktober 1978 sowie Sechste Richtlinie 82/891/EWG vom 17. Dezember 1982 gemäss Art. 54 Abs. 3 Bst. g des Vertrages betreffend die Verschmelzung bzw. Spaltung von Aktiengesellschaften, ABl. 1978 L 295/36 vom 20.10.1978 sowie ABl. 1982 L 378/47 vom 31.12.1982 (zitiert «EU-Fusionsrichtlinie»)

TANNER SAMUEL, Begleitbrief zum Merkblatt betreffend Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Mai 2001 (zitiert «TANNER»)

Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil)

Ein Vergleich des Schweizer Rechts – einschliesslich der vom Ständerat im März 2001 im Rahmen des Fusionsgesetzes beschlossenen Änderungen – mit den entsprechenden Bestimmungen des EU-Steuerrechts

Dr. iur. Pascal Hinny*



Rechtsanwalt und
dipl. Steuerexperte, zurzeit
London School of Economics

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1	Einführung
1.1	Zweck und Umfang der Untersuchung
1.2	Definitionen
1.3	EU-Steuerrecht im Überblick
2	Gesellschaftsrecht
2.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3	Einkommenssteuerrecht
3.1	Realisationskonzept bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen
3.2	Einfluss der Unternehmenssteuerreform 1997 und der Botschaft zum Fusionsgesetz auf die grenzüberschrei- tenden Umstrukturierungen
3.3	Neuerungen im Rahmen des Fusionsgesetzes
3.4	Vergleich mit der EU-Fusionsrichtlinie
3.5	Gesellschaftsebene
3.5.1	Grenzüberschreitende Fusion
3.5.1.1	Geltendes Recht
3.5.1.2	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.5.1.3	Europakompatibilität
3.5.1.3.1	Echte Fusion und Spaltung
3.5.1.3.2	Ausgleichsleistungen
3.5.1.3.3	Fusionsgewinn bei Absorption
3.5.2	Grenzüberschreitende Spaltung
3.5.2.1	Geltendes Recht
3.5.2.2	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.5.2.2.1	Grenzüberschreitende Tochterausgliederung
3.5.2.2.2	Teilbetrieb
3.5.2.2.3	Wegfall Sperrfrist
3.5.2.3	Europakompatibilität
3.5.2.3.1	Begrenzter Anwendungsbereich der Fusions- richtlinie
3.5.2.3.2	Teilbetrieb
3.5.2.3.3	Ausgleichsleistungen

3.5.2.3.4	Veräusserungssperrfrist
3.5.3	Grenzüberschreitende Quasifusion
3.5.3.1	Geltendes Recht
3.5.3.2	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.5.3.2.1	Quasifusion
3.5.3.2.2	Ersatzbeschaffung
3.5.3.3	Europakompatibilität
3.5.4	Übertragung einer ausländischen Betriebstätte
3.5.4.1	Europakompatibilität
3.5.5	Übertragung einer Schweizer Betriebstätte
3.5.5.1	Europakompatibilität
3.6	Anteilsinhaber
3.6.1	Beteiligung im Privatvermögen
3.6.2	Beteiligung im Geschäftsvermögen
3.6.2.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.6.3	Europakompatibilität
3.7	Verrechnungssteuer
3.7.1	Emigrationstransaktionen
3.7.1.1	Europakompatibilität
3.7.2	Immigrationstransaktionen

In der nächsten Ausgabe:

4	Emissionsabgabe
4.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
4.2	Europakompatibilität
5	Umsatzabgabe
5.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
5.2	Europakompatibilität
6	Mehrwertsteuer
6.1	Europakompatibilität (des Meldeverfahrens)
7	Ergebnis und Postulate
7.1	Generelles Postulat
7.2	Einkommenssteuern, einschliesslich Verrechnungssteuer
7.2.1	Beurteilung
7.2.2	Postulate
7.3	Stempelabgaben
7.3.1	Beurteilung
7.3.2	Postulate
7.4	Mehrwertsteuer
7.4.1	Beurteilung
7.4.2	Postulate
	Literatur
	Botschaften, Kreisschreiben und Merkblätter

1 Einführung

1.1 Zweck und Umfang der Untersuchung

Die letzten zehn Jahre waren von der Globalisierung und Internationalisierung des Welthandels geprägt. Zahlreiche Unternehmen haben zu weltweit agierenden Unternehmen fusioniert. Trotz einer gewissen, zwischenzeitlich eingetretenen Ernüchterung ist eine vermehrt international tätige Wirtschaft zurückgeblieben. Auch Staaten haben sich zu internationalen Wirtschaftsgemeinschaften zusammengeschlossen, wie zum Beispiel die EU. Dennoch liegt die Steuerhoheit hinsichtlich der verschiedenen Konzerngesellschaften nach wie vor bei den einzelnen (Mitglied-)Staaten. Trotz Globalisierung möchten sie ihren angemessenen Anteil am Gewinn der Unternehmen besteuern. Gleichzeitig sind sie sich bewusst, dass ihre Standortattraktivität für global agierende Unternehmen unter anderem von einem attraktiven Steuerregime abhängt. Unternehmen wünschen sich natürlich konzernweit nachhaltig eine möglichst geringe Besteuerung des Gewinnes. Attraktiv sind v.a. tiefe Steuersätze verbunden mit einer schmalen Berechnungsbasis und die Möglichkeit, Verluste konzernweit verrechnen zu können. Daneben sollen steuerliche Friktionen an den verschiedenen Landesgrenzen möglichst vermieden werden; sei dies bei Verrechnungspreisen, Quellensteuern oder grenzüberschreitenden Umstrukturierungen.¹

Die Schweiz ist ein verhältnismässig kleiner Wirtschaftsraum, womit Umstrukturierungen sehr viel schneller zu grenzüberschreitenden Umstrukturierungen werden. Dies ist umso bedeutsamer, als sich die Schweiz als Standort für international operierende Unternehmungen (unter anderem Holdinggesellschaften) profilieren möchte.²

Die Schweiz liegt inmitten der EU, welche zugleich ihr wichtigster Handelspartner ist. Es drängt sich daher auf, das schweizerische Umstrukturierungsregime mit dem-

jenigen innerhalb der EU zu vergleichen. Auch der Bundesrat tut dies. Er spricht sich «auf Grund der internationalen Vernetzung der Schweizer Wirtschaft» unabhängig von einem Beitritt zur EU für eine Harmonisierung mit dem Recht der EU aus.³ Einige der im Entwurf für ein Fusionsgesetz und in den entsprechenden steuerlichen Bestimmungen vorgesehenen Neuerungen sind zumindest von entsprechenden Normen der EU inspiriert.⁴ Es stellt sich hier die Frage, wo allfälliger weiterer Handlungsbedarf besteht. Dabei muss aber beachtet werden, dass das schweizerische grenzüberschreitende Umstrukturierungsrecht nicht nur gegenüber einer bestimmten Gruppe von Staaten, sondern generell gilt. Das hier der Schweizer Rechtsordnung gegenüber gestellte EU-Steuerrecht gilt demgegenüber nur zwischen EU-Mitgliedstaaten. Das steuerliche Verhalten der EU-Staaten gegenüber Drittstaaten ist von der EU-Gesetzgebung nicht erfasst und in keiner Weise harmonisiert.

Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf Umstrukturierungen (Fusionen, Spaltungen und Quasifusionen) von in verschiedenen Staaten ansässigen Unternehmen. Dies schliesst einerseits rein nationale Umstrukturierungen und andererseits Umwandlungen und Sitzverlegungen aus. Eingeschlossen ist aber die im Zuge einer internationalen Umstrukturierung erfolgende Übertragung von in- und ausländischen Betriebstätten in einem (aus Sicht der Vertragsparteien) Drittstaat. Die Umstrukturierungen sollen hinsichtlich ihrer Einkommens-, Gewinn-, Mehrwertsteuer- und Stempelsteuerfolgen auf Gesellschafts- und Anteilsinhaberebene untersucht werden.⁵ Dabei werden auch die am 21. März 2001 vom Ständerat (im Rahmen der parlamentarischen Beratungen des Fusionsgesetzes [*E-FusG*]) beschlossenen Änderungen des Steuerrechts einbezogen (jeweils bezeichnet als *E-DBG* oder *E-StG*). Zum heutigen Zeitpunkt wird dem Vernehmen nach davon ausgegangen, dass die ständerätliche Fassung im Nationalrat nicht grundsätzlich in Frage gestellt wird.⁶

* Meinem Kollegen, Herrn lic. iur. Markus E. Kronauer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, danke ich herzlich für die kritische Durchsicht des Manuskriptes und für wertvolle Anregungen.

1 Vgl. etwa MORTON, 2000, 236 f.

2 Siehe diverse parlamentarische Vorstösse, u.a. aufgelistet in Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, 9 ff. (zur Bedeutung der Holdinggesellschaften siehe ausserdem 13) sowie DAVID, 1996, 355 ff.

3 Botschaft FusG, 4515.

4 So beispielsweise bei den Begriffen «Betrieb» und «Teilbetrieb», Botschaft FusG, 4507, sowie bei der neu eingeführten Quasifusion, Botschaft FusG, 4508.

5 Zur Problematik der Grundsteuerfolgen siehe etwa REICH, 2000, 119 ff. und REICH, 2001, 18 ff. mit weiteren Verweisungen. Vgl. auch die Pressemitteilung der WAK Nationalrat vom 5. Juli 2001, wonach gestützt auf Art. 122 Bundesverfassung den Kantonen die Erhebung der Handänderungssteuer bei Fusionen verboten werden soll.

6 Die vom Bundesrat in der Botschaft FusG, 4574 ff., vorgeschlagenen Änderungen (vergleiche dazu REICH, 2001, 4 ff.) wurden in der Frühjahrsession des Ständerates vom 21. März 2001 erheblich abgeändert. Bundesrat Villiger hat anlässlich dieser parlamentarischen Beratung diese vom Ständerat beschlossenen Änderungen wie folgt kommentiert: «Bei den Anträgen können wir faktisch überall Ihrer Kommission folgen. Wir haben den Eindruck, dass Ihre Kommission das Gesetz in wesentlichen Teilen verbessert hat. Wir geben das auch von der Verwaltung und vom Bundesrat her gerne zu. Es ist vor allem gelungen, die Flexibilität für die Unternehmen im Bereiche der Umstrukturierungen noch zu erhöhen, ohne Missbrauchsmöglichkeiten zu schaffen.» Amtl. Bull. SR, 21. März 2001, 162. Angesichts dieser Aussage scheint von bundesrätlicher Seite keine weitere Opposition zu erwarten zu sein. Dem Vernehmen nach soll auch die WAK Nationalrat, welche am 2. Juli 2001 ihren Mitbericht zuhanden der Rechtskommission des Nationalrats beraten hat, die ständerätliche Fassung nicht grundsätzlich angezweifelt haben.

1.2 Definitionen

Die folgenden Begriffe werden verwendet:

Fusion Im Rahmen einer Fusion überträgt Gesellschaft T (target corporation) sämtliche Aktiven und Passiven als Sacheinlage auf Gesellschaft A (acquiring corporation). Die T-Aktionäre erhalten im Gegenzug A-Aktien (*Annexion*). Alternativ übertragen die beiden Gesellschaften T1 und T2 sämtliche Aktiven und Passiven auf die (neugegründete) Drittgesellschaft A. Die Aktionäre von T1 und T2 erhalten im Gegenzug A-Aktien (*Kombination*). Als dritte Variante übernimmt Gesellschaft A (Muttergesellschaft) sämtliche Aktiven und Passiven ihrer Tochtergesellschaft T (*Absorption*). Die Ausgabe von Aktien erübrigt sich bei dieser Transaktion.

Die Fusion kann gesellschaftsrechtlich als Fusion im Sinne von Art. 748 OR, d.h. als echte Fusion mit *Universalsukzession* (Gesamtrechtsnachfolge) durchgeführt werden. Alternativ kann die Fusion aber auch als *Geschäftsübernahme* (Art. 181 OR) mit Übertragung der Aktiven nach den Regeln der *Singularsukzession* durchgeführt werden.⁷

Spaltung Bei der *vertikalen Spaltung* überträgt Gesellschaft T einen Teil ihrer Aktiven und Passiven auf Gesellschaft A. (Alternativ überträgt T alle Aktiven und Passiven auf mindestens zwei Gesellschaften A1 und A2: *split-up*; bis auf die Kapitalherabsetzung gelten die folgenden Ausführungen sinngemäss.) Wird das Aktienkapital von T im Umfange des neuen Kapitals von A herabgesetzt, so spricht man von einem *split-off*. Führt T keine Kapitalherabsetzung durch, spricht man von einem *spin-off*. Erhalten alle Aktionäre von T auch Aktien von A, so wird A zur *Schwester-gesellschaft* von T. Erfolgt demgegenüber auch eine Trennung auf Aktionärsstufe, so

dass die Aktionäre nach der Spaltung nur noch entweder T- oder A-Aktien (unter Rückgabe der T-Aktien) halten, spricht man von einer *Realteilung* in *Parallelgesellschaften*.

Bei einer *horizontalen Spaltung* oder (*Tochter-)*Ausgliederung überträgt die Gesellschaft T einen Teil ihrer Aktiven und Passiven auf ihre (neue) Tochtergesellschaft A. Spaltet T in eine bereits bestehende Tochtergesellschaft ab, so ist keine Ausgabe von A-Aktien an T notwendig.

Die Spaltung kann unter geltendem schweizerischem Gesellschaftsrecht nur in Form der *Singularsukzession* erfolgen. Der Vorschlag für ein Fusionsgesetz (FusG) sieht neu die Spaltung mit *Universalsukzession* vor (Art. 29 ff. E-FusG).

Quasifusion Bei der Quasifusion überträgt Gesellschaft B ihre T-Beteiligung an A. B erhält im Gegenzug A-Aktien.⁸ Die Aktiven und Passiven von T bleiben von diesem Vorgang unberührt.

Transaktionen von der Schweiz ins Ausland werden als *Emigrationstransaktion* bezeichnet (z.B. Emigrationsfusion, wobei die Schweizer Gesellschaft T in die ausländische Gesellschaft A hinein fusioniert wird; der Schweizer T-Betrieb wird zur Schweizer Betriebstätte von A). Umgekehrt werden Transaktionen, bei welchen die aufnehmende Gesellschaft A in der Schweiz ansässig ist oder wird, als *Immigrationstransaktionen* bezeichnet.

1.3 EU-Steuerrecht im Überblick

Materiellrechtlich werden grenzüberschreitende Umstrukturierungen im EU-Raum hinsichtlich Einkommens- und Gewinnsteuer hauptsächlich von der *Fusionsrichtlinie (FRL)*⁹ geprägt. Soweit eine grenzüberschreitende Fusion auch grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen umfasst, ist zudem die *Mutter-Tochter-Richtlinie*¹⁰ anwendbar. Was die Mehrwertsteuerpflicht von Lieferungen und Dienstleistungen im Rahmen von Umstrukturierungen anbetrifft, so ist vorab die *sechste*

7 Details mit weiteren Verweisungen in Botschaft FusG, 4359 f., 4391 ff. und 4421.

8 Vielfach wird dabei verlangt, dass die Übernehmerin das Quorum gemäss Art. 704 OR erreicht, d.h. stimmrechtsmässig mindestens eine Beherrschung von $\frac{2}{3}$ der an der GV vertretenen Aktien sowie die absolute Mehrheit der an der GV vertretenen Aktien: WIRZ, 1997, 15 ff.; HÖHN/WALDBURGER, 1999, 487. Die Fusionsrichtlinie (FRL) verlangt in Art. 2(d) eine stimmrechtsmässige Beherrschung.

9 Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG), ABl. 1990 L 225/1 vom 20.8.1990.

10 Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. 1990 L 225/6 vom 20.8.1990.

*Umsatzsteuerrichtlinie*¹¹ bedeutsam. Die Übertragung von Wertpapieren und die Einlagen in das Gesellschaftskapital schlussendlich werden durch die *Kapitaleinbringungsrichtlinie*¹² harmonisiert.

Im gesellschaftsrechtlichen Bereich sind insbesondere die *Verschmelzungsrichtlinie*¹³ und die *Spaltungsrichtlinie*¹⁴ massgebend. Diese beiden Richtlinien regeln lediglich nationale Fusionen und Spaltungen. Im grenzüberschreitenden Bereich wurde der *Entwurf* für die *grenzüberschreitende Verschmelzungsrichtlinie*¹⁵ bisher nicht angenommen. Für grenzüberschreitende Spaltungen existiert kein Richtlinienentwurf.

2 Gesellschaftsrecht

Die Umstrukturierung von Gesellschaften ist im schweizerischen Obligationenrecht nur punktuell geregelt.¹⁶ Seit 1992 lassen die Handelsregisterbehörden aber verschiedene, im Gesetz nicht vorgesehene Umstrukturierungen zu. Dies gilt auch für die grenzüberschreitende Fusion, die im geltenden IPRG¹⁷ nicht geregelt ist. Die grenzüberschreitende Fusion wird zugelassen, sofern auch der andere betroffene Staat diesen Vorgang anerkennt und bei einer (aus Schweizer Sicht) Immigrationsfusion die Übertragung des Vermögens ohne Liquidation und uno actu zulässt.¹⁸ Bei einer Emigrationsfusion (anwendbar ist hier nun das Fusionsstatut des ausländischen Staates) ist insbesondere die Anerkennung der grenzüberschreitenden Fusion im ausländischen Staat von Bedeutung. In der Schweiz wird die Gesellschaft ohne Liquidation aufgelöst und im Handelsregister gelöscht.¹⁹ Die Spaltung im Wege der Universalsukzession wird in der Schweizer Rechtspraxis hingegen (weder national noch international) anerkannt.²⁰

2.1 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat

Der Entwurf für das Fusionsgesetz sieht insbesondere neben der nun ausdrücklich zugelassenen grenzüberschreitenden Fusion auch die nationale und grenzüberschreitende echte Spaltung und Vermögensübertragung (mit Universalsukzession) vor.²¹

3 Einkommenssteuerrecht

3.1 Realisationskonzept bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen

Die Berechnung des steuerbaren Gewinnes einer Unternehmung basiert (entsprechend dem Massgeblichkeitsprinzip) auf dem Saldo der (handelsrechtskonformen) Erfolgsrechnung (Art. 58(1)(a) DBG).²² Dieser Saldo wird angepasst, wo steuerliche Korrekturvorschriften dies vorsehen.²³

Handelsrechtlich sind bei der Veräusserung von Aktiven (oder Passiven) keine Gewinne auszuweisen, soweit das Entgelt wirtschaftlich identisch ist, d.h. die untergehenden Beteiligungsrechte durch neue bzw. zusätzliche Beteiligungsrechte ersetzt werden.²⁴ In einem grenzüberschreitenden Kontext wird dieses Konzept allerdings durch die Liquidationsfiktion in Art. 58(1)(c) DBG gestört. Ihr zufolge werden einer Liquidation (welche die Realisation der stillen Reserven bewirkt) die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebstätte ins Ausland gleichgestellt. Diese Intervention wird allerdings wiederum neutralisiert durch Art. 61(1) DBG, wonach bei qualifizierten Umstrukturi-

11 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG), ABl. 1977 L 145/1 vom 13. 6. 1977.

12 Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), ABl. 1969 L 249/25 vom 3. 10. 1969, geändert durch Richtlinie des Rates vom 9. April 1973 (73/79/EWG), ABl. 1973 L 103/13 vom 18. 4. 1973, Richtlinie des Rates vom 7. November 1974 (74/553/EWG), ABl. 1974 L 303/9 vom 13. 11. 1974 und Richtlinie des Rates vom 10. Juni 1985 (85/303/EWG), ABl. 1985 L 156/23.

13 Dritte Richtlinie vom 9. Oktober 1978 gemäss Art. 54 Abs. 3 Bst. g des Vertrages betreffend die Verschmelzung von Aktiengesellschaften (78/855/EWG), ABl. 1978 L 295/36 vom 20. 10. 1978.

14 Sechste Richtlinie vom 17. Dezember 1982 gemäss Art. 54 Abs. 3 Bst. g des Vertrages betreffend die Spaltung von Aktiengesellschaften (82/891/EWG), ABl. 1982 L 378/47 vom 31. 12. 1982.

15 Kommissionsvorschlag-COM (1984) 727 endgültig [584 PC0272], Vorschlag einer zehnten Richtlinie des Rates nach Art. 54 Abs. 3 Bst. g des Vertrages über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Aktiengesellschaften.

16 Botschaft FusG, 4340.

17 Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das internationale Privatrecht, SR 291.

18 Botschaft FusG, 4496 ff.

19 Botschaft FusG, 4498 ff.

20 Botschaft FusG, 4343.

21 Art. 29 ff. E-FusG und Art. 163d E-IPRG.

22 Anstelle vieler HÖHN/WALDBURGER, 2001, 285 ff.; BÖCKLI, 1998/1999, 6; Art. 662a ff., 957 ff. OR.

23 HÖHN/WALDBURGER, 2001, 289 ff.

24 Vgl. HÖHN/WALDBURGER, 2001, 442 f. Siehe auch BÖCKLI, 1998/1999, 6 f.

rierungen die stillen Reserven nicht besteuert werden, «wenn^{25]} die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuerwerte massgeblichen Werte übernommen werden»^{26, 27} Die Liquidationsfiktion von Art. 58(1)(c) DBG findet damit in dem Umfang Anwendung, als Aktiven nach der Umstrukturierung keiner schweizerischen Betriebstätte der aufnehmenden ausländischen Gesellschaft zuordenbar sind.

Entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist das konkret gewählte gesellschaftsrechtliche Vorgehen für die steuerliche Beurteilung unbeachtlich.²⁸

3.2 Einfluss der Unternehmenssteuerreform 1997 und der Botschaft zum Fusionsgesetz auf die grenzüberschreitenden Umstrukturierungen

Die Unternehmenssteuerreform 1997 (in Kraft seit dem 1. Januar 1998) sowie verschiedene bundesrätliche Stellungnahmen in der Botschaft zum Fusionsgesetz vom 13. Juni 2000 haben die schweizerische Steuersituation von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen verändert bzw. klargestellt. Es sind dies insbesondere:

- Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne bei der Veräusserung qualifizierter Beteiligungen (Art. 70(4) DBG): Diese Änderung, einhergehend mit einer entsprechenden Übergangsbestimmung (Art. 207a(3) DBG), ermöglicht die Veräusserung von Beteiligungen (und damit auch die grenzüberschreitende Quasifusion) weitestgehend steuerneutral. Gleichzeitig wurde allerdings die Verwaltungspraxis zur verdeckten Kapitaleinlage in eine Tochtergesellschaft und damit zur Tochterausgliederung verschärft.²⁹
- Die ausschliesslich objektmässige Ausscheidung von Schweizer Betriebstätteergebnissen ausländischer Unternehmen (Art. 52(4) DBG): Sie erlaubt bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen eine eindeutige Zuordnung von Vermögenswerten und Ergebnissen zur Betriebstätte des ausländischen Übernehmers.

- Bei der fusionsweisen Übernahme einer Schweizer Gesellschaft durch eine im Ausland domizilierte Gesellschaft wird, entgegen dem Wortlaut, «von der Besteuerung der stillen Reserven nur insoweit abgesehen [...], als die übernehmende Gesellschaft den übernommenen Betrieb in der Schweiz als Betriebstätte weiterführt»:³⁰ Der Bundesrat bestätigt damit ausdrücklich, dass die in Art. 61(1) DBG vorgesehene steuerneutrale Behandlung von Umstrukturierungen gewährt wird, «soweit» (und nicht «wenn») die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht.³¹ Grenzüberschreitende Umstrukturierungen können damit unter Beachtung des Betriebstättevorbehalts gewinnsteuerneutral durchgeführt werden.³²
- Aus Art. 67(1) DBG kann abgeleitet werden, «dass zu den Verlusten aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren auch die Verluste einer steuerneutral übernommenen juristischen Person gehören»:³³ Der Bundesrat macht klar, dass bei einer steuerneutralen grenzüberschreitenden Fusion oder Spaltung die aufnehmende Schweizer Betriebstätte die Verlustvorträge der übertragenen Schweizer Gesellschaft mit zukünftigen Gewinnen verrechnen darf. Er lässt offen, ob dabei sämtliche Verlustvorträge oder nur diejenigen, welche mit dem in der Betriebstätte weitergeführten «Betrieb» zusammenhängen, übergehen. Denkbar ist damit eine vollständige, eine quotenmässige (z.B. anhand des Verkehrswertanteils des auf die Betriebstätte übertragenen Nettovermögens) oder eine objektmässige Übernahme.³⁴ Letztere Variante birgt allerdings die Gefahr, dass eine geringfügige Änderung der Geschäftstätigkeit zur Verneinung der Verlustverrechnung führen könnte.

3.3 Neuerungen im Rahmen des Fusionsgesetzes

In der Fassung des Ständerates vom 21. März 2001, welche z.T. erheblich vom bundesrätlichen Vorschlag abweicht, sind gegenüber dem geltenden Recht hinsicht-

25 Gemeint ist «soweit»: Botschaft FusG, 4370; siehe dazu das Folgende.

26 Dies schliesst auch ein, dass die stillen Reserven nicht in eine steuerbefreite juristische Person (insbes. gemäss Art. 56 DBG) oder einen steuerlichen Status übergeführt werden, in welchem sie nicht mehr besteuert werden können (z.B. Holdingstatus; dies gilt insbes. auch hinsichtlich Art. 24(3) StHG).

27 Siehe Duss, 1996, 620.

28 REICH, 2000, 3 f.; Duss, 1996, 620; HÖHN/WALDBURGER, 1999, 497 f.

29 Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.5.3.d. Kritisch HÖHN/WALDBURGER, 1999, 563 f.

30 Botschaft FusG, 4370; siehe auch REICH, 2001, 9. Obwohl die bundesrätliche Aussage im Zusammenhang mit den geplan-

ten Änderungen erfolgt, betrifft sie eine gegenüber dem geltenden Recht unveränderte Formulierung und ist damit auch unter geltendem Recht gültig.

31 Der Ständerat hat in seiner Beratung des Fusionsgesetzes im März 2001 denn auch das vom Bundesrat vorgeschlagene «wenn die Steuerpflicht weiterbesteht» durch «soweit die Steuerpflicht weiterbesteht» ersetzt, ABI. SR 2001, 166.

32 Siehe aber auch schon AGNER/JUNG/STEINMANN, 1995, 259.

33 Botschaft FusG, 4370.

34 D.h. eine Übernahme der im Zusammenhang mit dem übertragenen Geschäftsbetrieb erlittenen Verlustvorträge. Diese Variante wird von BÖCKLI, 1998/99, 34, als «Zuordnung nach dem Verursacherprinzip» favorisiert.

lich grenzüberschreitender Umstrukturierungen vorab die folgenden steuerlichen Neuerungen bedeutsam:

- Einführung der grenzüberschreitenden Quasifusion, entsprechend der FRL;
- Klarstellung der Ersatzbeschaffungsfähigkeit von Beteiligungen;
- Wegfall der Sperrfrist bei Spaltungen;
- ausdrückliche Regelung der Steuerneutralität auf Anteilsebene;
- Umsatzabgabebefreiung bei Sacheinlage von Urkunden in eine ausländische Gesellschaft, bei Übertragung von Urkunden im Rahmen von Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen sowie im Rahmen von Art. 207a(3) DBG.

3.4 Vergleich mit der EU-Fusionsrichtlinie

Die FRL soll «die Errichtung und das Funktionieren des gemeinsamen Marktes» gewährleisten. Konkret sollen «die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des gemeinsamen Marktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene» ermöglicht werden.³⁵ Die FRL findet unter den folgenden Bedingungen Anwendung:

- grenzüberschreitende Umstrukturierung innerhalb der EU (Art. 1);
- qualifizierende, in einem Mitgliedstaat ansässige, gewinnsteuerpflichtige Gesellschaften (Art. 3);
- qualifizierender Umstrukturierungstatbestand (Art. 2);
- kein Missbrauch (Art. 11).

Unter diesen Bedingungen gewährleistet die FRL auf Gesellschaftsebene:

- Besteuerungsaufschub hinsichtlich der stillen Reserven auf dem übertragenen Aktiv- und Passivvermögen, soweit dieses Vermögen im Übertragungsstaat steuerlich verhaftet bleibt (Betriebsstättvorbehalt) und die steuerlichen Buchwerte (Gewinnsteuerwerte) unverändert bleiben (Art. 4(1));³⁶
- Übertragung der steuerbefreiten Rückstellungen oder Rücklagen (Art. 5);
- Übertragung der steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste, sofern eine solche Verlustübernahme bei nationalen Umstrukturierungen vorgesehen ist (Art. 6);
- Steuerbefreiung von Fusionsgewinnen im Rahmen einer Absorption (Art. 7); sowie
- Besteuerungsaufschub auch im EU-Betriebsstättstaat hinsichtlich der übertragenen stillen Betriebsstätt-

reserven, wobei aber der Ansässigkeitsstaat der übertragenden Gesellschaft früher aus der Betriebsstätte übernommene Verluste aufrechnen darf (Art. 10(1)).

Auf Aktionärssebene gewährleistet die FRL ebenfalls einen Steueraufschub hinsichtlich der im Rahmen einer privilegierten Reorganisation ausgetauschten Beteiligungsrechte, soweit der Gewinnsteuerwert unverändert bleibt (Art. 8(1) und (2)). Barzahlungen dürfen demgegenüber besteuert werden (Art. 8(4)).

Die FRL setzt einen Minimalstandard, den die Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Steuerrecht vorsehen müssen. Angesichts des Zwecks der FRL, die grenzüberschreitende Betätigung der Unternehmungen zu erleichtern, sind die Mitgliedstaaten durchaus frei, liberalere Regelungen vorzusehen.³⁷ Die FRL überlässt es dabei den Mitgliedstaaten, wie sie die vorgesehene steuerliche Privilegierung sicherstellen.

3.5 Gesellschaftsebene

3.5.1 Grenzüberschreitende Fusion

3.5.1.1 Geltendes Recht

Bei einer *Emigrationsfusion* (einschliesslich *Emigrationsabsorption*) werden die stillen Reserven nicht besteuert, wenn und soweit:³⁸

- sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden;
- die Aktiven und Passiven in eine Schweizer Betriebsstätte der übernehmenden ausländischen Gesellschaft übergeführt werden;
- die bisherigen Gewinnsteuerwerte unverändert fortgeführt werden.

In dem Umfang, als Aktiven und Passiven nicht einer Schweizer Betriebsstätte (sondern dem ausländischen Hauptsitz) zuordenbar sind, werden die stillen Reserven besteuert. Die Rechtsgrundlage für diese fiktive Liquidationsbesteuerung wird gemeinhin in Art. 58(1)(c) DBG gesehen.³⁹ Gemäss Art. 80(2) DBG werden dabei die aus nicht versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven, zusammen mit dem Gewinn des letzten Jahres, besteuert. Duss vertritt dabei die Auffassung, dass entsprechend der Liquidationsfiktion lediglich ein Liquidationsgewinn (ohne Einbezug eines Goodwills) anzusetzen ist.⁴⁰ Üblicherweise wird ein solcher Vorgang mit der zuständigen Steuerbehörde vorbesprochen, wobei auch

35 Präambel FRL.

36 Zum Verständnis des verklausulierten Betriebsstättvorbehalts, SASS, 1990, 2341.

37 TUMPEL, 1994, 101.

38 Art. 61(1) DBG, Botschaft FusG, 4370. Nicht erforderlich (und gesetzlich auch nicht vorgesehen) ist insbesondere die Fortführung des wirtschaftlichen Engagements: HÖHN/WALDBURGER, 1999, 505. A.A. REICH, 1996, 266.

39 Duss, 1996, 620.

40 Duss, 1996, 621 f.

die Bewertung Gegenstand dieser Absprache sein sollte. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass die Bewertung einem Mittelwert entspricht.⁴¹

Bei einer *Immigrationsfusion* stellt sich die Frage der Realisation stiller Reserven hinsichtlich der einer Schweizer Betriebstätte der ausländischen Gesellschaft T zuordenbaren Aktiven und Passiven. Diese werden auf die Schweizer Gesellschaft A übertragen. Da Art. 61 DBG nicht nur für ansässige Unternehmen, sondern auch für gemäss Art. 51(1)(c) DBG beschränkt steuerpflichtige Personen gilt, kann diesbezüglich für die Steuerneutralität von den genannten Voraussetzungen ausgegangen werden.⁴² Was hingegen die neu der Schweizer Steuerhoheit unterstellten Vermögenswerte anbetrifft, so verlangt das Schweizer Steuerrecht keine Fortführung der bisherigen Gewinnsteuerwerte und damit keine Verdoppelung der stillen Reserven: Schliesslich geht es hier nicht darum, ein Schweizer Besteuerungsrecht zu sichern. Diese Vermögenswerte können daher zum Verkehrswert in die Bilanz der Übernehmerin eingesetzt werden.⁴³ Weiterhin im Ausland steuerbare Vermögenswerte (ausländische Betriebstätte der Schweizer Übernehmerin) werden in der Schweiz freigestellt (Art. 52(1) DBG). Auch sie können zum Verkehrswert in die Bilanz der Schweizer Übernehmerin eingestellt werden.

Bei einer *Immigrationsabsorption* entsteht im Umfange der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem (anteiligen) Eigenkapital der Beteiligung ein Fusionsgewinn oder -verlust. Die steuerliche Behandlung entspricht hier grundsätzlich der internen schweizerischen: Während sich ein Fusionsgewinn als Beteiligungsertrag für den Beteiligungsabzug qualifiziert, ist nur ein echter Fusionsverlust steuerlich abzugsfähig. Ein solcher liegt vor, sofern nicht nur das Eigenkapital, sondern auch der Verkehrswert der Beteiligung unter dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung liegt.⁴⁴ Ein unechter Fusionsverlust darf zwar aktiviert, später aber nicht abgeschrieben werden.⁴⁵ Was die steuerliche Behandlung bzw. Bewertung der nun einer neuen ausländischen Betriebstätte bzw. dem Schweizer Hauptsitz zuordenbaren Aktiven und Passiven anbetrifft, kann auf die Immigrationsfusion verwiesen werden.

Die übernehmende Schweizer Betriebstätte (Emigrationsfusion) bzw. Schweizer Unternehmung (Immigrationsfusion) übernimmt nicht nur die Gewinnsteuerwerte, sondern sämtliche steuerlich massgebenden Attribute der Überträgerin. Dazu gehören z.B. hinsichtlich Beteiligungen die Anschaffungskosten, die Qualifikation als Alt- oder Neubeteiligung (gemäss Art. 207a(2) DBG) oder die bisherige Haltedauer der Beteiligung. Daneben übernimmt sie auch ihre Verlustvorträge.⁴⁶

3.5.1.2 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat

DBG – gültige Fassung

Art. 61(1): Stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft werden nicht besteuert, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, bei:

b. Unternehmenszusammenschluss durch Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven auf eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Fusion nach Art. 748–750 OR oder Geschäftsübernahme nach Art. 181 OR);

E-DBG – Fassung Ständerat, März 2001

Art. 61(1): Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

Bei Fusionen gilt nur noch das allgemeine Erfordernis, dass die Steuerpflicht in der Schweiz weiterbesteht und die Gewinnsteuerwerte weitergeführt werden (Ingress). Das bisher explizit vorgesehene Erfordernis der «Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven» ergibt sich schon aus dem allgemeinen Begriffsverständnis der Fusion. Zudem wird auf einen Hinweis auf die anwendbaren gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen verzichtet. Dies entspricht dem Schweizer Verständnis, wonach das wirtschaftliche Ergebnis, und nicht das gewählte gesellschaftsrechtliche Vorgehen, für die steuerliche Beurteilung massgeblich ist. Damit soll sich bei der Fusion gegenüber der heutigen Rechtslage faktisch nichts ändern.

3.5.1.3 Europakompatibilität

Bei den unter der FRL privilegierten Fusionstatbeständen handelt es sich im Wesentlichen um die grenzüber-

41 OECHSLIN-SAUPPER, 1996/97, 260.

42 Siehe auch AGNER/JUNG/STEINMANN, 1995, 259.

43 DUSS, 1996, 631 f.; BEHNISCH 1996, 298.

44 HÖHN/WALDBURGER, 1999, 532 f.

45 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, 2000, 178 f.

46 Siehe oben 3.2; Botschaft FusG, 4370; LAMPERT, 2000, 98 ff. (Fusion) und 106 ff. (Spaltung); REICH, 1996, 106 f. LAMPERT, 2000,

106 f. stellt dazu fest, dass zwar das Handelsrecht eine genügende Kapitalausstattung verlangt, dies aber die Verlustübernahme für steuerliche Zwecke in keiner Weise ausschliesst. REICH, 2001, 18, ist im Zusammenhange mit Art. 52(3) DBG gar der Auffassung, dass «Vorjahresverluste einer Betriebstätte, die erst im Zuge der Umstrukturierung zu einer Betriebstätte des in der Schweiz steuerpflichtigen Unternehmens geworden ist, so z.B. durch Absorption einer ausländischen Kapitalgesellschaft durch ein schweizerisches Unternehmen», abzugsfähig sind.

schreitende Annexion, Kombination und Absorption.⁴⁷ Alle drei Fusionsformen werden in der Schweiz gesellschafts- und steuerrechtlich anerkannt und privilegiert. Bedeutsam sind dabei v.a. die folgenden Besonderheiten (wobei die ersten beiden Aspekte auch für die nachfolgend dargestellte Spaltung gelten):

3.5.1.3.1 Echte Fusion und Spaltung

Bei der Fusion (und auch der Spaltung) verlangt die FRL, dass die übertragende Gesellschaft T «zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen» überträgt.⁴⁸ Die Richtlinie definiert diesen Vorgang nicht näher. TERRA/WATTEL und FARMER/LYAL gehen implizit davon aus, dass diese Bestimmungen auf die Verschmelzungs- und Spaltungsrichtlinie Bezug nehmen.⁴⁹ So beschreibt beispielsweise die Verschmelzungsrichtlinie die Verschmelzung als Vorgang, «durch den eine oder mehrere Gesellschaften ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine andere Gesellschaft übertragen».⁵⁰ Der Effekt dieses Vorganges wird wie folgt beschrieben:⁵¹

Die Verschmelzung bewirkt ipso jure gleichzeitig Folgendes:

- Sowohl zwischen der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft als auch gegenüber Dritten geht das gesamte Aktiv- und Passivvermögen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft über.
- Die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft werden Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft.
- Die übertragende Gesellschaft erlischt.

Dieser Vorgang entspricht in der schweizerischen Rechtsterminologie der echten Fusion mit Universalsukzession gemäss Art. 748 OR.⁵²

Die EU-Verschmelzungs- und Spaltungsrichtlinie ermöglichen gesellschaftsrechtlich lediglich nationale Fusionen und Spaltungen. Im grenzüberschreitenden Be-

reich fehlt eine EU-Rechtsgrundlage. Angesichts dieser fehlenden Verpflichtung erlauben nur wenige Mitgliedstaaten grenzüberschreitende Fusionen und Spaltungen. Die Mehrheit der Mitgliedstaaten geht zudem davon aus, dass sich eine Umsetzung der FRL bezüglich grenzüberschreitender Fusionen und Spaltungen vorläufig erübrigt.⁵³ Im Allgemeinen wird aber davon ausgegangen, dass die FRL zwischen Staaten, welche gesellschaftsrechtlich die grenzüberschreitende Fusion und Spaltung zulassen, vollumfänglich anwendbar ist.⁵⁴

Die Schweiz anerkennt gegenwärtig in der Rechtspraxis die grenzüberschreitende Fusion, nicht aber die grenzüberschreitende Spaltung. Mit dem Fusionsgesetz wird vermutlich auch die grenzüberschreitende Spaltung möglich sein. Die Schweiz hätte damit dazumal als Mitglied der EU sämtliche vorgesehenen grenzüberschreitenden Reorganisationsformen steuerlich zu privilegieren.

3.5.1.3.2 Ausgleichsleistungen

Die FRL erlaubt bei der Annexion, Kombination (sowie der Aufspaltung und Quasifusion) eine Ausgleichszahlung bis maximal 10% des Nennwertes oder, bei Fehlen eines solchen, des rechnerischen Wertes dieser Anteile.⁵⁵ Der Ansässigkeitsstaat des Empfängers hat dabei das Recht, diese Ausgleichszahlung zu besteuern (Art. 8(4)).

In der Schweiz ist gesetzlich kein Limit für Ausgleichsleistungen vorgesehen. Die Rechtspraxis zu dieser Frage ist unklar: Gesellschaftsrechtlich gehen die herrschende Lehre und die Handelsregisterpraxis davon aus, dass grössere Barabfindungen anstelle des Aktientausches unzulässig sind.⁵⁶ Art. 7(2) E-FusG sieht bei der Festlegung des Austauschverhältnisses die Möglichkeit von Ausgleichszahlungen vor, die 10% des wirklichen Wertes der gewährten Anteile nicht übersteigen dürfen.⁵⁷ Der Bericht Umstrukturierungen schlug dazu vor, dass solche Ausgleichszahlungen nicht nur die Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene nicht gefährden, sondern auch auf Anteilshaberebene steuerneutral sein sollen.⁵⁸ Letzterem Vorschlag hat

47 Art. 2(a) FRL.

48 Art. 2(a) und (b) FRL.

49 TERRA/WATTEL, 1997, 271 und FARMER/LYAL, 1994, 283.

50 Art. 3(1).

51 Art. 19(1).

52 Botschaft FusG, 4391 f. und 4421, insbes. FN 99. Zu den gesellschaftsrechtlichen Wirkungen vergleiche auch FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, 1996, 874 f.

53 So zum Beispiel Grossbritannien: WILLIAMS 1998, 144; BAKER 2000, 7 ff.; für einen Überblick siehe auch IBFD 1995. Kritisch zu dieser einschränkenden Auslegung der FRL allerdings BRAMWELL et. al., 1999, 951, welche davon ausgehen, dass die

entsprechenden Bestimmungen der FRL direkt anwendbar sind. A.A. BÜHLER, 2000, 262 f.

54 TUMPEL, 1994, 128; SASS, 1993, 1892.

55 Art. 2(a), (b) und (d) FRL.

56 FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, 1996, 888 sowie GASSER/EGGENBERGER, 1998, 465 mit weiteren Hinweisen.

57 Der Fusionsvertrag kann darüber hinaus vorsehen, dass die Gesellschafter zwischen Anteilsrechten und Abfindung wählen können: Art. 8 E-FusG.

58 Bericht Umstrukturierung, 1997, 19 (wonach «die Gegenleistung der übernehmenden Person im wesentlichen in der Gewährung von Mitgliedschaftsrechten bestehen muss»), 22 f.; STOCKAR, 1998, 53.

sich der Bundesrat (sowie der Ständerat) explizit nicht angeschlossen.⁵⁹ Demgegenüber wollte der Bundesrat den ersten Vorschlag berücksichtigen. Er schlug folgende Formulierung vor: «sofern die Gegenleistung [...] Mitgliedschaftsrechte einschliesst».⁶⁰ Der Ständerat hat zwar die entsprechende Formulierung abgeändert. Dabei deutet aber nichts darauf hin, dass nun Ausgleichsleistungen die Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene tangieren sollen. Damit ist unter der vom Ständerat gutgeheissenen Fassung davon auszugehen, dass Ausgleichsleistungen bis zu 10% des wirklichen Wertes der gewährten Anteile die Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene nicht beeinträchtigen. Dies entspricht im Übrigen der generell wünschbaren Angleichung an die FRL.

3.5.1.3.3 Fusionsgewinn bei Absorption

Gemäss Art. 7 FRL darf ein Fusionsgewinn aus einer Absorption einer mindestens 25%-Beteiligung keine Besteuerung auslösen. In der Schweiz werden Fusionsgewinne demgegenüber nicht freigestellt. Sie unterliegen der Gewinnsteuer und qualifizieren sich, soweit sie im Falle einer 20%-Beteiligung nicht auf frühere Abschreibungen zurückzuführen sind, für den Beteiligungsabzug.⁶¹ Die Behandlung als Beteiligungsertrag kann angesichts der schweizerischen Berechnung des Beteiligungsabzugs (insbesondere wegen des Zins- und Verwaltungskostenabzugs und der progressiven kantonalen Gewinnsteuer⁶²) zu einer gewissen (Rest-)Besteuerung führen.

3.5.2 Grenzüberschreitende Spaltung

3.5.2.1 Geltendes Recht

Bei einer Emigrationsspaltung werden die stillen Reserven auf den übertragenen (und auch den zurückbleibenden) Aktiven und Passiven nicht besteuert, sofern und soweit:⁶³

- in sich geschlossene Betriebsteile übertragen werden;⁶⁴
- die übernommenen Geschäftsbetriebe unverändert weitergeführt werden;
- die übertragenen Aktiven und Passiven in eine Schweizer Betriebstätte der übernehmenden ausländischen Gesellschaft übergeführt werden;
- die bisherigen Gewinnsteuerwerte unverändert fortgeführt werden; und
- die Beteiligungsverhältnisse während einer Dauer von fünf Jahren an beiden Gesellschaften (symmetrische Spaltung), an einer der beiden gespaltenen Gesellschaften (asymmetrische Realteilung in Parallelgesellschaften⁶⁵) oder an der Tochtergesellschaft (Ausgliederung) unverändert bleiben.⁶⁶ Unklar scheint, ob eine geringfügige Veräusserung bzw. Ausgleichszahlung bis ca. 10% unschädlich ist.⁶⁷

Holding- und Immobiliengesellschaften qualifizieren sich nur unter speziellen Umständen.⁶⁸ Die Beteiligungsausgliederung wird im nächsten Abschnitt (Quasifusion) besprochen.

Was die Zuordnung der Aktiven zu Betriebstätten, die Bewertung von bei einer Immigrationsspaltung übernommenen Vermögenswerten und die Übernahme von

59 Botschaft Fusionsgesetz, 4377 f.

60 Art. 61(1)(b) E-DBG, Fassung Bundesrat, Botschaft Fusionsgesetz, 4575 und 4372.

61 Art. 62(4) DBG. REICH, 1996, 70 f. Vgl. auch HÖHN/WALDBURGER, 1999, 533 f. Auch im Rahmen des Fusionsgesetzes ist hier, entgegen dem Vorschlag im Bericht Umstrukturierungen, 20 f., keine Änderung geplant: Botschaft FusG, 4375 f.

62 Zum Unterschied von Freistellung und Beteiligungsabzug bei proportionalen oder progressiven Gewinnsteuersätzen vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997, 23.

63 Art. 61(1) DBG. Das Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.5.3.d, erwähnt bei der Ausgliederung nur die horizontale Ausgliederung auf eine Schweizer Tochtergesellschaft. Falls damit Ausgliederungen auf ausländische Tochtergesellschaften ausgeschlossen werden sollen, wäre dies nicht sachgerecht. Entscheidend ist einzig, dass die übertragenen Aktiven und Passiven unter Fortführung der bisherigen Gewinnsteuerwerte in eine Schweizer Betriebstätte der ausländischen Tochtergesellschaft übergeführt werden. Siehe auch BEHNISCH, 1996, 304.

64 Bei einer horizontalen Tochterausgliederung muss lediglich ein in sich geschlossener Betriebsteil auf die Tochtergesellschaft übertragen werden. Nicht notwendig ist, dass ein solcher Betriebsteil in der Muttergesellschaft zurückbleibt: Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.5.3.d.

65 HÖHN/WALDBURGER, 1999, 575 f.

66 Obwohl für dieses Kriterium keine konkrete gesetzliche Grundlage besteht, wird es in der Verwaltungspraxis angewendet (AGNER/JUNG/STEINMANN, 1995, 259 und Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.5.3.b und d) sowie von einem Teil der Literatur unterstützt (REICH, 1996, 48 ff., 55 ff., 320 ff.; ATHANAS/KUHN, 1998, 86). Vom Bundesgericht wurde die Frage soweit ersichtlich unter dem DBG oder StHG noch nicht beurteilt. In einem zum Stempelsteuerrecht ergangenen Urteil hat sich das Bundesgericht, jedoch noch unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung der Bundessteuer (BdBSt, in Kraft bis Ende 1994), bejahend zu einem solchen Fristerfordernis ausgesprochen: BGE vom 22. Oktober 1992, ASA 1992/93, 832. A.A. HÖHN/WALDBURGER, 1999, 574 f. (und hinsichtlich der Tochterausgliederung 564) und HÖHN/WALDBURGER, 2001, 451, welche zwar die privilegierte Spaltung zwecks Veräusserung ebenfalls ablehnen, aber anstelle einer solchen fixen Frist eine konkrete Untersuchung verlangen, «ob eine formale Spaltung [...] auch eine Unternehmensspaltung darstellt oder ob sie eine blossere Vorbereitungshandlung im Hinblick auf die Teilliquidation darstellt».

67 Bejahend BÖCKLI, 1998/99, 9.

68 HÖHN/WALDBURGER, 1999, 576; REICH, 1996, 316 f.; Botschaft FusG, 4378.

steuerlichen Attributen anbetrifft, kann auf die bei der Fusion gemachten Ausführungen verwiesen werden.

3.5.2.2 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat

DBG – gültige Fassung

Art. 61(1): Stille Reserven [...] werden nicht besteuert, [...] bei:
c. Aufteilung einer Unternehmung durch Übertragung von in sich geschlossenen Betriebsteilen auf andere Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, wenn die übernommenen Geschäftsbetriebe unverändert weitergeführt werden.

E-DBG – Fassung Ständerat, März 2001

Art. 61(1): Stille Reserven [...] werden [...] nicht besteuert, [...]:
b. bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern die nach der Spaltung bestehenden Beteiligungsrechte einen oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe verkörpern.

3.5.2.2.1 Grenzüberschreitende Tochterausgliederung

Art. 61(1)(b) E-DBG deckt nur die «Auf- oder Abspaltung», mithin die vertikale Spaltung ab. Die Ausgliederung ist davon nicht erfasst. Dies deckt sich an sich mit dem Zivilrecht. Die Ausgliederung soll nämlich durch das neue Rechtsinstitut der Vermögensübertragung (Art. 69 E-FusG) ersetzt werden.⁶⁹ Der bundesrätliche Entwurf trug dem durch eine offenere Formulierung in Art. 61(1)(b) DBG Rechnung.⁷⁰ Dort ist u.a. neutral von «Spaltung» die Rede, was ohne weiteres auch die grenzüberschreitende Ausgliederung (unter den heutigen Bedingungen) umfasst. Die ständerätliche Fassung erwähnt nun aber die Ausgliederung nicht mehr.

Das lässt mindestens drei Interpretationsmöglichkeiten offen: Die grenzüberschreitende Tochterausgliederung ist (1) zukünftig von der steuerlichen Privilegierung ausgeschlossen, (2) fällt unter den Ingress (Art. 61(1) E-DBG) und ist zulässig, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die Gewinnsteuerwerte unverändert bleiben. Ein Betriebserfordernis oder gar eine Sperrfrist wären dann nicht einzuhalten (womit die steuerneutrale verdeckte Kapitaleinlage von einzelnen Aktiven auch seitens der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] wieder anzuerkennen wäre⁷¹). Oder aber (3) auch die Betriebstätte einer ausländischen Übernehmerin

gilt als «inländische Kapitalgesellschaft» i.S.v. Art. 61(2) E-DBG, womit Betriebe, Teilbetriebe oder betriebsnotwendiges Anlagevermögen unter Betriebstättenvorbehalt in eine ausländische Tochtergesellschaft ausgliedert werden könnten. Zudem wäre eine fünfjährige Veräusserungssperrfrist einzuhalten. Eine Klärung findet sich in den Materialien nicht. Gemäss HÖHN/WALDBURGER rechtfertigt es sich, für die Steuerneutralität an die Auf- und Abspaltung (geldwerte Leistung an die Anteilshaber) höhere Anforderungen zu stellen als an die Ausgliederung (verdeckte Kapitaleinlage).⁷² Dies rechtfertigt das Betriebserfordernis lediglich für Auf- und Abspaltungen (Art. 61(1)(b) E-DBG). Es ist somit davon auszugehen, dass die grenzüberschreitende Tochterausgliederung – analog der nun ebenfalls nicht mehr explizit erwähnten Fusion – unter den im Ingress von Art. 61(1) E-DBG genannten Voraussetzungen steuerneutral durchführbar sein soll.

3.5.2.2.2 Teilbetrieb

Art. 61 E-DBG löst sich einerseits vom Begriff des «in sich geschlossenen Betriebs» zugunsten eines EU-konformen⁷³ «Betriebs oder Teilbetriebs» und verlangt neu auch nicht mehr, dass ein solcher übertragen wird, sondern lediglich, dass nach der Spaltung solche bestehen.⁷⁴

3.5.2.2.3 Wegfall der Sperrfrist

Entgegen dem Vorschlag des Bundesrates (und des Berichts Umstrukturierungen),⁷⁵ welcher eine «subjektive» Veräusserungssperrfrist mit Beweislastumkehr vorsah, hat der Ständerat die Sperrfrist aus dem Gesetz gestrichen. Damit ist die Sperrfrist vollständig vom Tisch. Eine solch klare Aussage des Gesetzgebers erlaubt weder die Weiterführung der bisherigen Praxis (objektive Sperrfrist) noch die Einführung einer subjektiven Sperrfrist mit Beweislastumkehr, wie vom Bericht Umstrukturierungen vorgeschlagen.

69 Botschaft FusG, 4356 f. und 4360 f.

70 Zur steuerlichen Behandlung der Vermögensübertragung siehe Botschaft FusG, 4371.

71 Vgl. auch HÖHN/WALDBURGER, 1999, 563 f.

72 HÖHN/WALDBURGER, 1999, 559.

73 Botschaft FusG, 4507.

74 Ähnlich wurde das im Übrigen hinsichtlich der Stempelabgabe vom Bundesgericht auch schon bisher gesehen (BGE vom

12. April 1984, ASA 1984/85, 437 ff., insbes. 443). Dort erscheint bedeutsam, dass das «Spaltungsprodukt» (und weniger, was übertragen wird) «mit ausreichenden Mitteln ausgestattet wird, um nach wirtschaftlichen Kriterien eine selbständige Geschäftstätigkeit längerfristig ausüben zu können». Wobei insbesondere die Möglichkeit, dass die Betriebsmittel von unbeteiligten Dritten erhältlich sind, als genügend erachtet wurde.

75 Art. 61(1^{bis}) E-DBG; Botschaft FusG, 4374; Bericht Umstrukturierungen, 1997, 28.

3.5.2.3 Europakompatibilität

3.5.2.3.1 Begrenzter Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie

Die FRL verlangt die Durchführung einer Spaltung im Wege der Universalsukzession.⁷⁶ Ausserdem sieht sie die Übertragung des «gesamten Aktiv- und Passivvermögens auf zwei oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften» vor. Damit ist lediglich die Aufspaltung (split-up) vorgesehen. Die in der Praxis häufiger anzutreffenden spin-off oder split-off scheinen ausgeschlossen⁷⁷. Sieht ein Staat lediglich das von der FRL vorgesehene Verfahren vor, so wäre für einen spin-off oder split-off unnötigerweise die übertragende Gesellschaft zu liquidieren und eine zweite aufnehmende Gesellschaft zu gründen. Weiter schliesst Art. 2(b) die Realteilung in Parallelgesellschaften aus.⁷⁸ Dies, da die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft A anteilig auf die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft T ausgegeben werden müssen. Dieses Erfordernis der proportionalen Zuteilung von Aktien an der Übernehmerin A verunmöglicht zudem bei der Spaltung den Auskauf einzelner Aktionäre. Diese Restriktion gilt hingegen nicht für die Fusion und die Quasifusion.⁷⁹

Art. 2(c) sieht schliesslich die Übertragung eines Teilbetriebs in eine Tochtergesellschaft vor, wobei hier keine Universalsukzession verlangt wird⁸⁰. Denkbar ist auch eine sog. Joint-Venture-Ausgliederung, wobei zwei unabhängige Unternehmen je einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine gemeinsame Joint-Venture-Tochtergesellschaft übertragen.⁸¹ Umstritten ist, ob sich nur die Übertragung eines Teilbetriebs im Staat der übertragenden Gesellschaft oder ob sich auch die Übertragung einer ausländischen Betriebstätte der Überträgerin (mithin die Inkorporation einer ausländischen Betriebstätte als Tochtergesellschaft) unter der FRL qualifiziert.⁸²

Das Schweizer Umstrukturierungsrecht sieht damit an sich wesentlich mehr Spaltungsvarianten als die FRL

vor. Allerdings wird unter dem geltenden Recht die Spaltung mit Universalsukzession gesellschaftsrechtlich nicht anerkannt.

3.5.2.3.2 Teilbetrieb

Der Bundesrat schliesst sich hier explizit der Terminologie und der inhaltlichen Bedeutung in der FRL an.⁸³

3.5.2.3.3 Ausgleichsleistungen

Siehe oben bei 3.5.1.3.2.

3.5.2.3.4 Veräusserungssperrfrist

Wie dargestellt, wird in der Praxis – ohne eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage – die Steuerneutralität einer Abspaltung an eine «objektive» fünfjährige Veräusserungssperrfrist gebunden. Eine solche Sperrfrist sieht die FRL bei keiner der Reorganisationsformen vor. Die Mitgliedstaaten dürfen die steuerliche Privilegierung von Umstrukturierungsformen grundsätzlich nicht an zusätzliche Voraussetzungen knüpfen. Deutschland kennt allerdings, in Anwendung des Missbrauchsvorbehalts in Art. 11 FRL, eine mit der Schweizer Regelung vergleichbare siebenjährige Veräusserungssperrfrist bei Quasifusionen⁸⁴, welche von der Literatur schon länger für EU-widrig gehalten wird.⁸⁵

Art. 11 erlaubt den Mitgliedstaaten die Anwendung der FRL zu versagen, sofern ein hauptsächlicher Beweggrund die Steuerhinterziehung oder -umgehung ist. Von einem solchen Beweggrund wird ausgegangen, wenn die Reorganisation «nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht».⁸⁶ Der EuGH hat sich im Entscheid *Leur-Bloem*⁸⁷ mit dem Inhalt dieser Bestimmung auseinandergesetzt: Dabei ging es u.a. um eine niederländische Regelung, welche bei einer Quasifusion – in Ergänzung zu den in Art. 2(d) FRL verlangten Kriterien – verlangte,

76 Art. 2(a) und (b) FRL.

77 IBFD, 1995, 40; RÄDLER, 1994, 521, und TUMPEL, 1994, 131 f., Larking, 1990, 364.

78 IBFD, 1995, 22 f.

79 TERRA/WATTEL, 1997, 272.

80 SASS, 1993, 1892.

81 SASS, 1990, 2344.

82 Bejahend: HOSSON, 1991, 352 f. Verneinend: LARKING, 1990, 364.

83 Botschaft FusG, 4507.

84 § 26(2) Deutsches UmwStG; siehe BOGENSCHÜTZ, 2000, 613.

85 IBFD, 1995, 201; FÖRSTER/SCHOLLMER, 1995, 860; TERRA/WATTEL, 1997, 281: «We submit as an anti-abuse measure, such long

holding periods are disproportionate if the participating companies are denied the possibility, during that period, of demonstrating that there were bona fide commercial reasons for disposing of the shares obtained within that period.» Ähnlich: FARMER/LYAL, 1994, 292.

86 Art. 11(1)(a) FRL. Offenbar kann nach dem Ratsprotokoll im Zusammenhang mit dem Beschluss der FRL (welches allerdings weder öffentlich zugänglich noch für die Auslegung von Richtlinien von Bedeutung ist [EuGH-Entscheid *Epson*, C-375/98 vom 8. Juni 2000, Ziff. 26]) von Art. 11(1) FRL Gebrauch gemacht werden, wenn die erhaltenen Anteile in «rascher Zeitfolge» wieder veräussert werden: SASS, 1993, 1893. Was nun jedoch durch den nachfolgend dargestellten EuGH-Entscheid *Leur-Bloem* stark relativiert wurde.

87 C-28/95 vom 17. Juli 1997.

dass «[sich] das Unternehmen dieser Gesellschaft und das einer anderen in finanzieller und wirtschaftlicher Hinsicht dauerhaft zu einer Einheit verbinden».⁸⁸ Der EuGH stellte dazu fest, dass auch die «Neubildung einer Holdinggesellschaft, die als solche kein Unternehmen besitzt [...], auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhen» kann. «Es ist auch nicht ausgeschlossen – auch wenn dies einen Anhaltspunkt für eine Steuerhinterziehung oder -umgehung darstellen kann –, dass mit einer Fusion durch Austausch von Anteilen, die auf die Schaffung einer bestimmten Struktur für begrenzte Zeit und nicht auf Dauer abzielt, vernünftige wirtschaftliche Gründe verfolgt werden.»⁸⁹ Schliesslich überlässt es der EuGH den Mitgliedstaaten, die Anwendungsmodalitäten der Vermutung in Art.11(1)(a), unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit, festzulegen.⁹⁰ Allerdings ginge eine «generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen auf Grundlage von [vorgegebenen] Kriterien⁹¹ [...] automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche hinaus und beeinträchtigt das mit der Richtlinie verfolgte Ziel.»⁹²

Zusammenfassend ist dem Urteil hinsichtlich einschränkender Voraussetzungen, welche insbesondere über diejenigen in Art. 2 FRL hinausgehen – und damit auf dem Missbrauchsvorbehalt in Art. 11(1)(a) basieren – Folgendes zu entnehmen: (1) Die Ablehnung der steuerlichen Vorteile unter der FRL (bzw. entsprechender nationaler Vorschriften) aufgrund vorgegebener, allgemeiner (Missbrauchs-)Kriterien⁹³ ist unzulässig. Vielmehr muss in jedem Einzelfall eine globale, gerichtlich überprüfbare Untersuchung erfolgen, ob einer der hauptsächlichen Be-

weggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung ist.⁹⁴ (2) Dabei kann auch die durch eine Reorganisation herbeigeführte Struktur an sich auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhen, ohne dass ausserdem die Schaffung einer dauerhaften Struktur notwendig wäre.⁹⁵ Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhange, dass die Leur-Bloem-Entscheidung keine singuläre Entscheidung ist. Sie folgt der Auslegung des Missbrauchsvorbehalts in der Mutter-Tochter-Richtlinie in der Denkavit Entscheidung⁹⁶.

In diesem Sinne wäre wohl die vom Bundesrat und vom Bericht Umstrukturierungen vorgeschlagene «subjektive Sperrfrist» mit einer Umkehr der Beweislast mit der FRL vereinbar.⁹⁷ Besser vereinbar erscheint aber der von HÖHN/WALDBURGER vertretene Ansatz⁹⁸ mit einer konkreten Überprüfung des Vorganges, ohne eine Umkehr der Beweislast. Auf dieser Linie liegt nun auch die ständerätliche Fassung von Art.61 E-DBG, welche das Sperrfristerfordernis explizit ausschliesst. Dies schliesst allerdings eine Überprüfung des konkreten Falles unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung nicht aus.

3.5.3 Grenzüberschreitende Quasifusion

3.5.3.1 Geltendes Recht

Die Quasifusion ist weder im DBG noch im StHG ausdrücklich geregelt. Bis zur Unternehmenssteuerreform 1997 war eine grenzüberschreitende Emigrationsquasifusion gemäss Praxis der ESTV steuerneutral nicht möglich.⁹⁹ Unter bestimmten Umständen war aber bereits damals und ist heute eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung gemäss Art.64(1) DBG¹⁰⁰ bzw. ein Tausch

88 C-28/95, Ziff. 5.

89 Beide Zitate C-28/95, Ziff. 42.

90 C-28/95, Ziff. 43.

91 Gemeint sind die in C-28/95, Ziff. 15, genannten folgenden Kriterien: 2a: betreibt die Übernehmerin ein Unternehmen; 2b: werden die beiden Unternehmen von verschiedenen Personen beherrscht; 2c und d: dient der Austausch einer dauerhaften finanziellen und wirtschaftlichen Verbindung.

92 C-28/95, Ziff. 44.

93 Insbesondere solche, welche eine dauerhafte finanzielle oder wirtschaftliche Verbindung verlangen: Vgl. HOENJET, 1997, 214, zu Ziff. 42 der Leur-Bloem Entscheidung: «Holding period requirements are in principle not in line with the Merger Directive.»

94 C-28/95, Ziff. 41.

95 C-28/95, Ziff. 42.

96 Denkavit, verbundene Rechtssache, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 vom 17. Oktober 1996, Ziff. 30 f.: Dabei ging es um eine deutsche Vorschrift, welche für die Gewährung der Richtlinien-vorteile bezogen auf den Zeitpunkt der Dividendenausschüttung

das Halten der Beteiligung während mindestens eines Jahres verlangte. Der EuGH entschied jedoch dahin, dass die Haltedauer insgesamt – und nicht bezogen auf den Ausschüttungszeitpunkt – massgebend ist. Damit kann gemäss EuGH die Mindesthaltedauer auch erst nach der Ausschüttung erreicht werden.

97 Art. 61(1^{bis}) E-DBG in der bundesrätlichen Fassung, Botschaft FusG, 4575.

98 Siehe dazu vorne 3.5.2.1.

99 AGNER/JUNG/STEINMANN, 1995, 258. Kritisch SPORI, 1993, 294 f. Vgl. allerdings die Ausführungen in der Botschaft FusG, 4508, wonach der Grundsatz der Steuerneutralität auf Gesellschafterebene «nun im Gesetz explizit festgeschrieben werden [soll]. Er soll auch dann gelten, wenn Beteiligungsrechte an einer (in- oder ausländischen) Gesellschaft [...] gegen Beteiligungsrechte an einer ausländischen Gesellschaft ausgetauscht werden.» Die Formulierung «nun im Gesetz explizit festschreiben» deutet entgegen der von AGNER/JUNG/STEINMANN (s.o.) gemachten Darstellung darauf hin, dass die grenzüberschreitende Quasifusion bereits unter geltendem Recht steuerneutral zulässig ist. Siehe auch REICH, 2001, 13, FN 66.

100 KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, 1995, 43; REICH, 1996, 59 ff.

entsprechend der wirtschaftlichen Identitätstheorie¹⁰¹ denkbar.

Im geltenden Recht kann der wirtschaftliche Effekt einer grenzüberschreitenden Quasifusion steuerneutral entweder (1) als Veräusserung mit anschliessendem Kauf bzw. als Tausch, (2) als Übertragung auf eine Subholding oder (3) als Ersatzbeschaffung/Tausch der Beteiligungen strukturiert werden.

(1) *Veräusserung/Tausch*: Kapitalgewinne aus der Veräusserung einer mindestens 20%-igen Beteiligung, welche während mindestens eines Jahres gehalten wurde, berechtigen zum Beteiligungsabzug.¹⁰² (Die Übergangsbestimmung in Art. 207a DBG schliesst Kapitalgewinne auf Beteiligungen, die bereits vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der veräussernden Unternehmung waren [Alt-Beteiligungen], vom Beteiligungsabzug aus. Bei Übertragung von mindestens 20%-igen Alt-Beteiligungen auf eine ausländische Konzerngesellschaft kann im Umfange der realisierten stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, welche Ende 2006 steuerneutral aufgelöst werden kann. Bei Veräusserung oder Liquidation der Beteiligung vor Ende 2006 ist die Rückstellung steuerwirksam aufzulösen.¹⁰³ Im Folgenden wird auf die verschiedenen übergangsrechtlichen Fragen nicht weiter eingegangen.) Als Veräusserung gilt auch ein Tausch. Demnach kann die hingeebene Beteiligung T (unter Realisation der stillen Reserven) gegen eine Beteiligung an der aufnehmenden Gesellschaft A ausgetauscht werden. Die A-Beteiligung kann steuerlich zum Verkehrswert in die Bilanz eingestellt werden.

(2) *Übertragung auf eine Subholding*: Die Übertragung einer mindestens 20%-igen Beteiligung auf eine ausländische Tochtergesellschaft (Subholding) kann steuerneutral zum Gewinnsteuerwert erfolgen. Diese steuerliche Behandlung entspricht der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne. Die Beteiligung an der Subholding übernimmt die Funktion sowie die steuerlichen Attribute, wie Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten, der übertragenen Beteiligung.¹⁰⁴ Eine Mindesthaltedauer vor oder nach der Übertragung und eine Mindestbeteili-

gung an der aufnehmenden Gesellschaft sind nicht vorgesehen. Im Gegensatz zur Veräusserung kann hier der bisherige Gewinnsteuerwert aber beibehalten werden (keine Realisation). Attraktiv ist die Lösung v.a., wenn eine Beteiligung vor Ablauf der für den Beteiligungsabzug notwendigen einjährigen Haltedauer übertragen werden soll. Wird die Beteiligung allerdings kurz nach der Übertragung veräussert (z.B. innerhalb des folgenden Jahres) und der Ertrag unter Inanspruchnahme des Beteiligungsabzugs als Beteiligungsertrag in die Schweiz ausgeschüttet, ist der Vorgang unter dem Aspekt der Steuerumgehung zu prüfen. Anzumerken bleibt, dass das Schweizer Steuerrecht nicht verlangt, dass die übertragene Beteiligung bei der aufnehmenden ausländischen Gesellschaft zum bisherigen Gewinnsteuerwert bei der Überträgerin eingebucht werden muss. Eine Verdoppelung der stillen Reserven ist somit nicht erforderlich.

(3) *Ersatzbeschaffung/Steueraufschub bei wirtschaftlicher Identität*: Art. 64(1) DBG sieht die Ersatzbeschaffung von funktionsgleichem, betriebsnotwendigem Anlagevermögen innerhalb der Schweiz vor. Gemäss REICH ist hinsichtlich der Betriebsnotwendigkeit entscheidend, ob die ausgetauschte Beteiligung «unmittelbar dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess dient», was «mit Blick auf die von [der Beteiligung] gehaltenen Wirtschaftsgüter zu beurteilen» ist.¹⁰⁵ Insbesondere wo eine Beteiligung Immobilien oder Immaterialgüter enthält, welche dem Betrieb des Inhabers der Beteiligungsrechte dient, bejaht REICH die Ersatzbeschaffungsfähigkeit. Zudem muss betriebsbezogen eine wirtschaftliche Identität des ausgeschiedenen und des neu angeschafften Wirtschaftsguts vorliegen.¹⁰⁶ Demgegenüber ist gemäss WIRZ¹⁰⁷ unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Identität des Entgelts vorab «die Fortsetzung der Kapitalanlage» für den Steueraufschub notwendig. Nicht erforderlich sind insbesondere die Zugehörigkeit zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen, das Vorliegen einer Zwangssituation oder gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse. Hält mithin eine (Industrie-Holding-¹⁰⁸)Gesellschaft verschiedene Beteiligungen in ihrem üblichen Ge-

101 WIRZ, 1997, 80 ff., mit weiteren Verweisungen. Zur Abgrenzung von Ersatzbeschaffung und Umstrukturierung siehe auch HÖHN/WALDBURGER, 2001, 445.

102 Art. 70(4) DBG.

103 Die entsprechende Verwaltungspraxis ist im Kreisschreiben Nr. 10 dargestellt. Vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER, 1999, 469 ff., und DUSS/ALTORFER, 2000, 811 ff.

104 Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.5.3 e.; vgl. auch entsprechendes Beispiel 6 im Anhang des Kreisschreibens.

105 REICH, 1996, 60.

106 REICH, 1996, 61 f.

107 WIRZ, 1997, 255 f.

108 Im Gegensatz etwa zu einer Vermögensverwaltungsgesellschaft.

schäftsbereich, so kann z.B. eine diesem Bereich dienende Beteiligung an einer französischen Unternehmensgruppe durch eine andere Beteiligung in Spanien ersetzt werden.¹⁰⁹ Gleiches müsste dann letztlich auch dort gelten, wo eine direkt gehaltene Beteiligung T auf eine ausländische Joint-Venture-Gesellschaft A übertragen wird und damit die T- gegen A-Aktien (bei Fortführung des Gewinnsteuerwerts) ausgetauscht werden.¹¹⁰ Die stillen Reserven werden damit auch nicht ins Ausland übertragen, da die Aktien an der aufnehmenden A, welche nun ja die stillen Reserven verkörpern, den Schweizer Aktiven zugerechnet werden. Den Bedenken der ESTV gegenüber grenzüberschreitenden Beteiligungstauschen,¹¹¹ soweit sie nicht bereits mit der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne ausgeräumt wurden, kann mit einer Beurteilung unter Gesichtspunkten der Steuerumgehung begegnet werden. Angesichts dieser Bedenken sind in der Praxis jedoch de lege lata die beiden vorangehend beschriebenen Methoden vorzuziehen.

3.5.3.2 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat

<p>DBG – gültige Fassung Art. 19(1): Stille Reserven [...] werden nicht besteuert, [...] bei:</p> <p>E-DBG – Fassung Ständerat, März 2001 Art. 19(1): Stille Reserven [...] werden [...] nicht besteuert, [...]: c. beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.</p>
<p>DBG – gültige Fassung Art. 61(1): Stille Reserven [...] werden nicht besteuert, [...] bei:</p> <p>E-DBG – Fassung Ständerat, März 2001 Art. 61(1): Stille Reserven [...] werden [...] nicht besteuert, [...]: c. beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Fusionen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.</p>
<p>DBG – gültige Fassung Art. 64</p> <p>E-DBG – Fassung Ständerat, März 2001 Art. 64(1^{bis}): Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.</p>

3.5.3.2.1 Quasifusion

Der Ständerat folgt hier dem Bundesrat und hat beschlossen, die Steuerneutralität des Anteilsaustauschs auf Gesellschafterebene explizit zu regeln. Insbesondere die Quasifusion wird ausdrücklich erwähnt, wobei auch die grenzüberschreitende Quasifusion steuerneutral möglich sein soll. In Anlehnung an die FRL muss dabei «gegen Hingabe eigener Beteiligungsrechte die Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft» erworben werden.¹¹² Gemäss Art. 2(d) FRL ist dabei eine stimmrechtsmässige Mehrheitsbeteiligung gemeint. Diese ausdrückliche Bezugnahme auf die FRL führt aber auch dazu, dass sich einerseits die Einbringung einer Beteiligung von weniger als 20 % sowie andererseits die Aufstockung einer bereits mehr als 50 % der Stimmrechte umfassenden Beteiligung für die Privilegierung qualifizieren.¹¹³

Redaktionelles Versehen: Der Ständerat ändert am bundesrätlichen Vorschlag zur Steuerneutralität von Beteiligungstauschen bei Fusionen und Quasifusionen in Art. 19(1)(c) E-DBG nichts.¹¹⁴ Da er aber Art. 61(1)(b) E-DBG, auf welchen sich Art. 19(1)(c) E-DBG bezieht, neu der «Ab- und Aufspaltung» und nicht mehr auch der Fusion widmet, muss konsequent auch Art. 19(1)(c) E-DBG angepasst werden: Dabei ist die Passage «[...] Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b [...]» durch «[...] Auf- oder Abspaltungen von juristischen Personen, Fusionen [...]» zu ersetzen. Entsprechendes gilt für Art. 61(1)(c) E-DBG (siehe Postulate).

3.5.3.2.2 Ersatzbeschaffung

Der Ständerat will ausserdem, offenbar in Anlehnung an den Beteiligungsabzug, ausdrücklich die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen zulassen.¹¹⁵ Dabei verzichtet der Ständerat auf die übrigen in Art. 64(1) DBG verlangten Voraussetzungen, wie insbesondere die Übertragung der stillen Reserven auf eine Schweizer Gesellschaft, die Betriebsnotwendigkeit und die Funktionsgleichheit der ausgetauschten Güter. Mit dieser Ersatzbeschaffung kann ohne weiteres auch eine grenzüberschreitende Quasifusion erreicht werden. Gegenüber der im Kreisschreiben Nr. 9, Ziff. 2.5.3.e vorgesehenen Übertragung auf eine Subholding ist aber unter dem Titel der Ersatzbeschaffung die zu ersetzende Beteiligung vor der Ersatzbeschaffung während mindestens eines Jahres zu halten.

109 Kritisch hiezu allerdings WALKER, 1993, 185 und die KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, 1995, 43, welche Beteiligungen, insbesondere von Holdinggesellschaften, als «Vermögensanlagen» und nicht als «betriebsnotwendiges Anlagevermögen» beurteilen.

110 So auch KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, 1995, 43, sofern eine Stammhausstruktur vorliegt. Siehe auch SPORI, 1993, 294 f.

111 AGNER/JUNG/STEINMANN, 1995, 258.

112 Botschaft FusG, 4508.

113 Siehe dazu nachfolgend 3.5.3.3.

114 Botschaft FusG, 4574, und Amtl. Bull. SR, 21. März 2001, 165.

115 Art. 61(1^{bis}) E-DBG.

3.5.3.3 Europakompatibilität

Die FRL sieht in Art. 2(d) unter dem Titel «Austausch von Anteilen» die Quasifusion vor. Dabei ist erforderlich, dass die aufnehmende Unternehmung A die Mehrheit der Stimmrechte an der übertragenen T erwirbt; gegen Ausgabe von Anteilen an A und einer maximal 10%-igen Barzahlung. Eine Verdoppelung der Reserven ist nicht erforderlich.¹¹⁶ Das geltende Schweizer Recht basiert demgegenüber nicht auf einem Austausch-, sondern auf einem Veräusserungskonzept. Dies führt zu folgenden Unterschieden: (1) Der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen und die Übertragung auf eine Subholding verlangen je die Übertragung einer mindestens 20%-igen Beteiligung und beim Beteiligungsabzug eine Mindesthaltedauer von einem Jahr. Solche Erfordernisse kennt die FRL nicht. Dort qualifiziert sich auch die Übertragung einer wesentlich geringeren Beteiligung, sofern die Übernehmerin damit in den Besitz der Mehrheit der Stimmrechte gelangt.¹¹⁷ (2) Das Erreichen einer Stimmenmehrheit ist unter den gegebenen Umständen demgegenüber im Schweizer Steuerrecht ohne Bedeutung.

Insgesamt ist die heute gültige Schweizer Lösung liberaler als jene in der FRL, indem sie jegliche Übertragung als Umstrukturierung oder Veräusserung privilegiert und keine steuerliche Verknüpfung der stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft verlangt.

Der bundesrätliche Vorschlag, die Quasifusion explizit vorzusehen (was vom Ständerat bestätigt wurde) sowie die vom Ständerat zusätzlich ausdrücklich erwähnte Ersatzbeschaffungsfähigkeit von Beteiligungen widersprechen der FRL nicht bzw. gehen ebenfalls weiter als das, was die FRL verlangt. Internationale Beteiligungs-umstrukturierungen werden damit weiter erleichtert.

3.5.4 Übertragung einer ausländischen Betriebstätte

Die Ausscheidung von gemäss Art. 52(1) DBG freizustellenden ausländischen Betriebstätteergebnissen erfolgt nach den Grundsätzen des interkantonalen Steuer-

rechts.¹¹⁸ Die bei Übertragung einer ausländischen Betriebstätte im Ausland allenfalls realisierten Gewinne werden damit grundsätzlich quotenmässig direkt oder indirekt ausgeschieden und der dem Ausland zugewiesene Anteil freigestellt.¹¹⁹ Dieses Prinzip wird jedoch hinsichtlich der Übernahme von Auslandsverlusten eingeschränkt: Art. 52(3) DBG erlaubt nämlich nur die provisorische Verlustübernahme, und zwar nur insoweit, als die Verluste im Ausland nicht verrechenbar sind. Die Übertragung der Betriebstätte kann im Ausland die Realisation der stillen Reserven und damit die Verrechnung mit vortragbaren Vorjahresverlusten auslösen. In dem Umfange, als diese nun im Ausland verrechenbaren Verluste in den vorangehenden sieben Jahren in der Schweiz provisorisch zur Verrechnung gebracht wurden, wird in der Schweiz gemäss Art. 52(3) DBG der steuerbare Gewinn erhöht. Verzichtet allerdings der ausländische Staat im Zuge der Betriebstätteübertragung auf die Realisation und Besteuerung der stillen Reserven, wie dies beispielsweise in Art. 10(1) FRL vorgesehen ist, und erfolgt damit im Ausland keine Verlustverrechnung, ist eine Rückgabe der Verluste weder im interkantonalen Steuerrecht noch ausdrücklich in Art. 52(3) DBG vorgesehen.¹²⁰ Insbesondere fehlt im Schweizer Steuerrecht eine Bestimmung wie z.B. Art. 10(1) FRL,¹²¹ welche in diesem Fall die Rückgabe der Verluste ermöglicht. Wird mit der Übertragung der ausländischen Betriebstätte demgegenüber ein Verlust realisiert, so müsste dieser in der Schweiz wohl übernommen werden. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die Veräusserung der Betriebstätte dazu führt, dass diese provisorische Verlustübernahme wohl nie mehr rückgängig gemacht werden kann.

3.5.4.1 Europakompatibilität

Art. 10(1) FRL sieht, ähnlich wie Art. 52(3) DBG, bei Übertragung der ausländischen Betriebstätte die Aufrechnung früher übernommener Verluste vor; anders als Art. 52(3) DBG jedoch unabhängig davon, ob im Betriebstättestaat tatsächlich Gewinne erzielt und Verluste verrechnet werden. Diese Regelung der FRL entspricht

116 WHEELER, 1995, 143 f. Unsicher, wie sich der EuGH entscheiden würde: SASS, 1993, 1893.

117 TERRA/WATTEL, 1997, 270 f.: Im Übrigen qualifiziert sich nach TERRA/WATTEL auch ein Erwerb, bei dem eine bereits 50%-ige Beteiligung aufgestockt wird. Gl.M. SASS, 1990, 2343.

118 Art. 52(3) DBG.

119 Die ESTV geht, entgegen dem Wortlaut, von einer objektmässigen Ausscheidung aus: AGNER/JUNG/STEINMANN, 1995, 181 ff. In der Literatur wird sowohl die objektmässige als auch die quotenmässige Ausscheidung für anwendbar erklärt: siehe LAMPERT, 2000, 285 ff., und ATHANAS/WIDMER, 2000, 44 ff. und 49 ff., je mit weiteren Verweisungen.

120 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, 2000, 158 f., sehen hier allerdings eine steuersystematische Realisation: Bei im Ausland steuerneutraler Umwandlung einer ausländischen Betriebstätte in eine ausländische Tochtergesellschaft liegt demnach im Zeitpunkt der Umwandlung ein «steuersystematischer Grund zur Nachbesteuerung früher übernommener Auslandsverluste vor, was jedoch stille Reserven in mindestens gleicher Höhe voraussetzt. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, ist während höchstens sieben Jahren seit der Verlustübernahme die tatsächliche Verlustübernahme im Ausland abzuwarten.»

121 Vgl. SASS, 1990, 2345.

dem Prinzip des Steueraufschubs, ohne dass jedoch der Staat der übertragenden Gesellschaft auf sein Steuersubstrat verzichten muss. Die in Art. 52(3) DBG getroffene Regelung erscheint liberaler und kann zu einer definitiven Verlustübernahme in der Schweiz führen.

3.5.5 Übertragung einer Schweizer Betriebstätte

Die Übertragung einer Schweizer Betriebstätte zwischen ausländischen Unternehmen ist entsprechend den bei der Fusion und Spaltung erwähnten Voraussetzungen (insbesondere Betriebstättevorbehalt und unveränderte Gewinnsteuerwerte) steuerneutral möglich.

3.5.5.1 Europakompatibilität

Die Schweizer Regelung entspricht hier Art. 10(1) FRL.

3.6 Anteilsinhaber

Die Anteilsinhaber tauschen bei praktisch allen Reorganisationsvorgängen ihre Aktien an der übernommenen Gesellschaft T gegen Aktien an der Übernehmerin A aus. Beim spin-off (keine Kapitalherabsetzung in T) erhalten die Aktionäre zusätzlich zu den T-Aktien noch A-Aktien. Bei der Absorption werden keine Aktien ausgegeben.

Zusätzlich können die Anteilsinhaber Barzahlungen erhalten (Ausgleichszahlungen oder Spitzenausgleich) oder leisten.

Im geltenden Recht ist die steuerliche Behandlung der Umstrukturierung auf Anteilsebene nicht geregelt.¹²² Grundsätzlich ist in der Praxis die Steuerneutralität von derjenigen auf Gesellschaftsebene abhängig,¹²³ verbunden mit der Auflage, dass die bisherigen Gewinnsteuerwerte hinsichtlich der getauschten Anteile beibehalten werden.

3.6.1 Beteiligung im Privatvermögen

Angesichts der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne lösen weder Veräusserung noch Erwerb der getauschten Beteiligungsrechte Einkommenssteuerfolgen aus. Die Zuteilung von Aktien mit einem höheren Nennwert als jenem der abgegebenen Aktien wird im Bund als Gratisaktienausgabe und in den meisten Kantonen als Einkommen besteuert.¹²⁴ Barzahlungen aus den Reserven im Rahmen von Fusionen und Spaltungen,¹²⁵ ebenso wie in Teilliquidationsdividenden umqualifizierte Veräusse-

erungserlöse (insbes. bei Spaltungen zwecks Veräusserung), sind als Beteiligungsertrag steuerbar. Demgegenüber gelten Barzahlungen der Aktionäre der Übernehmerin an die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft sowie Ausgleichszahlungen im Rahmen von Quasifusionen als privater (steuerfreier) Kapitalgewinn.

Diese Kriterien für die steuerliche Beurteilung auf Aktionärssebene werden von der ESTV auch im internationalen Verhältnis angewendet. So wird bei Zahlungen aus ausländischen Gesellschaften an Schweizer Aktionäre deren Herkunft aus den Reserven der übernommenen Gesellschaft oder von den Aktionären der Übernehmerin geprüft. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Zuteilung von Aktien mit höherem Nennwert.

3.6.2 Beteiligung im Geschäftsvermögen

Im Geschäftsvermögen findet keine Realisation statt, soweit der Aktionär, bezüglich der im Austausch erhaltenen Beteiligung, die bisherigen Gewinnsteuerwerte fortführt. Die Zuweisung von Anteilen mit einem höheren Nennwert hat dementsprechend hier keine steuerlichen Auswirkungen. Barzahlungen werden, wie im Privatvermögen, als Beteiligungsertrag oder als Kapitalgewinn behandelt.

Zur steuerlichen Behandlung eines Fusionsgewinns bei Absorption einer Beteiligung siehe oben.

3.6.2.1 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat

Art. 19(1)(c) und 61(1)(c) DBG erlauben neu nationale und grenzüberschreitende Quasifusionen.¹²⁶ Ausserdem wird die Steuerneutralität auf Gesellschafterebene explizit geregelt.

3.6.3 Europakompatibilität

Art. 8(1) und (2) FRL verlangt, dass die Aktienzuteilung (Tausch T- gegen A-Aktien) bei den Gesellschaftern der Einbringerin T keine Besteuerung des Veräusserungsgewinns auslösen darf, soweit der bisherige Gewinnsteuerwert fortgeführt wird. Barzahlungen dürfen hingegen sofort besteuert werden (Art. 8(2)).

Der Tauschvorgang wird in der Schweiz beim Aktionär vorbehaltlich der Zuteilung von höherem Nennwert

122 Abgesehen von der Steuerbarkeit von Ausgleichsleistungen: Art. 19(2) und 61(2) DBG.

123 Botschaft FusG, 4508.

124 REICH, 2000a, 803; kritisch gegenüber dieser Praxis: HÖHN/WALDBURGER, 1999, 521 f.

125 STOCKAR, 1998, 53. Daran soll sich auch unter dem Fusionsgesetz, entgegen dem Vorschlag im Bericht Umstrukturierungen, 22 f., nichts ändern: Botschaft FusG, 4377 f.

126 Siehe dazu oben 3.5.3.2.

nicht besteuert. Selbst diese Gratisaktienbesteuerung – sofern sie überhaupt als Besteuerung eines Veräusserungsgewinns i.S.v. Art. 8(1) FRL gilt – lässt sich aber unter Art. 8(2) FRL begründen. Diese Bestimmung macht die Steuerneutralität beim Anteilinhaber davon abhängig, «dass der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst». Die Zuteilung von höherem Nennwert kann aber im Privatvermögen als Zumessung eines höheren steuerlichen Wertes beurteilt werden: Schliesslich führt im Geschäftsvermögen ein höherer Gewinnsteuerwert zu einem geringeren potentiell steuerbaren Kapitalgewinn. Ebenso verhält es sich in der Schweiz mit einem höheren Nennwert im Fall der Liquidation einer Unternehmung.

Die vom Ständerat beschlossene Fassung von Art. 19(1)(c) und 61(1)(c) DBG regelt diese Steuerneutralität im Geschäftsvermögen explizit und erwähnt auch ausdrücklich die Quasifusion.

3.7 Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer stellt – unnötigerweise – nach wie vor das wichtigste Hindernis grenzüberschreitender Umstrukturierungen dar. Dies betrifft insbesondere die nachfolgend dargestellte und keinesfalls neue Problematik bei Emigrationstransaktionen.¹²⁷

3.7.1 Emigrationstransaktionen

Sämtliche Ausschüttungen einer Schweizer Aktiengesellschaft, GmbH oder Genossenschaft (Dividenden, Liquidationsüberschüsse etc.) unterliegen der 35%-igen Verrechnungssteuer (VSt).¹²⁸ Die Sitzverlegung sowie die Auflösung einer Gesellschaft ohne Liquidation (was insbesondere bei einer Emigrationsfusion der Fall ist) werden der Liquidation gleichgestellt.¹²⁹ Keine Verrechnungssteuer wird erhoben, soweit bei einer Reorganisation die Reserven auf eine inländische Gesellschaft übertragen werden.¹³⁰ Grenzüberschreitende Fusionen und Spaltungen involvieren typischerweise die Übertragung von Reserven auf eine ausländische Gesellschaft. Entsprechend lösen sie die Verrechnungssteuerpflicht auf den auf einen ausländischen Rechtsträger übertragenen Re-

serven aus.¹³¹ Dies, obwohl die Aktionäre keine Ausschüttung erhalten und auch wenn die übertragenen Reserven weiterhin in einer Schweizer Betriebstätte der ausländischen Übernehmerin verhaftet sind. Die Verrechnungssteuer unterminiert damit in gravierender Weise den bei der direkten Steuer gewährten Steueraufschub.

Dieses Problem würde zusätzlich verschärft durch die Anwendung der «Direktbegünstigungstheorie»: Gemäss Art. 14 VStG ist die Verrechnungssteuer zwingend auf den Empfänger der steuerbaren Leistung zu überwälzen. Dieser ist dann als Inländer gemäss Art. 21 ff. VStG und als Ausländer gemäss einem anwendbaren DBA zur Rückerstattung berechtigt. Ist der Empfänger einer geldwerten Leistung nicht der Aktionär der Leistenden, sondern ein nahestehender Dritter, beispielsweise eine Schwestergesellschaft, so kommt auf der Grundlage von Art. 1(2) VStG die sog. Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung.¹³² Auf diesen Nahestehenden ist die Verrechnungssteuer zu überwälzen, und dieser ist, unter den entsprechenden Voraussetzungen, aus eigenem Recht zur Rückerstattung berechtigt. Die Direktbegünstigungstheorie führt insbesondere dann zu einer eingeschränkten Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn die Schwester eine ausländische Gesellschaft ist. Die Verrechnungssteuer muss nicht nur unter dem DBA zurückgefordert werden, sondern es kommt zudem auch der «Portfolio»-Rückerstattungssatz zur Anwendung, womit eine vollständige Rückerstattung in jedem Falle ausgeschlossen ist. Dies ist v.a. dann stossend, wenn die gemeinsame 100%-ige Muttergesellschaft in der Schweiz ansässig ist (und damit unter den Voraussetzungen von Art. 21 VStG zur vollständigen Rückerstattung berechtigt wäre).

Bei einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung (besonders evident bei einer Abspaltung in eine ausländische Schwestergesellschaft), welche für Zwecke der Gewinnsteuer zu Gewinnsteuerwerten abgewickelt wird, kann nun die Auffassung vertreten werden, dass die ausländische Schwestergesellschaft direkt begünstigt wird. Damit wäre die Verrechnungssteuer auf sie zu überwälzen und sie wäre zur Rückerstattung unter dem DBA berechtigt.¹³³ Duss macht in einem Rechenbeispiel aber

127 Siehe dazu ausführlich insbesondere Duss, 1996, 626 ff. und 659 ff.

128 Art. 4 und 13 Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, vom 13. Oktober 1965, SR 642.21 (VStG).

129 Art. 4(2) VStG und 22 VStV.

130 Art. 5(1)(a) VStG.

131 Dabei ist trotz Liquidationsfiktion der Verkehrswert der übertragenen Vermögenswerte und nicht der Liquidationswert Berechnungsgrundlage: Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, VStG

Art. 4 Abs. 2 Ziff. (2) und (3). Kritisch dazu u.a. Duss, 1996, 626.

132 HOCHREUTENER, 2001, 87.

133 ZIMMERMANN, 1995, 160: «Dabei muss der Verrechnungssteuersatz zur Anwendung gelangen gegenüber dem Land, in welchem die annectierende Gesellschaft ihren Sitz hat, auch wenn die Aktionäre der Schweizer Gesellschaft sich in einem Drittstaat befinden.» Gemäss OECHSLIN-SAUPPER, 1996/97, 268, erfolgt demgegenüber die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss dem DBA zwischen der Schweiz und dem Aktionär der übertragenden Gesellschaft, aber «on behalf of the surviving company which is the benefitting party of the reserves».

klar, dass hinsichtlich Ausgleichszahlungen und Nennwerterhöhungen im Zuge einer grenzüberschreitenden Fusion nicht die aufnehmende ausländische Gesellschaft, sondern der gemeinsame Aktionär der Leistungsbegünstigte ist, auf welchen die Verrechnungssteuer zu überwälzen und der zur Rückerstattung berechtigt ist.¹³⁵ Diese Lösung ist im Übrigen nicht nur hinsichtlich dieser den Aktionär offensichtlich begünstigenden Leistungen richtig, sondern auch insoweit, als Reserven ausschliesslich auf die Übernehmerin übergehen. Es ist nämlich in jedem Falle nicht die übertragende Schweizer Gesellschaft, welche die Schwester begünstigt, sondern der gemeinsame Aktionär, welcher die Fusion bzw. Spaltung beschliesst und die zu übertragenden Vermögenswerte entnimmt und in die aufnehmende Gesellschaft, mit oder ohne Ausgabe von Aktien, einlegt. Diese Behandlung entspricht implizit auch Art. 24(1)(d) i.V.m. 24(2) VStV¹³⁵ sowie im Übrigen auch der von der ESTV kürzlich publizierte Praxisänderung bei der Schwesteranierung, welche die gemeinsame Muttergesellschaft als Saniererin betrachtet.¹³⁶ Demnach ist eine Sanierung «Aufgabe des Inhabers der sanierungsbedürftigen Gesellschaft»,¹³⁷ was auch für eine Fusion oder Spaltung der eigenen Gesellschaft gelten muss. Zusammenfassend darf somit die Direktbegünstigungstheorie bei grenzüberschreitenden Emigrationsfusionen und -spaltungen nicht zur Anwendung gelangen. Begünstigt und zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt ist der Aktionär der ins Ausland fusionierenden oder spaltenden Schweizer Gesellschaft.

Obwohl das Problem der Erhebung der Verrechnungssteuer bei Emigrationstransaktionen offenbar erkannt wurde,¹³⁸ sehen weder der Bericht Umstrukturierungen noch offenbar der Bundesrat Handlungsbedarf. Dies widerspricht den «Leitlinien für die Revision des Steuerrechts», wonach «die im Entwurf des Fusionsgesetzes vorgesehenen Umstrukturierungen im Rahmen des Möglichen erleichtert werden sollen».¹³⁹

3.7.1.1 Europakompatibilität

Art. 4 FRL verbietet die Besteuerung der stillen Reserven bei qualifizierten Emigrationsfusionen oder -spaltungen. Die Verrechnungssteuer widerspricht diesem Erfordernis, zumindest insoweit als ausländische Aktionäre nicht zur vollen Rückerstattung berechtigt sind, und

unterminiert die Anstrengungen im Bereich der Einkommenssteuer.

BÖCKLI schlägt bereits bei der Einkommenssteuer eine Abkehr vom steuersystematischen Steuertatbestand bei grenzüberschreitenden Fusionen vor. Es sollen nur die «effektiv [...] ins Ausland transferierten stillen Reserven» besteuert werden, «mit Besteuerungsaufschub durch eine Sonderrücklage bis zur Realisierung im Ausland oder zur Aufgabe der Schweizer Steuerpflicht». Vervollständigt werden soll die Lösung hinsichtlich der Verrechnungssteuer durch eine «an die Methodik des Reformgesetzes vom 10. Oktober 1997 angelehnte Lösung», durch «Aufschub der Steuerauslösung bis zur Ausschüttung oder Aufgabe der Unterstellung unter die schweizerische Verrechnungssteuer».¹⁴⁰

M.E. drängt sich eine weitere Änderung des DBG nicht unbedingt auf. Der Steueraufschub unter Betriebsstättenvorbehalt bei unveränderten Gewinnsteuerwerten dürfte genügen. Es wäre wohl am einfachsten (wie von BÖCKLI angeregt), auch bei der Verrechnungssteuer eine Aufschublösung zu wählen. Dabei wäre es vertretbar, dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Emigrationstransaktion zu ermöglichen, die übertragenen Reserven festzustellen und die Verrechnungssteuer bloss hinsichtlich derjenigen Vermögenswerte zu erheben, die nicht auf eine Schweizer Betriebsstätte übergehen. Bezüglich der restlichen Vermögenswerte würde die zahlbare Verrechnungssteuer festgestellt. Die (Betriebsstätte der) ausländische(n) Übernehmerin würde sich schliesslich suspensiv bedingt für den Fall der Veräusserung der Vermögenswerte oder Auflösung der Betriebsstätte verpflichten, die festgestellte Verrechnungssteuerpflicht zu erfüllen. Dies würde z.B. durch den Einschub eines Art. 12(1^{ter}) VStG wie folgt ermöglicht:

«Soweit bei einer Umstrukturierung im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer Vermögenswerte und steuerbare Reserven im Sinne von Artikel 4 dieses Gesetzes auf eine wirtschaftlich zugehörige Person übertragen werden, entsteht die Steuerforderung mit der Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte, spätestens aber mit der Beendigung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit dieser Person. Die Person hat jeder Steuererklärung ein Verzeichnis der Vermögenswerte beizulegen

134 Duss, 1996, 627 und 659 ff.

135 Duss, 1996, 628. Die Bestimmung macht nur Sinn, wenn eben nicht die ausländische Gesellschaft rückerstattungsberechtigt ist.

136 Merkblatt zur Bestimmung der Leistungsempfängerin bei der Verrechnungssteuer, Februar 2001, Ziff. II.1.

137 HOCHREUTENER, 2001, 88.

138 Z.B. BÖCKLI, 1998/99, 24.

139 Botschaft FusG, 4368 f.

140 BÖCKLI, 1998/99, 24.

gen, für die ein Steueraufschub im Sinne dieses Artikels besteht.»

3.7.2 Immigrationstransaktionen

Bei einer Immigrationsfusion oder -spaltung überträgt ein ausländischer Rechtsträger (welcher der Verrechnungssteuer nicht unterliegt) Aktiven und Passiven auf einen Schweizer Rechtsträger, welcher der Verrechnungssteuer unterliegt. Spätere Reserveausschüttungen unterliegen der Verrechnungssteuer, welche von einem ausländischen Anteilsinhaber nur unter einem anwendbaren DBA zurückgefordert werden können. Werden die übernommenen Aktiven und Passiven zum Verkehrswert eingestellt, so kann damit die Reservebildung verhindert werden. Hinsichtlich Aktiven und Passiven, die sich jedoch bereits in einer Schweizer Betriebstätte der ausländischen übertragenden Gesellschaft befinden, verlangt die Einkommenssteuerneutralität, dass die bisherigen Gewinnsteuerwerte übernommen werden und damit Verrechnungssteuersubstrat geschaffen wird.

«Altreservenproblematik»: Werden im Rahmen einer Umstrukturierung Beteiligungen an Schweizer Gesellschaften mit «erheblichen Reserven» in die Schweiz oder in einen Staat übertragen, welcher ein DBA mit besserer Möglichkeit zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorsieht, so verneint die ESTV (unter dem Titel der Steuerumgehung) die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Umfange der satzmässigen Besserstellung hinsichtlich der nicht betriebsnotwendigen Reserven. Unter bestimmten Umständen, insbesondere wenn der Sachverhalt erst anlässlich der Dividendenausschüttung von der ESTV aufgegriffen wird, wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer allenfalls gar vollständig verweigert.¹⁴¹

(Fortsetzung folgt in der nächsten Ausgabe)

141 Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, VStG Art. 21 Abs. 2 Ziff. (13), (16) und (18). Kritisch dazu BAUER-BALMELLI, 2000, 246 ff.

DBA-rechtliche Behandlung von US-amerikanischen S-Corporations im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden

Kritische Entgegnung zum Aufsatz von Eric Hess in FStR 2001, S. 124 ff.

Prof. Dr. oec. Peter Athanas*/Bertil Weigend**

Inhalt

- 1 Einleitung
- 2 Argumentation der ESTV
- 3 Würdigung der Argumentation der ESTV
- 4 Beurteilung der Ansässigkeit einer S-Corporation im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96
 - 4.1 Grundlagen der Besteuerung von S-Corporations
 - 4.2 Würdigung
- 5 Schlussfolgerung

1 Einleitung

Im Zusammenhang mit der Rückerstattung der eidgenössischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen durch eine US-amerikanische Gesellschaft hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (hiernach «ESTV») ein Merkblatt¹ veröffentlicht. Dieses Merkblatt statuiert die Voraussetzungen für eine Rückerstattung von Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen unter dem Blickwinkel der Abkommensberechtigung und bezieht sich ausdrücklich nur auf Antragsteller, die sich als «company/corporation» qualifizieren, nicht jedoch auf sog. S-Corporations. Damit schliesst die ESTV die S-Corporations von den Abkommensvorteilen aus und versagt die Rückerstattungsabteilung der ESTV dementsprechend diesen Gesellschaften den Sockelsteuersatz von 5% auf Dividenden, selbst wenn die Voraussetzungen nach Art. 10 Abs. 2 des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 2. Oktober 1996 (hiernach «DBA-US 96») an sich gegeben sind.

Die Haltung der ESTV hat sich bereits in praktischen Fällen der jüngsten Vergangenheit manifestiert und fusst auf einer Argumentationsbasis, welche von HESS in der letzten Ausgabe dieser Zeitschrift dargelegt wurde.² Dieser Artikel versteht sich als kritische Stellungnahme zur Haltung und Argumentation der ESTV und kommt zu dem Schluss, dass eine US-amerikanische S-Corporation ansässig im Sinne des Abkommens und damit nach Massgabe von Art. 10 DBA-US 96 rückerstattungsrechtlich ist.

* Country Managing Partner und Leiter der Steuer- und Rechtsberatung Schweiz der Arthur Andersen AG

** Deutscher Rechtsanwalt und Manager in der Steuer- und Rechtsberatung der Arthur Andersen AG, Zürich

1 Explanations to the questions on Form 82C or on the questionnaire to Form 823 concerning the qualification under Article 22 of the Double Tax Convention between the United States and Switzerland of October 22, 1996.

2 ERIC HESS, «Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer an eine amerikanische S-Corporation» in FStR 2001, S. 124 ff. (nachfolgend zitiert: Hess).

2 Argumentation der ESTV

Hess geht in seinem Artikel zutreffend von der Frage der Ansässigkeit einer S-Corporation nach Massgabe von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 aus.³ Zur Beurteilung der steuerlichen Ansässigkeit stellt Hess – nach generellen Ausführungen zur S-Corporation – auf deren Steuergrundlagen im amerikanischen Recht, insb. die Artikel 1361 ff. des Internal Revenue Code (hiernach «IRC»), ab und kommt zu dem Schluss, dass eine S-Corporation nicht als in den USA ansässig im Sinne des Abkommens zu betrachten ist.

Zur Begründung führt er aus, dass die laufenden Erträge der S-Corporation nach den amerikanischen Steuervorschriften nicht auf Gesellschaftsebene besteuert werden, ferner, dass sich die Berechtigung einer S-Corporation auf die Rückerstattung von 30% schweizerischer Verrechnungssteuer nicht mit dem Abkommenszweck vereinbaren lasse, da ansonsten die an der S-Corporation beteiligten natürlichen Personen durch die blosser Zwischenschaltung einer S-Corporation in den «unzulässigen Genuss» einer zu hohen Rückerstattung schweizerischer Steuer kämen für Einkünfte aus schweizerischen Quellen, die in den USA nicht der Besteuerung auf Gesellschaftsebene unterliegen.⁴ Folglich sei den an der S-Corporation Beteiligten die Rückerstattung nur zu dem Satz ihrer persönlichen Abkommensberechtigung zu gewähren, m.a.W. grundsätzlich und vorbehaltlich anderer Abkommensvorschriften zu 20%.⁵ Zum anderen sei der Fallkonstellation vorzubeugen, wo natürliche Personen mit amerikanischer Staatsangehörigkeit, jedoch ohne Wohnsitz in den USA oder der Schweiz, sich die amerikanische Steuerkonzeption der «unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund amerikanischer Staatsangehörigkeit» zu Nutze machen und durch eine Beteiligung an einer S-Corporation die Rückerstattung schweizerischer Verrechnungssteuer im Umfange von 30% durch eine (unberechtigte) Inanspruchnahme des DBA-US 96 verlangen.⁶

3 Würdigung der Argumentation der ESTV

Die Argumente der ESTV vermögen nach der hier vertretenen Auffassung nicht zu überzeugen. Zwar ist zutreffend, dass die S-Corporation für ihre laufenden Erträge

selbst nicht steuerpflichtig, sondern transparent ist, hinsichtlich anderer Arten von Einkünften (s. u. unter 4) bildet die S-Corporation jedoch selbst das Körperschaftssteuersubjekt und ist auch Steuerschuldner. Ein solcher Fall der je nach Art der Einkünfte teils vorliegenden, teils fehlenden Steuerpflicht der Gesellschaft ist im DBA-US 96 nicht geregelt. Dies nimmt die ESTV zum Anlass, das Kriterium der Ansässigkeit ergebnisorientiert auszulegen, indem sie auf die steuerlichen Konsequenzen bei den Anteilsinhabern abstellt. Allerdings hält die Versagung der Rückerstattungsberechtigung einer S-Corporation im Umfang von 30% aufgrund einer mutmasslich «unzulässigen» Besserstellung der dahinterstehenden natürlichen Personen bzw. steuerbefreiten Organisationen einer kritischen Überprüfung nicht stand, sondern zeugt davon, dass die ESTV einmal mehr ihre Praxis zur Rückerstattung an möglichen Umgehungstatbeständen orientiert.

In der Tat haben natürliche Personen oder Unternehmungen, welche die Voraussetzungen nach Art. 10 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 nicht erfüllen, nur Anspruch auf eine Rückerstattungsquote von 20%. Diese Quote ist stets bei Direktbeteiligungen vorgenannter ansässiger Personen anzuwenden. Allerdings kommt die weitergehende Quellensteuerentlastung immer dann zum Tragen, wenn sich diese Personen einer zwischengeschalteten Gesellschaft bedienen, die die Voraussetzungen an die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft nach Art. 10 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 erfüllt. Die im internen Recht des Empfängerstaates normierten Investitionsanreize (z.B. Freistellung von Dividendeneinkünften von der Besteuerung bzw. Anrechnung der auf die Dividendeneinkünfte erhobenen Steuern), welche sich auf die im Empfängerstaat wohnhaften Anteilsinhaber vorteilhaft auswirken, können bei der Beurteilung der Ansässigkeit zur Abkommensberechtigung der zwischengeschalteten Gesellschaft keine Rolle spielen.

Auch die zweite Argumentationslinie der ESTV vermag die «mangelnde» Ansässigkeit einer S-Corporation nicht überzeugend zu begründen. Der von Hess aufgezeigte Fall der Inanspruchnahme einer erweiterten Quellensteuerreduzierung durch Zwischenschaltung einer S-Corporation durch einen amerikanischen Staatsangehörigen ohne Wohnsitz in den USA oder der Schweiz ist in der Tat denkbar.⁷ Diese (steuerlich) nicht gewünschte Fallkonstellation ist jedoch – ebenso wie die

3 Zutreffend wird der S-Corporation die Qualifikation als juristische Person im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA-US 96 zuerkannt.

4 Hess, S. 125.

5 Allerdings sei die S-Corporation unter bestimmten Voraussetzungen selbst antragsberechtigt, Hess, S. 126.

6 Hess, S. 126.

7 Hess, S. 126. Allerdings verlangt Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 einen längeren Aufenthalt (substantial presence) in den USA, um die Ansässigkeit eines amerikanischen Staatsbürgers zu begründen.

Inanspruchnahme der erweiterten Quellensteuerreduzierung durch die Zwischenschaltung von bestimmten Anforderungen unterliegenden Gesellschaften – nicht durch die steuerliche Behandlung der S-Corporation bedingt, sondern liegt in der steuerlichen Konzeption der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen in den USA begründet. Der von den USA – ungleich anderen Staaten – praktizierte erweiterte Zugriff auf amerikanische Steuerpflichtige kann jedoch keine sachgerechte Beurteilungsgrundlage zur Frage der steuerlichen Ansässigkeit einer S-Corporation sein.

Folglich kann geschlussfolgert werden, dass eine rein ergebnisorientierte und auf mögliche Umgehungstatbestände abgestützte Argumentation allein nicht zu einer sachgerechten Beurteilung der Frage der Ansässigkeit und damit zur Abkommensberechtigung einer S-Corporation im Sinne des DBA-US 96 ausreicht. Vielmehr ist das Kriterium der Ansässigkeit/Abkommensberechtigung⁸ vorbehaltlos nach Wortlaut, Sinn und Zweck des Abkommens und im Einklang mit der Praxis der ESTV gegenüber anderen DBA-Ländern, aber auch im Lichte des amerikanischen Steuerrechts auszulegen.

4 Beurteilung der Ansässigkeit einer S-Corporation im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96

Im Steuerrecht gibt es zwei Arten der Steuerpflicht: zum einen die beschränkte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung, zum anderen die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Anknüpfung einer Person. Nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 ist eine Person in einem Vertragsstaat ansässig, wenn diese Person nach dem Recht des Vertragsstaats u.a. aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder ihrer Einrichtung steuerpflichtig («liable to tax») ist. Damit ist nach dem DBA-US 96 allein die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Anknüpfung massgebend zur Bestimmung der Ansässigkeit.

Hat eine S-Corporation den Ort ihrer Geschäftsleitung und/oder Errichtung in den USA, ist sie dort aufgrund der persönlichen Anknüpfung steuerpflichtig, nur nicht für alle Arten ihrer Einkünfte. Die zu beurteilende Frage lautet folglich schlicht: Genügt nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 für die Annahme der An-

sässigkeit, dass die Gesellschaft aufgrund persönlicher Anknüpfung im Vertragsstaat steuerpflichtig ist oder erfordert die Ansässigkeit im Sinne des Abkommens, dass die Gesellschaft für alle Einkünfte selbst steuerpflichtig ist? Hier gilt es eine sachgerechte Auslegung vorzunehmen, welche sich nach der hier vertretenen Auffassung am Wortlaut, Sinn und Zweck des Abkommens und nicht an den Konsequenzen der einen oder anderen Sichtweise zu orientieren hat.⁹

Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 stellt zur Beurteilung der Steuerpflicht auf das Recht des Ansässigkeitsstaats ab, so dass zunächst kurz die Grundlagen der Besteuerung von S-Corporations dargestellt werden sollen.

4.1 Grundlagen der Besteuerung von S-Corporations

Ausgangslage für die Besteuerung einer US-amerikanischen Corporation ist Kapitel 1, Unterkapitel A, des IRC. Soweit die Gesellschaft die Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Subchapter S des IRC erfüllt, kommen gewisse Sondervorschriften des IRC zur Anwendung.¹⁰ Als Ausgangsvorschrift für S-Corporations statuiert Section 1371(a) des IRC, dass «except as otherwise provided in this title, and except to the extent inconsistent with this subchapter, subchapter C [Anm. der Autoren: welches für sämtliche regulären C-Corporations gilt] shall apply to an S-Corporation and its shareholders». Nach den auf die S-Corporation anwendbaren Bestimmungen werden u.a. laufende Gewinne nicht auf Ebene der S-Corporation, sondern auf Ebene der Gesellschafter besteuert. Für andere Einkunftsarten ist die S-Corporation selbst Körperschaftssteuerobjekt, und zwar in den folgenden Fällen:

- «*Built-in-Gains Tax*» (Section 1374 IRC): Gemäss dieser Norm sind «net recognized built-in gains», d.h. latente Gewinne auf Aktiven, welche die S-Corporation bereits vor ihrer Option auf Besteuerung als S-Corporation innehatte und die nun anlässlich einer Veräusserung oder Liquidation dieses Aktivums realisiert werden, auf Ebene der S-Corporation zum Steuersatz für C-Corporations nach Section 11(b) IRC steuerbar.
- «*Passive Investment Income Tax*» (Section 1375(a) IRC): In Anwendung dieser Vorschrift wird die S-Corporation selbst nach Section 11(b) IRC für

8 Vorbehalten sind etwaige Missbrauchsvorschriften, welche nicht Gegenstand der Abhandlung sind.

9 Es stellt sich hingegen nicht die Frage nach dem Umfang der Rückerstattungsberechtigung. Diese richtet sich allein nach den Vorgaben von Art. 10 DBA-US 96.

10 Zu den Einzelheiten siehe Hess, S. 125.

Einkünfte besteuert, wenn die S-Corporation über Gewinnvorträge verfügt und mehr als 25 % der Bruttoeinkünfte aus Beteiligungen («passive investment income») stammen. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist, die S-Corporation in den Fällen passiver Einkünfte nicht wie eine «pass-through entity» anzusehen (Sonderfall), sondern diese einer C-Corporation gleichzustellen, um die wirtschaftliche Doppelbelastung sicherzustellen (Regelfall).

- «*Recapture of Investment Credits Tax*» (*Section 1371(d)(2) IRC*): Eine S-Corporation bleibt nach dieser Bestimmung steuerpflichtig – und damit selbst Steuersubjekt – bei Zunahme von gewissen steuerbaren Einkünften (aus Finanzierung bestimmter Aktiven), welche im Zusammenhang mit Steuerguthaben stehen, die der Gesellschaft vor ihrer Optimierung auf Besteuerung als S-Corporation erwachsen sind.

4.2 Würdigung

Nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96 genügt die Steuerpflicht einer Person aufgrund persönlicher Anknüpfung für die Annahme der Ansässigkeit. Hingegen verlangt die Abkommensvorschrift nicht explizit, dass die Person für sämtliche Einkünfte steuerpflichtig ist.¹¹

Wie oben ausgeführt, ist die S-Corporation nur teilweise als transparent anzusehen, stellt sie doch u. a. in Fällen der Realisierung stiller Reserven anlässlich einer Veräußerung/Liquidation selbst das Körperschaftssteuersubjekt nach amerikanischem Steuerrecht dar. Hingegen ist zutreffend, dass laufende Einkünfte, insbesondere Dividendeneinkünfte, nicht auf Ebene der S-Corporation besteuert werden. Es kommt nach der hier vertretenen Auffassung für die Beurteilung der Ansässigkeit der Person jedoch nicht darauf an, in welchem Umfang die Person nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaats tatsächlich besteuert wird, denn bei Art. 4 DBA-US 96 handelt es sich um eine Verteilungsnorm, welche als Anwendungsvoraussetzung nicht erfordert, dass die Person tatsächlich (unbeschränkt) besteuert wird.¹² Art. 4 DBA-US 96 setzt mithin nur voraus, dass die Person zumindest zu einem der beiden Vertragsstaaten – dem Wohnsitzstaat – diejenige Beziehung aufweist,

die zu ihrer unbeschränkten Besteuerung führen könnte, aber nicht zwingend führen muss. Eine andere Auslegung der Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 DBA-US 96, nämlich dahingehend, dass die Person tatsächlich für sämtliche Einkunftsteile, also auch auf Dividendeneinkünfte, besteuert wird, führt zu unlösbaren Problemen in der Anwendung anderer DBA-Konstellationen. So sieht z.B. auch das deutsche innerstaatliche Recht eine Freistellung von ausländischen Dividenden auf Stufe der deutschen Empfängergesellschaft von der Besteuerung vor. Eine Ablehnung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit einer solchen deutschen Empfängergesellschaft (aufgrund einer innerstaatlichen Dividendenfreistellung) wurde jedoch bisher nie von der ESTV ernsthaft in Erwägung gezogen.¹³ Es kann mithin für die Beurteilung der Ansässigkeit einer Person nicht darauf ankommen, dass sämtliche Einkünfte tatsächlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Vielmehr genügt für die Annahme der Ansässigkeit bereits, dass die Person aufgrund persönlicher Anknüpfungsmerkmale steuerpflichtig («liable to tax») ist. Der Umfang der tatsächlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ist hingegen allein Gegenstand des innerstaatlichen Rechts. Diese Ansicht deckt sich im Übrigen auch mit der Haltung der US Competent Authority, welche in einem mündlichen Gespräch ausführte, dass nach US-Position «a Subchapter S-Corporation is a corporation (and therefore a company) and should be entitled to the 5 % rate; even though much of the income may be taxed directly at the individual shareholder level».

Wird die Versagung der Ansässigkeit darauf gestützt, dass die S-Corporation nicht für ihre laufenden Einkünfte besteuert wird, so würde dies ferner eine abkommenswidrige Schlechterstellung der S-Corporation gegenüber Personengesellschaften bewirken. Letztere zählen nämlich nach Art. 4 Abs. 1 lit. d DBA-US 96 zum Kreis der steuerlich ansässigen Personen, soweit die Einkünfte der Personengesellschaft im Ansässigkeitsstaat wie Einkünfte von dort ansässigen Personen besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft oder bei den Beteiligten. Daraus folgt, dass es für die Beurteilung der Ansässigkeit nicht auf die Besteuerung von Einkünften auf Stufe der Person selbst ankommen kann.

Somit ist festzuhalten, dass bei einer wortgetreuen Auslegung des Begriffs «Ansässigkeit» unter Berücksich-

11 Im Gegensatz zur sog. «subject-to-tax clause», wonach der Quellenstaat Steuerbefreiungen und -erleichterungen nur unter der Voraussetzung zu gewähren hat, dass die aus seinen Quellen stammenden Einkünfte im Wohnsitzstaat steuerpflichtig sind, vgl. KLAUS VOGEL, DBA-Kommentar, 3. Auflage, Art. 4 Rz. 15 (nachfolgend zitiert: VOGEL).

12 So auch VOGEL, Art. 4 Rz. 24a.

13 Ähnlich verhält es sich in den Fällen einer zwischengeschalteten holländischen Gesellschaft und anderen Fallkonstellationen, wo das innerstaatliche Recht einen Investitionsanreiz durch steuerliche Privilegierung von bestimmten Einkunftsteilen vorsieht.

tigung von Funktion sowie Sinn und Zweck des Art. 4 DBA-US 96 eine S-Corporation als ansässig im Sinne dieser Vorschrift zu betrachten ist. Der Standpunkt der ESTV, nämlich die Annahme der Nichtansässigkeit einer S-Corporation, lässt sich dagegen nur bei Anwendung einer ergebnisorientierten Auslegung des Begriffs «Ansässigkeit» herleiten. Die ESTV befürchtet im Falle der Annahme der Ansässigkeit, dass die hinter der S-Corporation stehenden natürlichen Personen einen Vorteil in Form der erweiterten Quellensteuer-Reduzierung erlangen. Die ESTV übersieht dabei jedoch, dass der reduzierte Sockelsteuersatz stets dann zur Anwendung kommt, wenn sich die natürliche Person einer zwischengeschalteten Gesellschaft bedient. Aus schweizerischer Sicht kommt es vom Ergebnis her betrachtet mithin nicht darauf an, ob es sich bei der zwischengeschalteten Gesellschaft um eine S-Corporation oder aber um eine reguläre C-Corporation handelt, sondern vielmehr darum, ob die Voraussetzungen nach Art. 10 DBA-US 96 erfüllt sind. Insoweit kann allein die Wahl einer S-Corporation nicht zum Kriterium für die Auslegung der Ansässigkeit herangezogen werden. Ferner mag allein die Wahl einer S-Corporation auch nicht den Tatbestand einer Steuerumgehung zu begründen, welche allenfalls eine andere Behandlung eines Rückerstattungsantrags rechtfertigen würde.

5 Schlussfolgerung

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass nur die Auslegung des Begriffs «Ansässigkeit» nach dem Abkommenswortlaut sowie unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Norm zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Unter Zugrundelegung dieser Auslegung gilt eine S-Corporation mit Domizil in den USA als dort ansässig im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA-US 96. Da sich eine S-Corporation zudem unzweifelhaft als Gesellschaft im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA-US 96 qualifiziert, richtet sich die Rückerstattung der einbehaltenen eidgenössischen Verrechnungssteuer auf Dividenden vorbehaltlich der Missbrauchsvorschriften in Art. 22 DBA-US 96 nach Massgabe von Art. 10 Abs. 2 DBA-US 96. Handelt es sich bei der S-Corporation um die nutzungsberechtigte Gesellschaft, die zudem unmittelbar über mindestens 10% der Stimmrechte an der ausschüttenden Gesellschaft verfügt, ist der S-Corporation der finale Sockelsteuersatz von 5% zu gewähren.

Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen

Anita Burri, Betriebsökonomin HWV*

Inhalt**

1	Einleitung
2	Rechtsprechung in Bezug auf die Schaffung missbräuchlicher Strukturen
2.1	DBA-NL
2.2	DBA-L
3	Bundesgerichtliche Rechtsprechung in Sachen Altreservenpraxis
4	Übertragung des Entscheides auf andere Doppelbesteuerungsabkommen
5	Anwendungsfälle der Altreservenpraxis
5.1	Umstrukturierung innerhalb der Gruppe
5.2	Verkauf an Dritte
5.3	Bestimmung der Altreserven
6	Praxis bei Umstrukturierungen in die Schweiz
7	Fazit

Literatur

1 Einleitung

Wenn eine schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft Gewinne oder Reserven ausschüttet, unterliegen diese nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (nachfolgend VStG) der Verrechnungssteuer von 35%. Der schweizerische Empfänger dieser Gewinne erhält unter den im Gesetz umschriebenen Voraussetzungen¹ die gesamte Verrechnungssteuer zurück. Für den ausländischen Empfänger ist entscheidend, ob er sich auf ein Doppelbesteuerungsabkommen berufen kann. Seine endgültige Steuerbelastung in der Schweiz kann von null (sog. Nullsatz) bis zu 35% reichen.

International tätige Konzerne und Unternehmensgruppen mit ausländischen Tochtergesellschaften strukturieren ihre Beteiligungen in der Regel so, dass die verbleibende Quellensteuerbelastung möglichst gering ausfällt und die gesamte Besteuerung in gewissen Grenzen bleibt. Gruppeninterne Umstrukturierungen bzw. Verkäufe werden insbesondere dann vorgenommen, wenn die Quellensteuerbelastung nach dem zur Anwendung kommenden Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nicht voll anrechenbar ist. Durch diese Massnahmen soll erreicht werden, dass bisher angesammelte Reserven (nachfolgend als Altreserven bezeichnet), aber auch neue Gewinne bei ihrer Ausschüttung nach der Umstrukturierung bzw. nach dem Verkauf an einen Dritten weniger stark mit der Verrechnungssteuer belastet werden als bei einer Ausschüttung an den vorangehenden Aktieninhaber.

Die ESTV hat in solchen Fällen zu entscheiden, ob sie die neue Struktur auch für die Verrechnungssteuer als massgebend betrachtet oder ob sie für die Altreserven weiterhin auf der bisher vorhandenen Steuerbelastung

* Dienstchefin der Gruppe DBA-Missbrauch, Abteilung Rückerstattung, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

** Die Verfasserin dankt allen, die kritisch zu diesem Text Stellung genommen haben.

1 Art. 21 ff. VStG.

beharrt. Die ESTV ist mit andern Worten mit dem Problem konfrontiert, wieweit sie eine nach einer Umstrukturierung eintretende erweiterte Quellensteuerentlastung zu akzeptieren braucht.

Von den Altreservenfällen sind die Sachverhalte zu unterscheiden, wo die neue Struktur in ihrer Gesamtheit abgelehnt werden muss, weil sie nur oder zumindest vorwiegend der Optimierung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung dient.

2 Rechtsprechung in Bezug auf die Schaffung missbräuchlicher Strukturen

Bevor auf die Altreservenpraxis eingegangen wird, soll die Rechtsprechung zu missbräuchlichen Strukturen dargestellt werden. Eine Rechtsprechung gibt es in der Zwischenzeit zu zwei Doppelbesteuerungsabkommen. Es sind dies das Schweizerisch-Niederländische Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. November 1951 / 22. Juni 1966 (nachfolgend DBA-NL) und das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 21. Januar 1993 (nachfolgend DBA-L).

2.1 DBA-NL

Gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL kann eine holländische Kapitalgesellschaft, die mindestens 25% des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden schweizerischen Gesellschaft besitzt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im vollen Umfang verlangen. Voraussetzung ist aber, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern.

Das Bundesgericht hat sich am 9. November 1984² zur Auslegung dieser Abkommensbestimmung geäußert: «In erster Linie» bedeutet dabei, dass keines der anderen in Betracht fallenden Momente für die Herstellung einer Verbindung zwischen den beiden betroffenen Gesellschaften für sich genommen das gleiche Gewicht hat wie die Absicht, sich die volle Rückerstattung zu sichern.»³

Das subjektive Moment der Absicht wird anhand objektiver Gegebenheiten ermittelt.⁴ «Motive <allgemein unternehmenspolitischer Art> oder gar die sogenannte Steuerplanung eines Konzerns dagegen genügen nicht, um die für das Vorliegen einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der vollen Quellensteuerrückerstattung sprechenden Indizien zu entkräften.»⁵

2.2 DBA-L

Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L sind die Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft bezahlt, in diesem Staat nicht steuerbar, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist und die während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwei Jahren vor der Zahlung der Dividenden direkt über mindestens 25% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Ist die zweijährige Haltedauer noch nicht erreicht, beläuft sich die im Quellenstaat verbleibende Sockelsteuer gemäss Abs. 2 Bst. a (i) desselben Artikels auf 5%.

Mit Entscheid vom 28. Februar 2001⁶ hat sich die Eidgenössische Steuerrekurskommission (nachfolgend SRK) einerseits zur Auskunftspflicht und andererseits zum Begriff «Nutzungsberechtigte» geäußert. Dieser Entscheid lautet auf volle Verweigerung der Verrechnungssteuer-Rückerstattung aufgrund fehlenden Nutzungsrechts. Er wurde nicht an das Bundesgericht weitergezogen.

Hinsichtlich der Auskunftspflicht hielt die SRK fest, dass gemäss Kommentar zu Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zuerst das innerstaatliche Recht herangezogen werden müsse, bevor das Verständigungsverfahren gemäss Art. 26 DBA-L eingeleitet werde. Der Antragsteller habe gemäss Art. 48 Abs. 1 VStG der ESTV über alle Tatsachen, die für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.⁷

Als Auslegungshilfe für den Begriff «Nutzungsberechtigte» (im französischen Originaltext «bénéficiaire effectif»⁸ bzw. «bénéficiaire»⁹) wurde Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (nachfolgend Wiener Übereinkommen) herangezogen. Danach sei ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnli-

2 BGE 110 Ib 287 ff. = ASA 54, 64 ff.

3 BGE 110 Ib 292, Erw. 5 a).

4 HOCHREUTENER, ASA 54, 364, Ziff. B II 2 c).

5 BGE 110 Ib 293, Erw. 5 c).

6 Wird voraussichtlich in der Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 2001 III sowie www.vpb.admin.ch publiziert (nachfolgend zitiert SRK 28.2.2001).

7 SRK 28.2.2001, Erw. 2 b).

8 Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-L.

9 Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L.

chen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.¹⁰

Die DBA seien zuallererst nach der gewöhnlichen Bedeutung, welche den verwendeten Begriffen zukomme, auszulegen.¹¹ Nach dieser sei der Nutzungsberechtigte die Person, welche effektiv aus der Leistung Nutzen ziehen könne, und nicht jene Person, die sich darauf beschränke, die Leistung zu erhalten und an Dritte weiterzuleiten.¹² Im Übrigen sei das Erfordernis der Nutzungsberechtigung gemäss Lehre¹³ implizit in den Doppelbesteuerungsabkommen enthalten. Infolgedessen müsse es nicht ausdrücklich erwähnt werden.¹⁴

Unter dem Aspekt des Zwecks betrachtet, habe das Abkommen die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Personen zum Ziel, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Das Doppelbesteuerungsabkommen bezwecke nicht, dass ausserhalb der beiden Staaten ansässige Personen mittels dazwischen geschalteter Gesellschaften (sogenannte «sociétés écrans») die Abkommensvergünstigungen beanspruchen können.¹⁵

Nach dem Zusammenhang ausgelegt, gehe aus den Vorbereitungsarbeiten hervor, dass Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L aufgenommen worden sei, um der Schweiz im Verhältnis zu Luxemburg zu ermöglichen, von den Vorteilen der EU-Mutter/Tochter-Richtlinie vom 23. Juli 1990 zu profitieren.¹⁶ Diese Richtlinie, an welcher sich Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L inspiriere, stehe der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch nicht entgegen.¹⁷ Folglich könne die Schweiz ihre internen Regeln im Kampf gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen aufrechterhalten.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung¹⁸ sei der Wortlaut des DBA ebenfalls so auszulegen, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille der Parteien entnehmen lasse. Nach neuer Lehre¹⁹ stelle sich jedoch die Frage, ob den Vor-

bereitungsarbeiten ein solches Gewicht zukomme wie im internen Recht. Gemäss Art. 32 des Wiener Übereinkommens sollen diese erst berücksichtigt werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 desselben Übereinkommens zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führe. Diese Frage könne jedoch offen gelassen werden, weil die Vorbereitungsarbeiten für die Lösung des zugrundeliegenden Falls keine Hilfe gewesen seien.²⁰

3 Bundesgerichtliche Rechtsprechung in Sachen Altreservenpraxis

Mit Entscheid vom 16. August 1996 hat das Bundesgericht i.S. S. AG wichtige Grundsätze der Altreservenbesteuerung festgelegt.²¹ Der Entscheid basiert auf dem zwischenzeitlich geänderten schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. Mai 1951 (nachfolgend DBA-US 51).

Gemäss Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 sollte die Steuerermässigung auf 5% dann nicht Anwendung finden, «wenn die Verbindung der beiden Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, um sich diesen Vorteil zu sichern».

Im soeben zitierten Entscheid hat das Bundesgericht der Beschwerdeführerin keine Steuerumgehung entgegengehalten, «denn ein absonderliches, dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entsprechendes Verhalten kann in der Umstrukturierung nicht erblickt werden, wohl aber eine gegen die Ratio von Art. VI Abs. 2 DBAUS gerichtete Vorkehrung, die hauptsächlich zum Zweck der Steuerersparnis vorgenommen wurde».²²

4 Übertragung des Entscheides auf andere Doppelbesteuerungsabkommen

In Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 und Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL bestehen praktisch gleichlautende Missbrauchsbestimmungen, sieht man von der unterschiedli-

10 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b).

11 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) aa).

12 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) aa) aaa).

13 U.a. OBERSON/HULL, 101.

14 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) aa) bbb).

15 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) bb) aaa).

16 SRK 28.2.2001, Erw. 7 b) cc).

17 EU-Mutter/Tochter-Richtlinie, Art. 1 Abs. 2.

18 BGE 116 Ib 221, Erw. 3a).

19 U.a. OBERSON, 3, Ziff. 79–80.

20 SRK 28.2.2001, Erw. 7b) ee).

21 BGer 16.8.1996, ASA 66, 406 ff.

22 BGer 16.8.1996, ASA 66, 415 f., Erw. 5 c).

chen Besteuerungsbefugnis der jeweiligen Staaten ab. Demzufolge können die Grundsätze aus dem in Abschnitt 3 zitierten Entscheid ohne weiteres auch auf das DBA-NL übertragen werden.

Die Altreservenpraxis beschränkt sich jedoch nicht auf den Bereich des DBA-NL, sondern wird u.a. ebenfalls unter dem DBA-L angewendet. Hier hat der Gesetzgeber jedoch keine explizite Missbrauchsbestimmung im Sinne der aus den Jahren 1951 bzw. 1951/66 stammenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-US 51 und DBA-NL) aufgenommen.

In Beantwortung der Einfachen Anfrage des Nationalrates Camponovo²³ betreffend DBA-L hat sich der Bundesrat dahingehend geäußert, dass vor der Schaffung von allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätzen, wie sie in der Folge durch die OECD ausgearbeitet und in den Kommentaren zum Musterabkommen verankert worden seien, zur Vermeidung von Auslegungstreitigkeiten gewisse Präzisierungen direkt in die Abkommens-texte aufgenommen worden seien. Die Verweigerung der vollen Rückerstattung der Verrechnungssteuer in offenkundig missbräuchlichen Fällen entspreche der Rechtsprechung und dem Willen der Vertragsstaaten. Es zeige sich, dass die für die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden aufgestellten Kriterien in sinngemässer Weise auch für die anderen schweizerischen Abkommen gelten müssten.

5 Anwendungsfälle der Altreservenpraxis

Gemäss ständiger Praxis der ESTV ist eine Altreservenbesteuerung insbesondere dann gerechtfertigt, wenn bei einem Verkauf von Beteiligungsrechten Käufer und Verkäufer untereinander verbunden sind.

Nachfolgend wird die Altreservenpraxis dargelegt. Da jeder Fall spezifische Eigenheiten aufweist, können diese Ausführungen nur als generelle Richtschnur gelten.

5.1 Umstrukturierung innerhalb der Gruppe

Wie bereits in der Einleitung erwähnt, kann eine Umstrukturierung hauptsächlich aus steuerlichen Überlegungen erfolgen.

Falls die Umstrukturierung vorwiegend aus steuerlichen Gründen vorgenommen wurde, der neuen Gesellschaft jedoch innerhalb der Gruppe eine gewisse Eigenständig-

keit zukommt, d.h. die neue Struktur im Sinne der Rechtsprechung zu DBA-NL und DBA-L²⁴ nicht missbräuchlich ist, werden die Abkommensvorteile nach Abrechnung allfälliger Altreserven grundsätzlich gewährt.

5.2 Verkauf an Dritte

Unter gewissen Umständen ist die Altreservenpraxis ebenfalls bei Verkäufen unter Dritten angebracht. Nachfolgend sind einige Fallbeispiele zur Illustration aufgeführt.

Eine über erhebliche Reserven verfügende Gesellschaft wird an eine nicht nahestehende Gesellschaft veräußert. Die liquiden Mittel der Zielgesellschaft werden kurz darauf an die akquirierende Gesellschaft ausgeschüttet oder fließen in Form eines Darlehens an diese, um den Kaufpreis zu begleichen. Da die auf diese Weise der Zielgesellschaft entnommenen Mittel indirekt dem Verkäufer zufließen, ist in der Regel auf die vor der Umstrukturierung vorhandene Quellensteuerregelung abzustellen.

Weiter kann die Rückerstattung an die neue Aktionärin verweigert werden, wenn mit dem Verkauf eine Rückkaufsoption gekoppelt ist.

Schliesslich ist ebenfalls beim Verkauf einer schweizerischen Beteiligung zu Liquidationszwecken, sofern nicht ohnehin ein Mantelhandel²⁵ vorliegt, auf die Verhältnisse vor der Umstrukturierung abzustellen.

Im Sinne des unter Abschnitt 2.2 zitierten Entscheides der SRK kann in den genannten Fällen die Auffassung vertreten werden, dass die kaufenden Gesellschaften nicht die effektiven Nutzungsberechtigten der Dividenden sind und ihnen deshalb auf den erhaltenen Erträgen die Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens zu verwehren ist.

5.3 Bestimmung der Altreserven

Im Dispositiv des in Abschnitt 3 zitierten Entscheides hält das Bundesgericht Folgendes fest: «Die Altreserven im Gesamtbetrag von (...) sind nach Massgabe des im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistungen (Dividendenzahlungen und gleichgestellte Leistungen) geltenden Rechts und im Umfang der in diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Altreserven der Verrechnungssteuer unterworfen.»²⁶

23 Einfache Anfrage Camponovo Nr. 94.1096, in: Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, 1994, 2556.

24 Vgl. Abschnitt 2 hiervoor.

25 STOCKAR, F 3, 77 f. und 131 ff.

26 BGer 16.8.1996, ASA 66, 416, Erw. 7).

Massgeblicher Stichtag für die Festlegung der Altreserven ist der Zeitpunkt der Umstrukturierung. Fällt die Umstrukturierung nicht mit dem Jahresabschluss zusammen, ist auf eine Zwischenbilanz abzustellen.

Die Altreserven wurden im zitierten Bundesgerichtsentcheid folgendermassen festgelegt: Von dem im Zeitpunkt der Umstrukturierung bestehenden Eigenkapital wurde das Aktienkapital abgezogen. Als massgebliche Basis wurden somit die gesamten offenen Reserven genommen. Die ESTV betrachtet aber grundsätzlich nur die ausschüttbaren offenen Reserven als Altreserven. Den Eigenkapitalvorschriften bei Banken und Versicherungen wird zudem Rechnung getragen, indem die derart gebundenen Mittel nicht zu den Altreserven gezählt werden.

Künftige Verluste, die die Altreserven schmälern, können von dem im Zeitpunkt der Umstrukturierung vorläufig festgelegten Altreservenbetrag in Abzug gebracht werden. Selbstverständlich können nur Verluste angesetzt werden, die auf geschäftsmässig begründeten Aufwendungen fussen.

Die Gesellschaft bestimmt den Zeitpunkt der Ausschüttung selbst. Sobald die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung fällig gestellt wird, entsteht die Steuerforderung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG. Es gilt der Grundsatz «First in – First out». Das heisst, dass sich die ausschüttende Gesellschaft nicht darauf berufen kann, zuerst die neuen Gewinne auszuschütten.

6 Praxis bei Umstrukturierungen in die Schweiz

Die ESTV wendet gestützt auf Art. 21 Abs. 2 VStG²⁷ bei Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns, sofern der Verkäufer ein Ausländer ist, Grundsätze an, welche mit der Altreservenpraxis im internationalen Verhältnis vergleichbar sind. Im Unterschied zu Letzterer wird aber grundsätzlich auf den Betrag abgestellt, welcher den Nominalwert übersteigt.²⁸

Bei einem Verkauf unter Dritten und sofern der Verkäufer ein Ausländer ist, wird u.a. mit Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG²⁹ argumentiert, wenn eine inländische Gesellschaft die Aktien einer über grosse Reserven verfügenden inländischen Gesellschaft kauft, welche nicht betriebsnotwendige Aktiven ausweist (sogenannter «Kauf eines vollen Portemonnaies»).

Schliesslich wird auch der Tatbestand der stellvertretenden Liquidation durch eine inländische Gesellschaft als Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2³⁰ VStG qualifiziert.

7 Fazit

Der Missbrauchsvorbehalt findet nicht nur bei den zitierten Abkommen Anwendung, sondern ist grundsätzlich auf alle von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu übertragen.

Da der Begriff «Nutzungsberechtigte» erst im Jahre 1977 in Art. 10 des OECD-Musterabkommens aufgenommen wurde, ist dieser in den älteren von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, wie beispielsweise dem zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vom 23. November 1973, noch nicht verwendet worden.

Nach der Auffassung des Fiskalausschusses der OECD sollten die bereits bestehenden Abkommen jedoch soweit wie möglich im Sinne des neuen Kommentars ausgelegt werden, auch wenn die Bestimmungen der betreffenden Abkommen noch nicht den verbesserten Wortlaut des Musterabkommens von 1977 bzw. die darauf folgenden Änderungen enthalten.³¹

Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 7, Zürich 2001, insb. 172 ff.

CLOPATH GION, Changement d'actionnaire et impôt anticipé, in: ST 1993, 889 ff.

GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Unternehmensbesteuerung, Unterlagen zum IFF-Seminar vom 9./10. Oktober 2000 und 19./20. Februar 2001

HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, in: ASA 54 (1985/86), 357 ff.

27 STOCKAR/HOCHREUTENER, Nr. 3, 11 und 13 zu Art. 21 Abs. 2 VStG.

28 Vgl. dazu GEHRIGER, insb. Fälle 4, 5 und 6.

29 STOCKAR/HOCHREUTENER, Nr. 3 und 18 zu Art. 21 Abs. 2 VStG.

30 STOCKAR/HOCHREUTENER, Nr. 3, 8 und 12 zu Art. 21 Abs. 2 VStG.

31 WALDBURGER, 61; OECD-Kommentar, Einleitung, Ziff. 33 und 34, 16.

- HÖHN ERNST (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 38, Bern/Stuttgart/Wien 1993
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Auflage, Bern 2000
- LUTZ GEORG, Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 5, Zürich 2000
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, Berne 2001
- OBERSON XAVIER/HULL HOWARD R., Switzerland in International Tax Law, Amsterdam 1996, insb. Anti-abuse Provisions, 137 ff.
- OCDE (Hrsg.), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée, Paris 2000
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, in: RDAF 2000 II, 113 ff.
- STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Auflage, Basel/Therwil 2000
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Basel (Loseblattwerk)
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: MICHAEL LANG (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, 51 ff.

Maja Bauer-Balmelli,

Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten

Diss. Zürich, Schriften zum Steuerrecht, Band 7, Zürich 2001

Rezensent: Dr. iur. Bruno Scherrer †

Dass die schweizerische Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer den Zweck hat, die inländische Defraudation von Erträgen des beweglichen Kapitalvermögens, von Lotteriegewinnen und Versicherungsleistungen zu verhindern und damit die Einkommens- und Vermögenssteuern von Bund, Kanton und Gemeinden zu sichern, ist eine Binsenwahrheit. Dass daneben die Verrechnungssteuer nicht nur für die inländischen Defraudanten, sondern auch für viele ausländische Leistungsempfänger eine definitive Steuerbelastung bedeutet, ist ebenfalls klar. Ob dies ein unbeabsichtigter, aber in Kauf genommener Nebeneffekt des sonst nicht erreichbaren Sicherungszweckes sei oder ein neben den Sicherungszweck tretender selbständiger Fiskalzweck der Steuer, mag auf den ersten Blick von untergeordneter Bedeutung scheinen. Auch nicht auf den ersten Blick ersichtlich ist, welche Folgerungen für die Praxis der Verrechnungssteuer sich aus ihrem Sicherungszweck sollen ableiten lassen. Schliesslich ist ja der Zweck eines Gesetzes nicht «self executing», sondern nur soweit zu verwirklichen, als das Gesetz ihn eben in seinen generell-abstrakten Normen umsetzt.

Nun: Nach der Lektüre der angezeigten Dissertation, die in den Zürcher Schriften zum Steuerrecht als Band 7 erschienen ist, wird man eine solch vorgefasste Meinung, der Gesetzeszweck gebe nichts für die praktische Gesetzesanwendung her, revidieren müssen.

So liegt es natürlich auf der Hand, dass die Verrechnungssteuer ihren Sicherungszweck dann am besten erfüllt, wenn zwischen dem «Ertrag aus beweglichem Vermögen» des Einkommenssteuerrechtes einerseits und den Zinsen sowie geldwerten Leistungen des Verrechnungssteuerrechtes andererseits Objektidentität besteht. Diese ist zwar beispielsweise bei den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen gegeben, doch fehlt sie, wie MAJA BAUER-BALMELLI sorgfältig dartut, bei den

steuersystematischen Anknüpfungen. Einerseits löst die Sitzverlegung einer juristischen Person aus der Schweiz ins Ausland zwar die Verrechnungssteuer, nicht aber die Einkommenssteuer der Anteilseigner aus, andererseits führen Transponierung, Erbenholding und indirekte Teilliquidation zu einer Einkommensbesteuerung der Anteilseigner, nicht jedoch zu einer Verrechnungssteuer. De lege lata lassen sich diese Unterschiede im Steuerobjekt nicht überbrücken. Dies allerdings nur, wenn man davon ausgeht, dass die steuersystematische Anknüpfung bei der Einkommenssteuer in den genannten Fällen heute eine gesetzliche Grundlage habe.

Der Sicherungszweck würde auch Identität der Empfänger der Leistungen erfordern, die der Verrechnungssteuer bzw. der Einkommenssteuer unterworfen sind. In dieser Hinsicht kann aber das System der Verrechnungssteuer – wie MAJA BAUER-BALMELLI nachweist – aufgrund seiner grundlegend anderen Konzeption das Erfordernis einer Übereinstimmung mit der Einkommenssteuer nicht erfüllen. Die gesetzliche Verpflichtung zur Überwälzung der Verrechnungssteuer durch Abzug an der Quelle (bzw. Meldung) macht unausweichlich den Erstempfänger zum Steuerdestinatar der Verrechnungssteuer, also den Direktbegünstigten, auch wenn die Einkommenssteuer aufgrund der Dreieckstheorie für die gleiche Leistung einen anderen Pflichtigen definiert. Bei der heutigen Gesetzeslage ist die Dreieckstheorie für die Verrechnungssteuern schlicht unmöglich, woraus natürlich folgt, dass die neue Praxis der Verrechnungssteuerbehörde, die die Dreieckstheorie in bestimmten Fällen anwenden will, sehr fragwürdig ist.¹

Es ist allerdings zu erwarten, dass die Schwierigkeiten mit der Praxisänderung weniger den Bereich der natürlichen Personen als Leistungsempfänger betreffen werden als vielmehr den Bereich der Gewinnverschiebungen zu «Sanierungszwecken» in Konzernverhältnissen. Bei den

¹ Vgl. auch MAJA BAUER-BALMELLI in FStR 2001, S. 58 ff.

natürlichen Personen wird vielfach die Dreieckstheorie von der Verrechnungssteuer auf Fälle angewendet werden, in denen nachträglich geldwerte Leistungen aufgedeckt werden und in denen demzufolge entweder das Meldeverfahren stattfindet (bei dem der Direktbegünstigte oder der Inhaber der Beteiligungsrechte als Steuerdestinatar bezeichnet werden kann) oder dann die Rückerstattung ausgeschlossen ist, unabhängig davon, ob die Direktbegünstigten- oder die Dreieckstheorie Anwendung findet. Zu befürchten ist, dass die angekündigte Praxisänderung bei Gewinnverschiebungen zwecks Sanierung sehr viel mehr Probleme aufwerfen wird. Der Begriff der «Sanierung» ist viel zu schillernd, als dass von einem gemeinsamen Grundverständnis des Begriffes ausgegangen werden könnte. Es ist deswegen für noch lange Zeit diesbezüglich Rechtsunsicherheit zu befürchten. Die bisherige Praxis der Direktbegünstigten-theorie hat unter diesem Gesichtspunkt nicht nur das Gesetz, sondern auch die Verlässlichkeit in der Umsetzung für sich.

Zuzustimmen ist auch der Erkenntnis von MAJA BAUER-BALMELLI, dass die Praxis der ESTV bezüglich der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf «Altreserven» im Steuerumgehungsfall und bei der Annahme einer Steuerumgehung in Fällen, in denen der Wortlaut eines DBA die Rückerstattung gewährleistet, sich nicht mit dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer begründen lässt und auch keine Stütze im Gesetz findet.

Nun ist es allerdings schwierig, in der zweiten Fallkonstellation überhaupt von einer Praxis der Steuerverwaltung zu sprechen. Die aktuellen Erfahrungen (bspw. im Verhältnis mit Dänemark) sind hierfür zu uneinheitlich. Für die ESTV scheint hier denn auch das Problem (neuerdings) weniger im Bereich der Steuerumgehung zu liegen als in der Frage, wer denn eigentlich in welcher Fallkonstellation Inhaber der Nutzungsrechte bspw. einer Beteiligung sei. Mit MAJA BAUER-BALMELLI ist zu hoffen, dass sich hier die ESTV darauf besinnt, dass eben der Hauptzweck der Verrechnungssteuer ein Sicherungszweck ist und dass die Verrechnungssteuer keine Quellensteuer auf Dividenden darstellen soll.

Die bisherigen Versuche der ESTV, in diesen Fällen von DBA-Anwendungen mit dem Argument der Steuerumgehung zu operieren, sind natürlich auch völkerrechtlich problematisch: Das Abkommen selber müsste die Bestimmungen enthalten, die gegen einen Missbrauch schützen; es darf nicht der inländischen Verwaltung

überlassen bleiben, nach ihrem Gusto zu entscheiden, ob sie ein DBA anwenden wolle oder nicht.

Mit ihrer Praxis bezüglich Altreserven verfolgt die ESTV einen Fiskalzweck, der so im Gesetz nicht angelegt ist. Der Sicherungszweck verlangt einzig, dass die Rückerstattung weder einem inländischen Defraudanten noch einem ausländischen Leistungsempfänger, der nicht aufgrund eines DBA dazu berechtigt ist, zukomme. Dem ehrlichen Inländer und dem DBA-begünstigten Ausländer darf die Rückerstattung nur verweigert werden, wenn er zwar formaler Empfänger der Leistung, nicht aber Nutzungsberechtigter ist. Die Handhabung der Praxis war (und ist leider) ausserdem dermassen standardisiert, dass von einer Steuerumgehung im Sinne des allgemeinen Verständnisses schon lange nicht mehr die Rede sein konnte. Ob den Altreserven auf der Aktivseite überhaupt ausschüttbare, nicht betriebsnotwendige Liquidität gegenübergestanden habe, was notwendige Voraussetzung für ein anderes Vorgehen als den «Verkauf» der Altreserven darstellt, wird in diesen Fällen eigentlich nie geprüft. In solchen Situationen wird dann einfach das «Recht zur Nutzung» entsprechend interpretiert.²

Welche Schwierigkeiten es bereiten kann, das gesetzliche Konzept der Verrechnungssteuer mit den praktischen Bedürfnissen des modernen Finanzmarktes in Übereinstimmung zu bringen, schildert MAJA BAUER-BALMELLI kurz, aber schlagend am Beispiel der Repos und des Securities Lending.

Die meisten Leser werden die Dissertation von MAJA BAUER-BALMELLI allerdings weniger wegen ihrer beeindruckenden Qualitäten im Aufzeigen der Systematik der Verrechnungssteuer und der daraus abzuleitenden Schlussfolgerungen studieren, sondern wegen der ausgiebigen Darstellung der Verrechnungssteuer-Praxis, insbesondere bei der Steuererhebung auf dem Ertrag aus Beteiligungsrechten. Wenn die Einbettung dieser Praxisdarstellung in systematische und theoretische Überlegungen dann den Praktiker bei der Lektüre zu tieferem Nachdenken anregt, hat die Dissertation noch einen weiteren Zweck erfüllt, der – wie der Fiskalzweck gegenüber dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer – zwar möglicherweise subsidiär, aber doch zweifelsfrei bedeutungsvoll ist.

2 MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, S. 163.

Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden im Recht der Mehrwertsteuer

Anmerkungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtes

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte*

Inhalt

- 1 Bedeutung von Feststellungsverfügungen
 - 2 Die gesetzliche Regelung
 - 3 Entscheide des Bundesgerichtes
 - 4 Folgerungen
- Literatur

1 Bedeutung von Feststellungsentscheiden

Die Mehrwertsteuer wird – wie schon die Warenumsatzsteuer¹, bezogen bzw. beschränkt auf die Inlandsteuer² – als «Selbstveranlagungssteuer» charakterisiert.³ Im Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)⁴, wie zuvor in der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)⁵, fehlt eine genaue Definition dieses Begriffes, und dessen Rechtswirkungen werden auch nur ansatzweise umschrieben.⁶ Auch andere vom Bund erhobene Steuern werden als Selbstveranlagungssteuern definiert, so die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben.⁷

Wesentliches Merkmal des Selbstveranlagungsprinzips ist, dass der Steuerpflichtige, ohne Intervention der Verwaltung, von sich aus innert der gesetzlich vorbestimmten Frist die Abrechnungen über die einzelnen Steuerperioden (die Steuererklärungen) zu erstellen und einzureichen sowie die sich daraus ergebende Steuerschuld⁸ zu begleichen hat. Der Steuerpflichtige ist alleine für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren⁹ Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich.¹⁰ Über die

* Partner, Hess Streuli & Partner Rechtsanwälte, Zürich, Fachbereichsleiter und Dozent für Unternehmenssteuerrecht an der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

- 1 METZGER, 323 ff.
- 2 Bei der Einfuhrsteuer erfolgt eine Veranlagung durch die Eidg. Zollverwaltung.
- 3 Z.B. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 452.
- 4 Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20).
- 5 Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (früher SR 641.201).
- 6 Zum alten Recht s. auch SCHAFROTH/WENK, 1167.
- 7 BLUMENSTEIN/LOCHER, 384; HÖHN/WALDBURGER, 947.
- 8 Allenfalls kann sich ein Steuerguthaben, namentlich aus einem Vorsteuerüberhang, ergeben. Dieses ist von der Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen aufgrund der eingereichten Abrechnung zu vergüten.
- 9 Zutreffender die «steuerpflichtigen» Umsätze. Zu deklarieren sind grundsätzlich sämtliche Umsätze, so auch die ausgenommenen und von der Steuer befreiten Umsätze, für welche die echte bzw. unechte Befreiung nachgewiesen werden muss.
- 10 S. dazu z.B. Entscheid der SRK vom 25.8.1998, VPB 1999, Nr. 63.27, 244 ff. (E. 3a) = Praxis 1999, Nr. 13, 63 ff.

eingereichten Steuererklärungen (Abrechnungen) werden keine Veranlagungsverfügungen erlassen¹¹ und grundsätzlich auch keine Rechnungen erstellt. Ein *Veranlagungsverfahren* im technischen Sinne wird bei der Mehrwertsteuer – wie bei den anderen sog. Selbstveranlagungssteuern – *nicht durchgeführt*¹², weshalb die vom Steuerpflichtigen ermittelte Steuerschuld nie rechtskräftig veranlagt wird.¹³ Dies bedeutet, dass die eingereichten Abrechnungen nachträglich jederzeit berichtigt werden können.¹⁴ Eine *Schranke* bezüglich solcher Berichtigungen und amtlicher Korrekturen ergibt sich aus der *Verjährung* der Steuerforderung und des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 49 f. MWSTG.¹⁵ Die Bezeichnung «Selbstveranlagungssteuer» erweckt so unzutreffende Vorstellungen. Die schweizerische Mehrwertsteuer ist eher als «Selbstberechnungssteuer» zu bezeichnen. Die Eidg. Steuerverwaltung ist zwar Vollzugsbehörde, nicht aber Veranlagungsbehörde im Sinne der direkten Steuern, womit ihr primär eine begleitende und überwachende Funktion zukommt.

Nach Art. 63 MWSTG (bzw. Art. 51 MWSTV) kann bzw. hat die Eidg. Steuerverwaltung zu bestimmten Aspekten des Steuerrechtsverhältnisses Entscheide (Verfügungen)¹⁶ (zu) erlassen. Es handelt sich um an den einzelnen Steuerpflichtigen gerichtete (individuell-konkrete) Hoheitsakte, in welchen ein Rechtsverhältnis verbindlich geregelt wird. Diese Verbindlichkeit dient der Wirksamkeit des Rechts, der Rechtssicherheit und der Vollstreckbarkeit der Verfügung. Mit dem Erlass des Entscheids eröffnet sich für den Rechtsunterworfenen die Möglichkeit, diesen einer Überprüfung durch die dafür vorgesehenen Rechtsmittelinstanzen zuzuführen. Der Entscheid stellt das Interventionsinstrument der Eidg. Steuerverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen dar. Ausgehend vom Fehlen eines eigentlichen Veranlagungsverfahrens werden Entscheide nur dann gefällt, wenn zwischen der Eidg. Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen (bzw. dem Rechtsunterworfenen) unterschiedliche Meinungen zu einem bestimmten Sachverhalt bestehen, welche auch zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen.

Eine Vielzahl wesentlicher Einzelregelungen, welche nicht selten mehr der Ausführungsgesetzgebung als der Gesetzesinterpretation zuzuordnen sind, werden in verschiedenen bezeichneten Anordnungen der Eidg. Steuerverwaltung

(namentlich in der Wegleitung und in Broschüren und Merkblättern) geregelt. Zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen kann es zu Konflikten über die Gesetzesinterpretation kommen, welche nur durch eine richterliche Prüfung gelöst werden können. Die – bei der direkten Bundessteuer regelmässig als einziger Weg offene¹⁷ – Möglichkeit der Einholung verbindlicher Auskünfte der Verwaltung besteht bei der Mehrwertsteuer zwar auch, erschöpft sich jedoch in der Praxis nicht selten in Verweisen auf entsprechende Stellen in den allgemeinen Anordnungen der Verwaltung. Das Interesse des Steuerpflichtigen an einer nicht nur verbindlichen, sondern auch nachweislich rechtskonformen Qualifikation eines bestimmten Sachverhaltes ergibt sich auch aus der erhöhten Verantwortung für die korrekte Deklaration und Entrichtung der Steuer, welche den Steuerpflichtigen bei den sog. Selbstveranlagungssteuern trifft.¹⁸ Auskünfte, welche nicht in eine Verfügung gekleidet und so auch nicht anfechtbar sind, genügen diesem Anspruch nicht. Dies mag mit ein Grund sein, weshalb der Gesetzgeber den Erlass von feststellenden Entscheiden bei der Mehrwertsteuer ausdrücklich vorgesehen hat.

Die MWSTV als selbständige, gesetzesvertretende Verordnung des Bundesrates war – im Gegensatz zum MWSTG – einer richterlichen Überprüfung bezüglich Verfassungskonformität einzelner Bestimmungen nicht entzogen. Grundsätzliche, nach Ansicht von Steuerpflichtigen nicht verfassungskonforme Regelungen konnten mit dieser Begründung gerügt werden. Diesen Umstand haben sich verschiedene Interessengruppen von Steuerpflichtigen, namentlich Wirtschaftsverbände, zunutze gemacht und haben – über einzelne Mitglieder als Verfahrensbeteiligte – sog. Musterverfahren zur Klärung einzelner Fragen initiiert. Angesichts des Umstandes, dass eine Klärung der strittigen Bestimmungen und Praxen rasch herbeigeführt werden sollte, ist in den meisten Fällen auf das Instrument des Feststellungsbegehrens zurückgegriffen worden. Neben der Zeitersparnis, zumal nicht eine amtliche Prüfung abgewartet werden musste, bot das Instrument des Feststellungsbegehrens die Möglichkeit, die Rechtsbegehren (Anträge) auf die Bedürfnisse der interessierten Steuerpflichtigen auszurichten, Fallkonstruktionen von allgemeinem Interesse beurteilen und mehrere Steuerpflichtige sich am gleichen Verfahren beteiligen zu lassen. Praktisch sämtlichen ersten, zur

11 HOMBERGER GUT, Art. 46 N. 1.

12 BLUMENSTEIN/LOCHER, 384.

13 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 415; SCHAFFROTH/WENK, ST 1998, 1167.

14 HOMBERGER GUT, Art. 46 N. 4; SCHAFFROTH/WENK, ST 1998, 1167.

15 Dazu auch SCHAFFROTH/WENK, ST 1998, 1167; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 415.

16 Nachfolgend wird durchgehend der im MWSTG verwendete Begriff des Entscheides und nicht der an sich zutreffendere Begriff der Verfügung verwendet.

17 S. BGE 126 II 514 = StE 2001 B 93.1 Nr. 6, WALDBURGER, FStR 2001, 160 ff.

18 Dies bedeutet allerdings nicht, dass kein Interesse am Erlass von Feststellungsverfügungen bei anderen Steuern, namentlich der direkten Bundessteuer, bestehen würde. In diesem Sinne auch WALDBURGER, FStR 2001, 161.

MWSTV ergangenen höchstrichterlichen Entscheiden lagen solche Verfahren zugrunde.¹⁹ Da auch die Eidg. Steuerverwaltung an einer raschen Klärung bestimmter grundsätzlicher Fragen interessiert war und ist, hat sie bei solchen Feststellungsbegehren keine besonders hohen oder gar übersetzten Anforderungen an das Feststellungsinteresse gestellt.

Feststellungsentscheide haben sich namentlich beim Systemwechsel sehr bewährt und haben ihre Aufgabe, eine bestimmte Rechtslage zu klären²⁰, voll erfüllt. Dadurch konnte Sicherheit über bestimmte Qualifikationen gewonnen und eine Vielzahl von Einzelverfahren in einem frühen Stadium erledigt werden. Dies hat sowohl für die Steuerpflichtigen wie für die Verwaltung grosse Vorteile gebracht. In seiner Wirkung hat der Einsatz dieses Instrumentes teilweise zu einer Art beschränkter abstrakter Normenkontrolle geführt. Ein solcher Effekt wird allerdings auch durch Leistungsentscheide erreicht, bei welchen ein akzessorisches Prüfungsrecht besteht und aus welchen die Praxis allgemein gültige Regeln für ähnliche Sachverhalte abzuleiten versucht, wobei sich solche Entscheide nicht immer dafür eignen. Dieses Phänomen ist von der direkten Bundessteuer allzu gut bekannt. Mit dem Inkrafttreten des MWSTG und der Änderung verschiedener Praxen der Eidg. Steuerverwaltung stehen die Steuerpflichtigen nun vor einer ähnlichen, aber dennoch nicht gleichen Situation wie beim Systemwechsel. Der Rückgriff auf das Feststellungsbegehren erscheint wieder als geboten.

2 Die gesetzliche Regelung

Art. 51 MWSTV, welcher auf Sachverhalte Anwendung findet, die sich vor dem 1. Januar 2001 ereignet haben, regelt die von der Eidg. Steuerverwaltung zu erlassenden Entscheide (Verfügungen). Dessen Abs. 1 lit. f. lautet folgendermassen: «Die Eidgenössische Steuerverwaltung trifft von Amtes wegen oder auf Verlangen des Steuerpflichtigen alle Entscheide zur Steuererhebung, insbesondere wenn ... für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint.» Diese Bestimmung ist praktisch unverändert in Art. 63 Abs. 1 lit. f. MWSTG übernommen worden. Überlegungen zum Recht der MWSTV lassen sich so grundsätzlich auch auf das

MWSTG übertragen. Aus der zitierten Bestimmung sind folgende Elemente herauszuschälen: (1) Die amtliche Feststellung kann auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amtes wegen (2) für einen «bestimmten Fall» (3) vor der Verwirklichung des zur Beurteilung stehenden Sachverhaltes («vorsorglich») vorgenommen werden. Weitere Voraussetzungen werden in der zitierten Bestimmung nicht aufgeführt.

Nach Art. 63 Abs. 2 MWSTG (bzw. Art. 51 Abs. 2 MWSTV) kommt bei Entscheiden der Eidg. Steuerverwaltung *subsidiär* («im Übrigen») das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG)²¹ zur Anwendung. Von Bedeutung sind dabei namentlich Art. 5 VwVG, in welchem der Verfügungsbegriff definiert wird, sowie Art. 25 VwVG, wo die Voraussetzungen für ein Feststellungsverfahren bestimmt werden. Über die direkte Anwendbarkeit der Voraussetzungen von Art. 25 VwVG auf Feststellungsverfahren bei der Mehrwertsteuer besteht in der Literatur Uneinigkeit²², zumal wegen der subsidiären Natur des VwVG die Anwendung von im VwVG – jedoch nicht im MWSTG (bzw. in der MWSTV) – definierten Voraussetzungen abgelehnt wird.

3 Entscheide des Bundesgerichtes

Die Frage nach der Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden bei der Mehrwertsteuer bzw. der Einhaltung der entsprechenden Voraussetzungen ist dem Bundesgericht nicht neu, zumal einer Vielzahl von Bundesgerichtsentscheiden Feststellungsentscheide zugrunde lagen. In drei neueren Entscheiden hat sich das Bundesgericht mit diesen Voraussetzungen auseinandergesetzt und musste feststellen, dass diese in den betroffenen Verfahren als eher nicht erfüllt zu betrachten gewesen wären. Angesichts des Verfahrensstandes, dessen Dauer und weiterer besonderer Umstände ist das Bundesgericht dennoch auf die entsprechenden Verwaltungsgerichtsbeschwerden eingetreten. Die Ausführungen des Bundesgerichtes zur Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden sind für andere (Feststellungs-) Verfahren von grosser Bedeutung. Die Eidg. Steuerverwaltung hat ihre Praxis den Erkenntnissen aus diesen Entscheiden entsprechend angepasst.

Die zwei ersten Entscheide sind bereits am 25. August 2000 ergangen und sind auch veröffentlicht worden, wobei die hier relevante Erwägung 1 nicht publiziert worden ist. Die zwei Verfahren betreffen die Behandlung von Kurta-

19 Berühmt sind die Entscheide zur Vorsteuerkürzung bei gewissen Auslagen (Spesenentscheid) und die Entscheide zum Übergang bei den Leasingverträgen und den Zeitungsabonnementen.

20 HÄFELIN/MÜLLER, 169; KNAPP, 225.

21 Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021).

22 Bejahend CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 446; ablehnend HILDEBRAND/STOYANOV, insb. 87.

nen²³ einerseits und die Leistungen eines Behindertenheimes²⁴ andererseits. Am 22. Februar 2001 ist ein weiterer Entscheid, diesmal zur Differenzbesteuerung (heute Margenbesteuerung genannt), ergangen²⁵, welcher sich ebenfalls mit den Voraussetzungen eines Feststellungsentscheides auseinandersetzt. Dabei wird auf die zuvor erwähnten zwei Entscheide verwiesen. In diesem dritten – noch nicht veröffentlichten – Entscheid werden noch einige Präzisierungen gemacht, welche ebenfalls von Bedeutung sind. Zwischen der Einreichung der Feststellungsbegehren und dem höchstrichterlichen Entscheid sind in den ersten zwei Verfahren über 5 Jahre und im dritten Verfahren über 3 Jahre verstrichen.

Auch die Eidg. Steuerrekurskommission hat sich mit der Frage der Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden bei der Mehrwertsteuer unter dem Recht der MWSTV befasst. In einem veröffentlichten Entscheid aus dem Jahre 1997 hat sie in grundsätzlicher Art und Weise dazu Stellung genommen.²⁶ Laut dem neuesten zitierten Entscheid des Bundesgerichtes decken sich die Ansichten der beiden Gerichte zu den Voraussetzungen und zur Rolle von Feststellungsentscheiden nicht.²⁷

Aus den drei Entscheiden geht hervor, dass *Gegenstand eines Feststellungsentscheides nur die «konkreten, aus einem hinreichend festgelegten Sachverhalt für einen bestimmten Bürger sich ergebenden Rechte und Pflichten sein»²⁸ können*. Dies wird einerseits aus dem in Art. 5 VwVG verankerten Charakter einer Verfügung und andererseits aus der Bezeichnung «für einen bestimmten Fall» in Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV abgeleitet. Das Bundesgericht hält namentlich fest, dass eine abstrakte Rechtslage nicht feststellungsfähig ist.

Weiter muss der Steuerpflichtige, um Anspruch auf Erlass eines Feststellungsentscheides zu haben, den Nachweis erbringen, dass für ihn ein «*aktuelles Interesse am Rechtsschutz besteht*»²⁹. Die Pflicht zum Nachweis eines Feststellungsinteresses wird indessen nicht aus Art. 25 VwVG, sondern direkt aus Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV abgeleitet, wo von «*vorsorglich*» gesprochen wird. Vom Erfordernis eines Feststellungsinteresses ausgehend stellt das Bundesgericht

fest, dass ein Feststellungsentscheid «*nicht zulässig [ist], wenn eine gestaltende Verfügung ergehen kann, insbesondere über die Steuerabrechnung*»³⁰. Das Bundesgericht teilt demnach die von der Eidg. Steuerrekurskommission vertretene Ansicht nicht, wonach ein Feststellungsentscheid auch dann erlassen werden kann, wenn zwar ein Leistungsentscheid möglich ist, jedoch «*in bezug auf ein andauerndes Rechtsverhältnis in präjudizieller Weise ebenso künftige Leistungen zu beurteilen sind.*»^{31,32}

4 Folgerungen

Das Bundesgericht stützt sich bei der Bestimmung der Voraussetzungen der Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden bei der Mehrwertsteuer direkt auf die spezialgesetzlichen Bestimmungen (in der MWSTV) und nicht – wie dies die Eidg. Steuerrekurskommission zuvor getan hat³³ – auf die in Art. 25 VwVG definierten Grundsätze. Das Bundesgericht verlangt ein aktuelles Feststellungsinteresse und verwendet dabei nicht den in Art. 25 VwVG verankerten Begriff des «*schutzwürdigen Interesses*», welches ein aktuelles Feststellungsinteresse mit enthält. Die Tragweite dieser Differenzierung, für welche sich HILDEBRAND/STOYANOV³⁴ ausgesprochen haben, kann nicht abgeschätzt werden. Es ist indessen davon auszugehen, dass kein strengerer Massstab zur Beurteilung des Feststellungsinteresses angesetzt werden kann als beim Vorliegen eines schutzwürdigen Interesses nach Art. 25 VwVG. Ausgehend von den Eigenheiten des Besteuerungsverfahrens bei der Mehrwertsteuer sollten ohnehin nicht allzu hohe Anforderungen an das Feststellungsinteresse gestellt werden, ansonsten die Gefahr besteht, dass die Effektivität des gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Instrumentes des Feststellungsentscheides ausgehöhlt wird.

Unbestritten ist, dass das Instrument des Feststellungsentscheides nicht dazu verwendet werden kann, das im Bundesverfahrensrecht nicht vorgesehene Institut der abstrakten Normenkontrolle einzuführen.³⁵ Objekt eines Feststellungsverfahrens muss stets ein hinreichend festgelegter Sachverhalt sein, welcher die am Verfahren beteiligten Steuerpflichtigen persönlich betrifft. Das Feststellungsin-

23 (2A.233/1997) StR 2001, 55 ff. = Praxis 2001, Nr. 29, 178 ff. = ZGRG 2000, 151 ff.

24 (2A.116/1999) BGE 126 II 443 ff. = StR 2001, 35 ff.

25 BGE vom 22. Februar 2001, 2A.416/1999.

26 ASA 1998/99 (67), 222 ff., E. 2.

27 S. BGE vom 22. Februar 2001, 2A.416/1999, E. 1 m.H. auf SRK in ASA 1998/99 (67), 222 ff., E. 2b.

28 Identischer Text in allen drei zitierten Entscheiden (jeweils E. 1).

29 Identischer Text in allen drei zitierten Entscheiden (jeweils E. 1).

30 Identischer Text in allen drei zitierten Entscheiden (jeweils E. 1).

31 ASA 1998/99 (67), 222 ff., E. 2. b, 229.

32 S. BGE vom 22. Februar 2001, 2A.416/1999, E. 1.

33 ASA 1998/99 (67), 222 ff.

34 HILDEBRAND/STOYANOV, insb. 87.

35 S. auch KÖLZ/HÄNER, 75 m.w.H.

teresse muss somit konkret und individuell sein. Dem steht allerdings eine vorfrageweise (akzessorische) Normenkontrolle nicht entgegen.³⁶ Möglich und zulässig ist demnach weiterhin, dass ein Steuerpflichtiger, welcher durch eine bestimmte Rechtslage persönlich tangiert ist, im Interesse auch anderer Steuerpflichtiger ein «Musterverfahren» initiiert. Dabei ist auf eine genügende Konkretisierung des Sachverhaltes und dessen Nachweis besonders zu achten.

Dem Feststellungsentscheid kommt, wie schon im allgemeinen Verwaltungsrecht³⁷, nur eine *subsidiäre Funktion* zu. Dies bedeutet, dass – soweit sich der zu beurteilende Sachverhalt im Zeitpunkt, in welchem das Feststellungsbegehren gestellt wird, bereits ereignet hat – nur noch ein Leistungsentscheid in Frage kommen kann. Dies gilt auch für Sachverhalte, welche sich über mehrere Steuerperioden erstrecken. Ob ein Feststellungsinteresse dahinfällt, wenn in einem späteren Zeitpunkt ein entsprechender Sachverhalt eintritt, kann aus den Entscheiden nicht abgeleitet werden. Der Feststellungsentscheid nach Art. 63 Abs. 1 lit. f. MWSTG ist auf die Beurteilung von Sachverhalten zugeschnitten, welche sich beim Steuerpflichtigen noch nicht verwirklicht haben und für welche der Steuerpflichtige die Steuerfolgen verbindlich festgestellt haben will. Die derzeitige Dauer solcher Verfahren reduziert allerdings den praktischen Wert dieses Instrumentes, zumal in der Praxis nicht so lange zugewartet werden kann.

Im Lichte der vom Gesetzgeber dem Feststellungsentscheid zugewiesenen Funktion sind die Erwägungen des Bundesgerichtes verständlich und begründet. Es ist indessen zu hoffen, dass bei der Beurteilung der Voraussetzungen im Einzelfall keine zu strengen Massstäbe angewendet werden. Der «vorsorglichen» Funktion des Feststellungsentscheides entsprechend, müssten solche Verfahren behandelt werden. Die Arbeitslast des Bundesgerichtes steht einer solchen Forderung jedoch entgegen. Durch das im MWSTG eingeführte Institut der Sprungbeschwerde ist ein Schritt in Richtung der Erfüllung dieses Postulates getan worden.

Literatur

- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000
- GYGI FRITZ, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1993

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Zürich 1993

HILDEBRANDT MICHAEL W./STOYANOV KALOYAN, La décision de constatation en droit fiscal fédéral, ST 1998, 81 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 9. Auflage, Band I, Bern/Stuttgart/Wien 2000

HOMBERGER GUT ISABELLE, Art. 46 f., in Kompetenzzentrum MWST der Treuhänder-Kammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000

KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998

METZGER DIETER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 2. Auflage, Muri b. Bern 1993

SCHAFROTH GERHARD/WENK THOMAS P., Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, ST 1998, 1167 ff.

WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2000, FSr 2001, 151 ff.

36 KÖLZ/HÄNER, 75.

37 KÖLZ/HÄNER, 76.

Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten

Dr. iur. Bruno Scherrer †

Inhalt

1	Das Bedürfnis nach Verwaltungsweisungen
2	Erscheinungsformen von Verwaltungsweisungen
3	Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen
4	Die Entstehung von Verwaltungsweisungen
5	Publikation von Verwaltungsweisungen
6	Zusammenfassung

1 Das Bedürfnis nach Verwaltungsweisungen

Es liegt in der Natur der Gesetzgebung, dass sie die Sachverhalte, für die sie Rechtsfolgen normiert, nur generell-abstrakt umschreiben kann. Die wichtigste Aufgabe der Rechtsanwendung ist es denn auch zu prüfen, ob eine bestimmte generell-abstrakte Regel auf einen in Frage stehenden individuell-konkreten Sachverhalt anwendbar sei oder nicht.

Wie wohl in keinem anderen Rechtsgebiet besteht im Steuerrecht, und ganz speziell im Recht der direkten Steuern, ein Bedürfnis, über Interpretationshilfen zu verfügen, die das Subsumieren eines bereits verwirklichten oder in Planung befindlichen individuell-konkreten Sachverhaltes unter die generell-abstrakte Steuergesetznorm erleichtern.

Für erst geplante Sachverhalte von grosser Tragweite versuchen sich Pflichtige und Verwaltung häufig bereits vor der Verwirklichung in einem Ruling über die Gesetzesanwendung zu verständigen. Für bereits verwirklichte Sachverhalte, in denen Verwaltung und Pflichtige zu unterschiedlichen Auffassungen gelangen, interpretiert das Steuergericht verbindlich, welche generell-abstrakte Norm in welcher Weise auf den individuell-konkreten Sachverhalt anzuwenden sei.

Weil sich aus solchen Präjudizien häufig auch Interpretationshilfen für andere Fälle ableiten lassen, werden sie zu Recht publiziert und von den Steuerrechts-Anwendern studiert.

Viele Auslegungsprobleme stellen sich aber – besonders bei den direkten Steuern als Aufgabe der Massenverwaltung – der Verwaltung in einer Vielzahl von Fällen gleich oder ähnlich. Auch Probleme der Erhebung oder Würdigung des massgeblichen Sachverhaltes können sich in einer Vielzahl von Fällen gleich oder ähnlich stellen, wie beispielsweise die Bewertung von Liegenschaften oder Wertschriften.

Wenn in solchen Fällen die innerhalb einer Verwaltung zuständige Stelle in einem Erlass festhält, welche Meinung sie zu solchen Fragen oder Problemen hat, die sich

in einer Vielzahl der Fälle stellen, so ist ein solcher Erlass nicht nur im Sinne der Verfahrensökonomie eine gute Sache, sondern auch im Interesse der Rechtssicherheit, die letztlich der Steuergerechtigkeit dient.

2 Erscheinungsformen von Verwaltungsweisungen

Dienstanleitungen sind Anordnungen einer vorgesetzten Behörde (beispielsweise des Regierungsrates) an die in ihrem Dienst stehenden Sachbearbeiter (beispielsweise die Steuerkommissäre), wie sie in der Ausübung ihrer Aufgabe in bestimmten Situationen vorzugehen haben und auf welche Auslegung generell-abstrakter Normen sie ihre Verfügungen zu stützen haben. *Kreisschreiben* haben eine ähnliche Funktion, gehen aber nicht von der vorgesetzten Behörde aus, sondern von einer Behörde, der für den im Kreisschreiben geregelten Bereich Aufsichtsfunktion über die Rechtsanwender zukommt. Somit gehen Kreisschreiben für die direkte Bundessteuer von der ESTV aus und richten sich an die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer, denen gegenüber die ESTV für die Anwendung des Bundessteuerrechtes Aufsichtsfunktion besitzt. In *Rundschreiben* informiert eine Behörde einen Adressatenkreis über Sachverhalte und Meinungen, erteilt aber keine Weisungen. Allerdings wird dies von den Adressaten (und ab und zu von den Verfassern) nicht immer richtig verstanden. Auch mit dem *Merkblatt* informiert eine Behörde den Adressatenkreis, in erster Linie nicht Behörden, sondern Bürger, über ihre Verwaltungspraxis bei bestimmten Sachverhalten. Deswegen ist das Merkblatt im Unterschied zum Rundschreiben auch regelmässig zur Publikation bestimmt. Die *Wegleitung* ist eine amtliche Hilfestellung an den Bürger für den Umgang mit bestimmten amtlichen Formularen oder Verfahren.

Die Unterscheidung dieser verschiedenen Formen von Verwaltungsweisungen ist in der Praxis nicht sehr präzise. Unter den Formen der Verwaltungsverordnung kennt die Praxis¹ auch noch Bezeichnungen wie «Direktiven», «Weisungen», «Dienstreglemente», «allgemeine Dienstbefehle», «Instruktionen», «Richtlinien», «Leitbilder». Trotz dieser reichen Auswahl an möglichen Bezeichnungen kommt es aber doch auch immer wieder vor, dass eine Behörde ihre Weisung ohne Verwendung eines Titels erlässt.²

3 Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen

Nicht zuletzt wegen des Begriffswirrwarrs um die Verwaltungsweisungen herrscht auch keine Einigkeit (und schon gar keine konsequente höchstrichterliche Rechtsprechung) zur Frage der Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen.

Klarerweise kann natürlich von einer Verbindlichkeit dort nicht die Rede sein, wo der erlassenden Behörde dem Empfängerkreis gegenüber weder Weisungs- noch Aufsichtskompetenz zusteht und sie auch in der Sache keine Entscheidungskompetenz besitzt.

Wenn sich also die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV in einem Rundschreiben zur Frage der Steuerpflicht von Krankenversicherungen nach den kantonalen Steuergesetzen äussert, kommt einem solchen Rundschreiben zum vornherein keine verbindliche Wirkung zu, und zwar weder gegenüber den Krankenversicherern noch gegenüber den kantonalen Steuerbehörden.

Auf der anderen Seite ist die Behördenverbindlichkeit von generellen Dienstbefehlen (wie Dienstanleitungen) durch die Lehre (und den grössten Teil der Praxis) anerkannt.³ Mit anderen Worten: Ist eine Bestimmung einer Dienstanleitung nicht offensichtlich gesetzwidrig und ist sie nicht in einem Rechtsstreit von der Justiz als rechtswidrig bezeichnet worden, so ist die Dienstanleitung von der Behörde zu vollziehen, auch wenn die vollziehende Behörde Zweifel an der Rechtmässigkeit hat.

Mindestens in diesem Bereich ist auch der Lehre⁴ beizutreten, die verlangt, dass sich der Rechtsuchende vor Gericht direkt auf vollzugslenkende Verwaltungsverordnungen berufen können muss. Dies bedeutet nichts anderes, als dass für den Bürger Dienstanleitungen den Charakter von «safe-haven rules» haben. Bewegt er sich bei seiner Rechtsgestaltung innerhalb des Rahmens, der von einer solchen Dienstanleitung gesteckt wird, so soll er sich darauf verlassen dürfen, dass die Behörde auch nach dieser Dienstanleitung vorgeht.

Richtigerweise müsste die Behördenverbindlichkeit auch dort bejaht werden, wo eine Verwaltungsweisung nicht von der vorgesetzten, sondern von der Aufsichtsbehörde ausgeht. Namentlich im Bereich des DBG ist der ESTV im Gesetz (Art. 102 DBG) der Auftrag erteilt

1 StE 1996 B 93.1 Nr. 2.

2 Z.B. Schreiben der ESTV vom September 2000 an einen ungenannten Empfängerkreis betreffend «Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Zusammenhang mit Kapitalanlagen in Betriebs- und Konkursverfahren und in anderen besonderen Fällen (...)».

3 BEUSCH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 102 DBG N 16 und dortige Zitate.

4 BEUSCH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 102 DBG N 13 und dortige Zitate.

worden, mittels Weisungen für eine einheitliche Durchführung des DBG in den Kantonen besorgt zu sein. Es ist nicht einsichtig, wie die ESTV diesen Auftrag sollte erfüllen können, wenn ihre Weisungen für die kantonalen Bundessteuerverwaltungen nicht verbindlich wären.⁵

In der Praxis werden denn auch die Kreisschreiben von den kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer als für sie verbindlich angewendet. Um so ärgerlicher ist es deswegen, wenn sich die ESTV in der Diskussion mit den betroffenen Interessenverbänden zwar einsichtig zeigt, dass einzelne Anordnungen eines Kreisschreibens unpraktikabel oder sogar unsinnig sind, und diesen privaten Interessenverbänden erlaubt, diese Einsicht ihren Mitgliedern zu kommunizieren, sich aber gleichwohl weigert, das Kreisschreiben abzuändern. Als jüngstes Beispiel dient hier das KS Nr. 3 der ESTV zur Bundessteuerperiode 2001/2002, das sich mit der Beschränkung der Einkaufsbeiträge in die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge auseinandersetzt. Nach dem Erlass des Kreisschreibens hat die ESTV, zusammen mit Vertretern der ASIP (Schweizerischer Pensionskassenverband), des Schweizerischen Versicherungsverbandes und der Pensionskassen-Experten, wesentliche Relativierungen des unpraktikablen Kreisschreibens besprochen und solche gewährt, will aber offenbar am Kreisschreiben nichts ändern. Dass sich ein Publikationsorgan deswegen zum Protest veranlasst sieht, ist zwar ungewöhnlich, aber verständlich.⁶

Den Richter können Verwaltungsweisungen bei der Auslegung des Gesetzes natürlich nie binden. Die nach der Meinung des Richters gesetzwidrige Verwaltungsweisung kann höchstens unter dem Aspekt der Rechtssicherheit in einem konkreten Einzelfall anwendbar bleiben.

4 Die Entstehung von Verwaltungsweisungen

Leider ist es immer noch die Regel, dass die Verwaltung ihre Weisungen im Alleingang ausarbeitet und dann nach Fertigstellung kommuniziert. Dies offenbar in der Meinung, dass es ja ihre (der Verwaltung) Meinung sei, die niedergeschrieben werde, und es wisse wohl niemand besser als die Verwaltung, was denn ihre Meinung eigentlich sei.

Natürlich kann das Verfassen von Verwaltungsweisungen nicht im Outsourcing erfolgen. Gleichwohl wäre es

erwünscht, die Verwaltungsweisungen würden generell in Zusammenarbeit mit den Betroffenen erarbeitet und nicht erst in Zusammenarbeit mit den Betroffenen repariert. Es sind vor allem die Betroffenen, die wissen, zu welchen Fragen die Meinung der Verwaltung überhaupt interessiert und in einer Weisung kommuniziert werden soll. Es sind vor allem die Betroffenen, die wissen, für welche Lebenssachverhalte die Subsumption unter einen bestimmten Rechtssatz ungewiss ist. Es sind vor allem die Betroffenen, die die Umsetzbarkeit von Verwaltungsweisungen in der Praxis und damit die Durchsetzbarkeit der Verwaltungsweisung beurteilen können. Genauso wie die Verwaltung haben die Betroffenen im Übrigen ein Interesse daran, dass das demokratisch gesetzte Steuerrecht allen Steuerpflichtigen gegenüber gleich und ohne Ansehen der Person durchgesetzt werde.

In vielen für das Steuerrecht wichtigen Fachgebieten existieren durchaus seriöse, integre und hilfsbereite Gesprächspartner für die Verwaltung, nicht nur beim Sekretariat der Bankiervereinigung, sondern auch bei der Treuhand-Kammer, beim Versicherungsverband, bei den bereits erwähnten Verbänden der beruflichen Vorsorge usw.

Zuzugeben ist, dass nicht immer die ESTV dafür verantwortlich zu machen ist, wenn ein Kreisschreiben erscheint, das den Betroffenen keine Zeit zur Umsetzung lässt und erst noch unpraktikabel scheint: Das bereits erwähnte KS Nr. 3 zur Begrenzung des Einkaufs von Beitragsjahren ist durch die Verordnung des Bundesamts für Sozialversicherung (BSV) zum geänderten BVG vorge-spurt worden. Die Verordnung des BSV erschien reichlich spät im Jahre 2000, und der ESTV blieb nicht viel Zeit, die Konsequenzen aus der Verordnung zu ziehen. Auch dem BSV stünde es gut an, sich vor dem Erlass von Verwaltungsweisungen bei den Betroffenen und Praktikern umzuhören, welcher Regelungsbedarf besteht und welche Regelungen überhaupt umsetzbar sind.

Es ist zu hoffen, dass in diesem Bereich die Atmosphäre der Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen, die einen wesentlichen «soft factor» zugunsten des Steuerstandortes Schweiz darstellt, die noch bestehende Verkrampfung lösen hilft und dass künftig die Verwaltung die Angebote zur Mitarbeit bei Verwaltungsweisungen besser nützt.

5 In einem – unveröffentlichten – Urteil vom 1. November 2000 hat das Bundesgericht dazu festgehalten, «dass der Bürger daraus unmittelbar» keine «Rechte und Pflichten ableiten kann. Demgegenüber haben die Verwaltungsbehörden den Anordnungen Folge zu leisten (...). Ob und inwieweit dies für

die kantonalen Steuerverwaltungen zutrifft, welche für die Veranlagung der Bundessteuer verantwortlich sind, ist umstritten (...).

6 Schweizer Personalvorsorge 2001, S. 255.

5 Publikation von Verwaltungsweisungen

Weil die Rechtsnatur und die Verbindlichkeit von Verwaltungsweisungen in der Rechtsprechung uneinheitlich beurteilt werden, lassen sich keine verbindlichen Vorschriften für die Publikation von Verwaltungsweisungen finden.

Kreisschreiben werden von der ESTV zwar regelmässig publiziert, hingegen ist sie mit der Vergabe des Titels «Kreisschreiben» für ihre Erlasse übertrieben zurückhaltend. So werden insbesondere Präzisierungen zu einem Kreisschreiben, die in ihrer Wirkung einer Änderung des Kreisschreibens gleichkommen, weder in der Form des Kreisschreibens bekannt gegeben noch publiziert. So im schon erwähnten Beispiel der Präzisierung des KS Nr. 3 zur Begrenzung des Einkaufs von Beitragsjahren, bei denen es den privaten Vereinigungen überlassen wird, die Präzisierungen/Änderungen zu publizieren; so aber auch beim KS Nr. 5 zur Steuerperiode 1999/2000 betreffend die Unternehmenssteuerreform, wo die Präzisierungen/Änderungen von der Bankiervereinigung in einem nur ihren Mitgliedern zugänglichen Zirkular kommuniziert wurden.⁷

Dienstanleitungen müssten wegen ihrer behördenverbindlichen Wirkung ausnahmslos publiziert sein. Sie sind es jedoch nur zu einem geringen Teil, meistens soweit, als sie von politischen Behörden (Regierungsrat) ausgehen, nicht jedoch, wenn sie von einer verwaltungsinternen Stelle stammen. So erfährt der Steuerpflichtige häufig erst im Veranlagungsverfahren, dass der veranlagende Beamte in einer bestimmten Frage gar nicht sein Ermessen betätigt, sondern einer Weisung von oben folgt, die für alle vergleichbaren Fälle gilt, und dass deswegen Diskussionen mit dem Einschätzungsbeamten über die rechtmässige Veranlagung im konkreten Einzelfall nutzlos sind. Es führt auch dazu, dass der Steuerberater, der – aus welcher Quelle auch immer – um die Existenz und den Inhalt von unveröffentlichten Dienstanleitungen weiss, sich bei seiner Beratungstätigkeit darauf einrichten kann, während der nicht eingeweihte Steuerberater eben das Risiko läuft, gegen Windmühlen anzukämpfen.

Wenn eine Behörde von der Richtigkeit ihres Rechtsstandpunktes dermassen überzeugt ist, dass sie alle ihre Beamten anweist, diesen Rechtsstandpunkt bei ihrer Tätigkeit ausnahmslos zu übernehmen, so darf in einem Rechtsstaat nichts im Wege stehen, diese Überzeugung auch dem Bürger offiziell mitzuteilen. Wenn dagegen

eine Behörde die sachbearbeitenden Beamten lediglich auf rechtliche Aspekte aufmerksam machen will, die es im Einzelfall zu beachten gilt, um mit solchen Hinweisen rechtsfehlerhaften Entscheidungen möglichst vorzubeugen, wenn sie ihnen Tipps gibt, die der ökonomischen Fallerledigung dienen etc., so nimmt die Behörde damit ihren Ausbildungs- und Überwachungsauftrag gegenüber ihre Beamten wahr und ist diesbezüglich der Öffentlichkeit keine Rechenschaft schuldig.

In diesem Sinne ist auch nicht nachvollziehbar, weshalb Rundschreiben der ESTV nicht publiziert werden. Das – bereits erwähnte – Rundschreiben der ESTV zur Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz ist nur gerade den kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer (dafür in drei Exemplaren) zugestellt worden. Die Betroffenen, auch die Krankenversicherer, erfuhren davon auf inoffiziellen Wegen. Dabei lag dem Rundschreiben eine Liste der betroffenen Krankenversicherer bei, so dass ein Versand wenigstens an diese Betroffenen offensichtlich keine Schwierigkeiten bereitet hätte.

Wenn Wissen Macht ist, ist das Vorenthalten von Wissen Machtmissbrauch. Wo der Publikation einer Information keine rechtliche Bedeutung zukommt (wie eben beispielsweise bei den Rundschreiben), gibt es im Zeitalter des Internets keine Entschuldigung dafür, dass die Information nicht wenigstens für den interessierten Abholer zugänglich gemacht wird.

Merkblätter machen ohnehin keinen Sinn, wenn sie nicht publik gemacht werden, richten sie sich doch definitionsgemäss eben ans Publikum. Desgleichen ist eine Wegleitung wenigstens allen zugänglich zu machen, die durch das Formular oder das Verfahren geleitet werden sollen, für das die Wegleitung geschaffen worden ist.

6 Zusammenfassung

Verwaltungsweisungen sind gerade im Gebiet des Steuerrechtes wichtige Instrumente zur Schaffung von Rechtssicherheit und zur Steigerung der Verfahrensökonomie, was beides im Interesse aller Beteiligten liegt. Verwaltungsweisungen sollen deshalb nicht nur gesetzmässig sein, sondern auch transparent, und sie sollen das Sachgebiet, mit dem sie sich beschäftigen, möglichst umfassend abdecken.

Der heutige Zustand ist diesbezüglich noch sehr verbesserungsfähig:

⁷ ATHANAS/JURT, Fristenstillstand beim Erwerb eigener Aktien – Neuigkeiten zum Begriff des ursprünglichen kausalen Zusammenhanges, FStR 2001, S. 67.

Der Einbezug direkt Betroffener in die Vorbereitung von Verwaltungsweisungen brächte eine bessere Abdeckung der wirklich praxisrelevanten Fragen und eine bessere praktische Durchsetzbarkeit der erlassenen Weisungen. Eine verbesserte Publikationspraxis brächte mehr Transparenz und gleich lange Spiesse für alle Betroffenen. Beide Massnahmen brächten eine verbesserte Rechtssicherheit und Gleichmässigkeit der Rechtsanwendung. Beides würde auch die bestehende Grundstimmung der Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen weiter fördern und damit einen Gewinn für beide Seiten bringen.

Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (2. Teil)

Grundzüge der Neuerungen aufgrund des rückwirkend auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten Bundesgesetzes und der dazugehörigen Ausführungsbestimmungen

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte*

Inhalt

*In der letzten Ausgabe:***

1	Einleitung	6.2.1	Zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung
		6.2.1.1	Grundsatz
2	Inkrafttreten und Vollzugsbestimmungen	6.2.1.2	Kapitalleistungen aus Vorsorge
2.1	Rückwirkendes Inkrafttreten	6.2.1.3	Systemwechsel / Bemessungslücke
2.2	Vollzugsbestimmungen des Bundes	6.2.2	Zwischen Kantonen mit Pränumerandobesteuerung
2.3	Anpassungen auf kantonaler Ebene	6.2.3	Zwischen Kantonen mit unterschiedlichem Bemessungssystem
3	Verfassungsgrundlage des StHG	6.2.3.1	Grundsatz
		6.2.3.2	Heirat im Jahr der Wohnsitzverlegung
4	Grundsätzliches zu Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren	6.2.4	Sonderregelung für Quellensteuerpflichtige
4.1	Einheit der Steuerperiode	6.3	Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen
4.1.1	Grundsatz	7	Steuererklärungsverfahren
4.1.2	Verankerung in besonderen Ausnahmebestimmungen	8	Verlustverrechnung
4.1.3	Einheit der Bemessungsperiode	8.1	Verlustverrechnungsperiode
4.2	Koordination der Veranlagungen	8.2	Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis
4.2.1	Ebenen der Koordination	8.2.1	Aspekte der interkantonalen Freizügigkeit
4.2.2	Differenzierte Zuordnung der Besteuerungskompetenz	8.2.2	Gesetzliche Regelung
4.2.3	Leaderkanton	8.2.3	Massgebender Zeitpunkt
4.4	Beschränkung auf die Kantone mit Postnumerandobesteuerung	8.2.4	Bestimmung des Verlustvortrages
4.5	Keine Koordination des Steuerbezuges	8.3	Exkurs: Ersatzbeschaffung von Grundstücken
<i>In dieser Ausgabe:***</i>		9	Übergangsordnung für besondere kantonale Abzüge
5	Änderungen der Steuerpflicht bei juristischen Personen	9.1	«Denkpause» bis zur Behandlung des Steuerpaketes 2001
5.1	Massgebende Bestimmungen	9.2	Kinderbetreuungskosten
5.2	Steuerausscheidung	9.3	Bausparen
5.3	Sitzverlegung in der Schweiz	10	Weitere Änderungen
5.4	Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen	10.1	Massgebender Zeitpunkt für die Indexierung bei der direkten Bundessteuer
6	Änderungen der Steuerpflicht bei natürlichen Personen	10.2	Bezugsminimum
6.1	Massgebende Bestimmungen	10.3	Pauschale Steueranrechnung
6.2	Wohnsitzverlegung in der Schweiz	11	Schlussbemerkung
			Literatur und Materialien

* Partner, Hess Streuli & Partner Rechtsanwälte, Zürich; Fachbereichsleiter und Dozent für Unternehmenssteuerrecht an der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

** FSr 2001, 137 ff.

*** Materialien berücksichtigt bis 30. Juni 2001

5 Änderungen der Steuerpflicht bei juristischen Personen

5.1 Massgebende Bestimmungen

Mit dem Vereinfachungsgesetz ist Art. 22 StHG, welcher die Überschrift «Wechsel der Steuerpflicht» trägt, grundlegend geändert worden. Die neue Bestimmung gliedert sich wie folgt:

- In Absatz 1 wird die Verlegung des Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Verwaltung⁶⁹, und damit des Domizils der unbeschränkten Steuerpflicht (aufgrund persönlicher Zugehörigkeit), von einem Kanton in einen anderen während der Steuerperiode behandelt. Dabei gilt, dass die Steuerpflicht in beiden Kantonen für die ganze Steuerperiode gegeben ist. Veranlagungsbehörde ist die Steuerverwaltung des Kantons des Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode. Nach dem bisherigen Wortlaut war die Situation zu Beginn der Steuerperiode massgebend.
- In Absatz 2 werden die Änderungen bei Domizilen der beschränkten Steuerpflicht (aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit) behandelt. Darin wird der Grundsatz des Bestehens einer Steuerpflicht für die ganze Periode definiert.
- In Absatz 3 wird bestimmt, dass die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen in sinngemässer Anwendung des Bundesrechtes zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolgt.

Weitere Regelungen zu den juristischen Personen enthält die VO StHG, namentlich Art. 1 und Art. 3 lit. b.

5.2 Steuerauscheidung

Anders als bei den natürlichen Personen sieht Art. 22 StHG vor, dass, sowohl bei einer Änderung der Steuerpflicht aufgrund persönlicher als auch bei einer solchen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, ein Besteuerungsrecht sämtlicher tangierter Kantone gegeben ist. Einem Kanton wird demnach nie ein exklusives Besteuerungsrecht zugeordnet, wodurch bei den juristischen Personen – bei Anknüpfung in mehreren Kantonen – *stets eine Steuerauscheidung* vorzunehmen ist. In Art. 22 StHG in der bisherigen Fassung war noch vorgesehen, dass im Falle einer Sitzverlegung – wie bei einer Verlegung des Wohnortes – eine einheitliche Zuordnung

des Besteuerungsrechtes an einen einzigen Kanton erfolgt. Die Kehrtwende des Gesetzgebers ist in der von verschiedenen Kantonen geäusserten *Befürchtung von Verlusten an Steuersubstrat* zu sehen⁷⁰. Durch ein alleiniges Besteuerungsrecht des Zuzugskantons wären Wegzüge kurz vor dem Ende einer Steuerperiode in einen Kanton mit tiefer Steuerbelastung besonders lohnend, was die Bereitschaft zur Abwanderung wesentlich erhöht. Diese Betrachtungsweise mag für sehr mobile Unternehmen zutreffen, wobei diese nicht selten in den Genuss besonderer Steuerstati gelangen. Bei der grossen Mehrheit der Unternehmen kann der Geschäftssitz nicht ohne weiteres geändert werden, bzw. ein solcher Entscheid ist mit nicht unwesentlichen Kosten und Personalproblemen verbunden. Eine nur formelle Sitzverlegung mit Beibehaltung des bisherigen Standortes als Führungszentrum kann nicht zu Steuereinsparungen führen, da ein solcher Sitz steuerlich nicht anerkannt würde und demnach alles beim Alten bleiben würde.

Die Befürchtungen der Kantone bezüglich Verlust an Steuersubstrat sind auch im Zusammenhang mit den bestehenden wesentlichen Belastungsunterschieden bei den Kapitalgesellschaften zu sehen. Bezogen auf die Kantonshauptorte betrug die Gesamtsteuerbelastung (nach Steuern) in den Kantonen im Jahr 2000 zwischen 17,0% und 31,9%⁷¹. Aufgrund verschiedener auf das Jahr 2001 hin erfolgter Steuergesetzesrevisionen ist davon auszugehen, dass sich die Belastungsschere noch weiter geöffnet hat.

Die in Art. 22 Abs. 4 StHG aufgenommene, bloss «*sinn-gemässe*» Anwendung der bisher vom Bundesgericht aufgestellten Ausscheidungsregeln bedeutet nichts anderes, als dass der Gesetzgeber bewusst von einem punktuellen Eingriff in diese Regeln ausgegangen ist. Die bisher gültigen Regeln sind allerdings nur insoweit anzupassen, als dies aufgrund der neu eingeführten Prinzipien erforderlich ist. Die Mechanik der Ermittlung der Quoten aufgrund der Buchhaltungen oder von Hilfsfaktoren ist von den Änderungen nicht betroffen.

Durch die Einheit der Steuerperiode und den Grundsatz, wonach das Kapital am Ende der Steuerperiode zu bemessen ist⁷², besteht *nur noch ein einziger Zeitpunkt für die Ermittlung des steuerbaren Kapitals*, und dieser Stichtag fällt nicht unbedingt mit dem Zeitpunkt einer Änderung bei den Steuerdomizilen zusammen. Auch

69 Dieser Begriff ist im Sinne des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes zu verstehen. Nachfolgend wird bei einer Sitzverlegung auch die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung verstanden.

70 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3904.

71 Steuerbelastung in der Schweiz 2000, hrsg. von der eidg. Steuerverwaltung (Internet), ordentlich besteuertes Unternehmen mit einem Kapital und Reserven von Fr. 2 Mio., ohne Beteiligungen, Kantonshauptorte bei einer Rendite von 50 %.

72 Art. 31 Abs. 4 StHG.

beim Gewinn besteht *nur noch eine Grösse*, und zwar der Gewinn für die ganze Steuerperiode. Damit sind das Unternehmen – die juristische Person – und seine Faktoren grundsätzlich als Einheit zu betrachten (Prinzip der Einheit der Bemessungsgrundlage). Dies führt dazu, dass ein Kanton nur eine Quote der Gesamtfaktoren besteuern kann und dass die Summe der von sämtlichen Kantonen erfassten Faktoren den Betrag der Gesamtfaktoren nicht übersteigen darf. Kleinere Abweichungen aufgrund unterschiedlicher kantonaler Bestimmungen zur Ermittlung der Faktoren (Abschreibungsmethoden usw.) bleiben allerdings vorbehalten.

Die einem Kanton zugewiesenen (Teil-) Faktoren werden für die gesamte Steuerperiode besteuert. Damit erfolgt – eine dem Kalenderjahr entsprechende oder sonstige 12 Monate umfassende Steuerperiode vorausgesetzt – *keine Pro-rata-temporis-Besteuerung* des Kapitals mehr. Eine Pro-rata-temporis-Besteuerung des Gewinns entfällt bei der Postnumerandobesteuerung ohnehin⁷³.

Ziel von Art. 22 Abs. 3 StHG ist es laut Botschaft, dass «die *Ausscheidungsmethode vereinheitlicht* werden [soll], und zwar unabhängig von der Art des Wechsels des Steuerdomizils»⁷⁴. Als Regel soll eine *Pro-rata-temporis-Aufteilung der Steuerfaktoren* (Gewinn wie Kapital) sowohl bei Änderung der persönlichen wie der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgen⁷⁵. Diese Pro-rata-temporis-Aufteilung der Faktoren nach der tatsächlichen Zugehörigkeit (Pro-rata-Faktorenaufteilung) ist nicht mit einer Pro-rata-temporis-Besteuerung zu verwechseln, wie sie bei über- und unterjähriger Steuerpflicht bei der Kapitalsteuer zu erfolgen hat⁷⁶.

Die Pro-rata-Faktorenaufteilung muss *anderen Aufteilungsmethoden weichen* bzw. Korrekturen unterzogen werden, soweit solche als sinnvoller anzusehen sind⁷⁷. Eine differenzierte Betrachtungsweise ist bei Gewinnen (und Verlusten) im Zusammenhang mit *Grundstücken* anzuwenden. Soweit aufgrund der bundesgerichtlichen Zuteilungsregeln eine objektmässige Zuordnung dieser Gewinn- oder Verlustkomponenten erfolgen muss⁷⁸, ist dies vorab zu berücksichtigen. Weitere Besonderheiten ergeben sich, wenn eine tatsächliche Zugehörigkeit zeitgleich zu mehreren Kantonen besteht (z.B. Verlegen des Sitzes und Beibehalten einer Betriebsstätte am alten Standort). In solchen Fällen kommt der Pro-rata-Faktorenaufteilung

nur eine subsidiäre Bedeutung neben den bewährten Zuteilungsschlüsseln zu⁷⁹. Weiter führen auch allfällige strukturelle Änderungen der Tätigkeit des Unternehmens als Folge von «Umstrukturierungen»⁸⁰ zu einer Relativierung der Pro-rata-Faktorenaufteilung, nicht aber lediglich ordentliche Schwankungen des Ergebnisses.

5.3 Sitzverlegung in der Schweiz

Bei einer Verlegung des Sitzes von einem Kanton in einen anderen besteht in beiden Kantonen für die ganze Steuerperiode eine (unbeschränkte) Steuerpflicht. Kapital wie Gewinn werden *grundsätzlich nach der Pro-rata-Faktorenaufteilung zugeordnet*. Als Leaderkanton gilt der Sitzkanton am Ende der Steuerperiode.

Beispiel Sitzverlegung (ohne Betriebsstätte)

Die Trentin AG zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Aargau. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Dem Kanton Zürich werden 25 % ($\frac{1}{2}$) sowohl des Kapitals wie auch des Gewinnes zugewiesen. Das steuerbare Kapital beträgt so Fr. 500 000.– und der steuerbare Gewinn Fr. 100 000.–. Für die Berechnung des Steuersatzes ist die Ertragsintensität auf den Gesamtfaktoren massgebend. Dem Kanton Aargau steht eine Quote von 75 % ($\frac{3}{4}$) zu, d.h. Fr. 1,5 Mio. Kapital und Fr. 300 000.– Gewinn.

Bestehen noch *weitere Steuerdomizile*, so muss auch im Fall einer Verlegung des Sitzes eine Aufteilung der Faktoren mit dem Nebensteuerdomizil erfolgen. Ein allfälliger Vorausanteil ist zwischen den Kantonen, welche die unbeschränkte Steuerpflicht beanspruchen, aufzuteilen.

Beispiel Sitzverlegung (mit Betriebsstätte)

Die Baumann AG ist ein Handelsunternehmen und zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Aargau. Im Kanton St.Gallen unterhält sie während des ganzen Jahres eine Betriebsstätte, auf welche 20% des Umsatzes (Aufteilungsschlüssel) entfallen. Am 31. Dezember 2001 befinden sich dort 20% der Aktiven. Der Vorausanteil ist in den Vorjahren mit 20% eingesetzt worden. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Den Sitzkantonen (Zürich und Aargau) kommt der Vorausanteil von Fr. 80 000.– (20% von Fr. 400 000.–) sowie Fr. 256 000.– (80% von Fr. 320 000.–) zu. Von diesen Fr. 336 000.– Gewinn stehen 25 % ($\frac{1}{2}$) dem Kanton Zürich und 75 % ($\frac{3}{4}$) dem Kanton Aargau zu. Die übrigen Fr. 64 000.– werden vom Kanton St.Gallen besteuert. Beim Kapital stehen Fr. 400 000.– (20% von Fr. 2 Mio.) dem Kanton St.Gallen, Fr. 400 000.– (25% von Fr. 1,6 Mio.)

73 Eine allfällige Umrechnung für die Berechnung der Ertragsintensität bleibt auch bei diesem Bemessungssystem vorbehalten.

74 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3904.

75 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3909.

76 Duss, Art. 31 StHG N. 13 m.w.H.

77 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3909.

78 Dazu s. HÖHN/MÄUSLI, 495 ff.; LOCHER, IKStR, insb. 127 f. und 132 ff.

79 S. dazu die in den nachfolgenden Abschnitten dargelegten Beispiele.

80 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3909.

dem Kanton Zürich und Fr. 1,2 Mio. (75 % von Fr. 1,6 Mio.) dem Kanton Aargau zu⁸¹.

5.4 Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen

In Art. 22 Abs. 3 StHG wird nur die Anwendung des Grundsatzes der Einheit der Steuerperiode auch bei Steuerdomizilen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit bestimmt. Ausscheidungsregeln werden keine definiert.

Wird eine *Betriebsstätte* während einer Steuerperiode neu *eröffnet*, so besteht zwar die Steuerpflicht während der ganzen Steuerperiode, eine Besteuerung des Kapitals am Ende der Steuerperiode für ein ganzes Jahr wäre allerdings unzutreffend, zumal dies eine offensichtliche Bevorteilung des entsprechenden Kantons bedeuten würde. Dies kann durch Anwendung des Grundsatzes der *Pro-rata-Faktorenaufteilung* behoben werden.

Beispiel Eröffnung einer Betriebsstätte

Die Lüdlin AG mit Sitz im Kanton St. Gallen eröffnet am 1. Juli 2001 im Kanton Appenzell eine Betriebsstätte. Aufgrund verschiedener Faktoren wird auf die Zuweisung eines Vorausanteiles verzichtet (Vereinfachung des Beispiels). In der appenzellischen Betriebsstätte werden 10 % des Gesamtumsatzes erzielt. Das im Kanton Appenzell eingesetzte Kapital per 31. Dezember 2001 beträgt 20 % des Gesamtkapitals per Stichtag. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Dem Kanton St. Gallen werden Fr. 360 000.– (90 %) und dem Kanton Appenzell Fr. 40 000.– des Gesamtgewinnes zugeordnet. Beim Kapital hat eine Pro-rata-Faktorenaufteilung zu erfolgen. Der Kapitalanteil von 20 % oder Fr. 400 000.– muss um 50 % ($\frac{1}{2}$) gekürzt werden. Dem Kanton Appenzell stehen so nur Fr. 200 000.– als Kapital zur Besteuerung zu. Der Restbetrag kann vom Kanton St. Gallen besteuert werden⁸².

Wird eine *Betriebsstätte* während einer Steuerperiode *geschlossen*, so besteht zwar die Steuerpflicht während der ganzen Steuerperiode, ein Kapital am Ende der Steuerperiode besteht in diesem Kanton allerdings nicht. Da das Ausbleiben einer Besteuerung für diesen Kanton stossend wäre, muss diesem dennoch eine Quote am Kapital zugewiesen werden können. Ausgehend von der Einheit der Steuerperiode kann kein Kapital per Datum der Schliessung berechnet werden. Als Ausweg bleibt

ein Abstellen auf die Verhältnisse in der Vorperiode, soweit diese mit den Verhältnissen in der Steuerperiode vergleichbar sind⁸³. Die Beteiligung am Gewinn ist dagegen unproblematisch, zumal sich der entsprechende Schlüssel nicht auf einen Stichtag bezieht.

Beispiel Schliessung einer Betriebsstätte

Die Martinez AG mit Sitz im Kanton Zürich schliesst am 1. Juli 2001 ihre Betriebsstätte im Kanton Aargau. Auf die Zuweisung eines Vorausanteiles wurde bislang verzichtet. In der aargauischen Betriebsstätte werden noch 10 % des Gesamtumsatzes erzielt. Im Vorjahr entfielen auf die Betriebsstätte 20 % des Gesamtkapitals. Der Gewinn des Geschäftsjahres 2001 beträgt Fr. 400 000.– und das Kapital am 31. Dezember 2001 Fr. 2 Mio.

Dem Kanton Aargau werden Fr. 40 000.– (10 %) und dem Kanton Zürich Fr. 360 000.– (90 %) des Gesamtgewinnes zugeordnet. Beim Kapital hat eine Pro-rata-Faktorenaufteilung zu erfolgen. Der Kapitalanteil von 20 % oder Fr. 400 000.– muss um 50 % ($\frac{1}{2}$) gekürzt werden. Der Kanton Aargau kann somit Fr. 200 000.– als Kapital besteuern. Der Restbetrag von Fr. 1,8 Mio. steht dem Kanton Zürich zu⁸⁴.

Aufgrund der besprochenen Regeln lassen sich verschiedene weitere Kombinationen wie auch die Verlagerung von Betriebsstätten, Umstrukturierungen usw. berechnen. Gleiches gilt für Kapitalanlageliegenschaften, wobei es die entsprechenden Besonderheiten gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu berücksichtigen gilt.

6 Änderungen der Steuerpflicht bei natürlichen Personen

6.1 Massgebende Bestimmungen

Kern der Regelung bei den natürlichen Personen ist *Art. 68 StHG*, welcher die Überschrift «Wechsel der Steuerpflicht» trägt und mit dem Vereinfachungsgesetz grundlegend geändert worden ist. In Abs. 1 dieser Bestimmung wird der Wechsel der persönlichen Zugehörigkeit zwischen Kantonen, welche die Postnumerandobesteuerung anwenden, geregelt. Darin wird das Zuzugsprinzip mit ausschliesslicher Zuordnung der Besteuerungskompetenz definiert. Abs. 2 der Bestimmung regelt die Fälle wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wo der Steuerpflichtige in einem Kanton mit Postnumerando-

81 Genau betrachtet, müsste eine weitere Verfeinerung durch die Allokation von Schulden und Schuldzinsen (nach Lage der Aktiven) auf die einzelnen Domizile erfolgen, welche im Beispiel – zur Vereinfachung – weggelassen wurde.

82 Würde noch eine weitere Betriebsstätte bestehen, so müsste der Kürzungsbetrag von Fr. 200 000.– auf den Sitz- und den anderen Betriebsstättekantone im Verhältnis der entsprechenden Quoten aufgeteilt werden.

83 Korrekturen sind dann angebracht, wenn strukturelle Änderungen in der Aufteilung der Geschäftstätigkeit an den verschiedenen Standorten zwischenzeitlich erfolgt sind (Personalabbau, Verlagerung von Produktionskapazitäten, Zusammenschluss mit anderen Unternehmen usw.).

84 Würde noch eine weitere Betriebsstätte bestehen, so müsste der dem Kanton Aargau zugewiesene Betrag von Fr. 200 000.– vom durch den Sitz- und den anderen Betriebsstättekantone zu besteuern den Betrag in Abzug gebracht werden. Die Kürzung hätte im Verhältnis der entsprechenden Quoten zu erfolgen.

besteuerung Wohnsitz oder ein Nebensteuerdomizil hat. Darin werden die Grundsätze der Einheit der Steuerperiode und der sinngemässen Anwendung der Grundsätze des Bundesrechtes über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verankert.

Weitere geänderte oder neu aufgenommene Bestimmungen finden sich in einer ganzen Reihe von Erlassen, so in der VO ZBNP, in der VO StHG, im StHG und im VStG.

6.2 Wohnsitzverlegung in der Schweiz

6.2.1 Zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung

6.2.1.1 Grundsatz

Art. 68 Abs. 1 StHG bestimmt den Grundsatz der Einheit der Steuerperiode (und damit auch der Bemessungsperiode) und sieht vor, dass nur im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode seinen Wohnsitz hat, er auch für die ganze Steuerperiode aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist (Zuzugsprinzip mit exklusiver Zuordnung).

Beispiel Wohnsitzwechsel (ohne Begründung eines Nebensteuerdomizils)

Herr Adrian Sutter zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Thurgau. Sein Salär beträgt für das ganze Jahr Fr. 90 000.– netto. Die übrigen Einkünfte betragen netto Fr. 20 000.–. Das Vermögen (netto) per 31. Dezember 2001 beträgt Fr. 300 000.–.

Im Kanton Zürich tritt Herr Sutter per 31. Dezember 2000 aus der Steuerpflicht aus. Das gesamte Einkommen des Jahres 2001 (Steuerperiode 2001) wird dem Kanton Thurgau zur Besteuerung zugewiesen. Dieser Kanton kann auch die Vermögenssteuer für die ganze Steuerperiode erheben. Aufgrund von Art. 217 Abs. 1 DBG ist der Kanton Thurgau auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2001 zuständig. Für Fälligkeiten des Jahres 2001 hat Herr Sutter den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 70b VStG im Kanton Thurgau einzureichen. Dies bereitet ihm keine besonderen Probleme, da er in diesem Kanton auch ein Wertschriften- und Guthabenverzeichnis für das Jahr 2001 einzureichen hat.

Soweit im Wegzugskanton während der Steuerperiode des Wegzugs ein Geschäft betrieben oder ein Grundstück gehalten worden ist, fällt die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zwar weg, diejenige aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit besteht nach Art. 68 Abs. 2 StHG dennoch. Diese beschränkte Steuerpflicht besteht während der ganzen Steuerpe-

riode, unabhängig von einer Auflösung des Geschäftes oder eines Verkaufes der Liegenschaft. Dabei kommen die Regeln, welche für die Begründung, Änderung und Auflösung von Nebensteuerdomizilen vorgesehen sind, zur Anwendung⁸⁵.

6.2.1.2 Kapitalleistungen aus Vorsorge

Entgegen dem Grundsatz der Einheit der Steuerperiode werden Kapitalleistungen aus Vorsorge im Sinne von Art. 11 Abs. 3 StHG dem Kanton zur Besteuerung zugewiesen, in welchem der Steuerpflichtige zum *Zeitpunkt der Fälligkeit* seinen Wohnsitz hat. Diese Ausnahmeregelung führt faktisch eine auf einzelne Einkommensbestandteile beschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit ein. Sie ist in der Befürchtung einzelner Kantone um Verlust an Steuersubstrat zu sehen. Dieser Systemfehler ist zu bedauern.

Im bundesrätlichen Entwurf war noch der «Zeitpunkt der Ausschüttung»⁸⁶ als massgebend angesehen worden. Die Änderung ist auf Antrag der nationalrätlichen Kommission erfolgt⁸⁷ und ist zu begrüssen, da damit ein allgemein anerkannter Zeitpunkt für die Auslösung der Steuerpflicht bestimmt worden ist, welcher nicht nach Belieben gesteuert werden kann.

Die gesonderte Besteuerung kann dazu führen, dass bei Kapitalleistungen, welche in der gleichen Steuerperiode, aber im Zeitpunkt des Wohnortes in unterschiedlichen Kantonen fällig werden, ein Zusammenrechnen der Leistungen ausbleibt und somit ein u.U. nicht unwesentlicher Progressionsvorteil erreicht werden kann. Eine Berücksichtigung der im Wegzugskanton besteuerten Leistungen durch den Zuzugskanton zwecks Berechnung der Progression ist nicht statthaft, zumal dies dem Konzept von Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG widersprechen würde. Dieser Aspekt ist im Gesetz schlicht untergegangen.

Soweit die Besteuerung von in der gleichen Steuerperiode fällig werdenden Kapitalleistungen durch verschiedene Kantone erfolgt, ist die gemeinsame Erhebung der direkten Bundessteuer auf diesen Leistungen gefährdet. Dieser Umstand ist im Gesetz ebenfalls nicht berücksichtigt worden. In der Praxis soll – entgegen den gesetzlichen Vorgaben⁸⁸ – eine Bewertung durch den Wohnsitz im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung auch für die direkte Bundessteuer erfolgen⁸⁹.

85 S. dazu Abschnitt 6.3 hiernach.

86 Anhang zur *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3917.

87 AB 2000 N, 1115.

88 Art. 217 DBG.

89 S. dazu KS Nr. 5, Ziff. 7.

6.2.1.3 Systemwechsel / Bemessungslücke

Aufgrund der neuen Übergangsbestimmung von Art. 78b StHG ist bei einem Wegzug in der ersten Steuerperiode nach dem Systemwechsel (n) noch der Wegzugskanton für die Erhebung der Sondersteuer auf ausserordentlichen Einkünften nach Art. 69 Abs. 2 StHG zuständig. Die eidg. Steuerverwaltung hat im Kreisschreiben Nr. 5 für die Steuerperiode 2001/2002 entsprechende Regelungen vorgesehen.

Die gleiche Übergangsbestimmung stellt sicher, dass der Wegzugskanton dem Steuerpflichtigen die Anrechnung der ausserordentlichen Aufwendungen nach Art. 69 Abs. 4 und 5 StHG zugestehen muss⁹⁰. Dies auch, soweit dieser Kanton für die Möglichkeit der Anrechnung der ausserordentlichen Aufwendungen an die Bemessungsgrundlagen der Steuerperioden n und n+1 nach Art. 69 Abs. 4 lit. b StHG optiert hat. Wie die Anrechnung erfolgen soll, wird offengelassen. Die gleiche Frage der Anrechnung stellt sich bei der direkten Bundessteuer bei Anwendung der Möglichkeit von Art. 218 Abs. 4 lit. b DBG. Dafür wird in Art. 13a VO ZBNP bestimmt, dass bei einem Wechsel ab Beginn des Jahres n+1 «der Wegzugskanton den gesamten Betrag der ausserordentlichen Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen in Abzug» bringen muss. Da unklar ist, wie diese Berücksichtigung negativer Elemente erfolgen soll, wird festgelegt, dass «der veranlagende Kanton bestimmt, wie der Abzug vorgenommen wird». Die Lösung des Problems wird so der Praxis überlassen. Sinnvoll wäre gewesen, einen punktuellen Übergang zum Revisionsystem zu bestimmen.

6.2.2 Zwischen Kantonen mit Pränumerandobesteuerung

Bei solchen Wohnsitzverlegungen kommen die Regeln des neu formulierten Art. 15 Abs. 3 StHG zur Anwendung, welcher eine strikte Aufteilung der Steuerperiode und Abgrenzung der Bemessungsgrundlage verlangt.

6.2.3 Zwischen Kantonen mit unterschiedlichem Bemessungssystem

6.2.3.1 Grundsatz

Auch in solchen Fällen gelten nach Art. 1 VO StHG die Regeln wie bei internationalen Verhältnissen, womit eine Aufteilung der Steuerperiode zu erfolgen hat.

6.2.3.2 Heirat im Jahr der Wohnsitzverlegung

Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz vom Kanton «VV», welcher die Pränumerandobesteuerung anwendet, in den Kanton «GG», welcher die Postnumerandobesteuerung anwendet, und heiratet gleichzeitig eine im Kanton «GG» wohnhafte Person, so stellen sich die Fragen nach der Besteuerung auf kantonaler Ebene und der Zuordnung der Kompetenz zur Veranlagung der direkten Bundessteuer.

Bezüglich der kantonalen Steuer gilt Art. 1 VO StHG. Danach endet die Steuerpflicht im Kanton «VV» im Zeitpunkt des Wegzuges, und sie beginnt tags darauf im Kanton «GG». Der Steuerpflichtige war beim Wegzug ledig und somit alleine steuerpflichtig. Nach dem Zuzug heiraten die Steuerpflichtigen, womit sich die Frage nach dem Zusammenrechnen der Faktoren stellt. Die Regelungen in den Kantonen sind unterschiedlich. Der Kanton Zürich nimmt z.B. eine gemeinsame Besteuerung erst in der der Heirat nachfolgenden Steuerperiode vor⁹¹. Wird das Zusammenrechnen hingegen auf den Beginn der Steuerperiode zurückbezogen, so bedarf es einer differenzierten Regelung, welche nicht auf die Faktoren des Kantons «VV» zurückgreift.

Bei der direkten Bundessteuer gilt – bei Anwendung der Postnumerandobesteuerung – der Grundsatz, dass bei Heirat die gemeinsame Besteuerung auf den Beginn der Steuerperiode der Heirat zurückbezogen wird⁹². Wird hingegen noch die Pränumerandobesteuerung angewendet, so erfolgt das Zusammenrechnen der Faktoren erst auf den Beginn der der Heirat folgenden zweijährigen Steuerperiode. Nach dem neu eingeführten Art. 11a VO ZBNP ist derjenige Kanton zuständig, in welchem das Ehepaar am Ende der Steuerperiode Wohnsitz hat. Das Bemessungssystem richtet sich nach dem Recht des als zuständig deklarierten Kantones. Dadurch führt ein Zuzug in einen Kanton mit Postnumerandobesteuerung zu einer gemeinsamen Besteuerung für die ganze Steuerperiode. Wird hingegen in einen Kanton mit Pränumerandobesteuerung gezogen und geheiratet, so erfolgt vorerst noch eine separate Besteuerung. In jedem Fall soll Art. 11a VO ZBNP gewährleisten, dass die Ehegatten im gleichen Kanton veranlagt werden.

6.2.4 Sonderregelung für Quellensteuerpflichtige

Unabhängig vom System der zeitlichen Bemessung bewirkt die Verlegung des Wohnsitzes einer grundsätzlich

90 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3913.

91 § 35 der Verordnung vom 1. April 1998 zum Steuergesetz, LS 631.11.

92 Art. 5 Abs. 1 VO ZBNP.

der Besteuerung an der Quelle unterworfenen Person nach Art. 39 Abs. 4 StHG eine *Aufteilung der Steuerperiode* «im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht». Dies gilt auch für Steuerpflichtige, welche der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nach Art. 34 Abs. 2 StHG unterliegen. Diese Sonderregelung wird mit dem System der Quellenbesteuerung begründet⁹³.

In Art. 4 VO StHG wird der Grundsatz von Art. 39 Abs. 4 StHG ausgeführt und festgehalten, dass die Regeln wie bei Wegzug ins bzw. Zuzug aus dem Ausland «auf die Besteuerung des *Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit*» anzuwenden sind. Diese *Einschränkung* muss so gedeutet werden, dass für andere Einkommensquellen die unter die Quellensteuer fallenden Personen den anderen Steuerpflichtigen gleichgestellt sind. Dies bedeutet, dass bei solchen Personen bei einem Wechsel zwischen Kantonen mit Postnumerandobesteuerung eine Kombination aus Aufteilung der Steuerperiode (für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) und von Einheit der Steuerperiode (für die anderen Einkommensteile) zur Anwendung kommen müsste. Ausgehend vom Grundsatz, dass eine abweichende Behandlung einer Gruppe von Steuerpflichtigen nur insoweit zulässig ist, als diese auch tatsächlich erforderlich ist, erscheint die getroffene Beschränkung als durchaus angebracht.

Art. 5 der QStV ist dahingehend geändert worden, dass bei einem *Wechsel zwischen Quellensteuer und ordentlicher Veranlagung* stets vorzugehen ist, wie wenn der Steuerpflichtige neu in die Steuerpflicht eingetreten bzw. aus der Steuerpflicht ausgetreten wäre. Dabei wird stets der erste Tag des der Änderung folgenden Monats als massgebender Zeitpunkt bestimmt, was die entsprechenden Berechnungen und die Erhebung der Steuer an der Quelle auf den (regelmässig monatlich ausgerichteten) Salären wesentlich vereinfacht.

6.3 Änderungen bei den Nebensteuerdomizilen

Bei einer Änderung eines Nebensteuerdomizils, sei es durch Begründung, Aufhebung oder wesentliche strukturelle Änderung, besteht nach Art. 68 Abs. 2 StHG die (beschränkte) Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode. Bei der Vermögenssteuer ist die Bemessungsgrundlage im Verhältnis zur Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit zu kürzen. Damit wird sichergestellt, dass keine Überbesteuerung erfolgt und dass keine Besteuerung pro rata temporis vorgenommen werden muss.

Für die Ausscheidungsregeln kann auf die im Zusammenhang mit den juristischen Personen ausgearbeiteten Grundsätze verwiesen werden⁹⁴. Bei Liegenschaften ist noch zu erwähnen, dass bei der Aufteilung der Aktiven auf die einzelnen Kantone die sog. Repartitionswerte zum Einsatz kommen, was die Berechnung wesentlich kompliziert. Auch bei den natürlichen Personen ergeben sich Probleme bei der Bestimmung des einem Kanton zuzuordnenden Vermögens in den Fällen einer Aufhebung eines Nebensteuerdomizils, zumal das Vermögen nur per Stichtag am Ende der Steuerperiode bestimmt wird. Auch bei den natürlichen Personen muss man sich mittels Rückgriff auf die Vorjahreszahlen behelfen.

Beispiel Wohnsitzwechsel (mit Begründung eines Nebensteuerdomizils)

Herr Peter Schindler zieht am 1. April 2001 vom Kanton Zürich in den Kanton Aargau. In Zürich führte er bis zum Wegzug ein Architekturbüro (Einzelfirma). Der Nettoertrag des Jahres 2001 beträgt Fr. 80 000.–, die übrigen Einkünfte betragen netto Fr. 20 000.–. Das Vermögen (netto) per 31. Dezember 2001 beträgt Fr. 300 000.–. Im Kanton Zürich tritt Herr Schindler per 31. Dezember 2001 aus der Steuerpflicht aus. Per 31. Dezember 2000 wechselt er von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht. Das gesamte übrige Einkommen des Jahres 2001 (Steuerperiode 2001) wird dem Kanton Aargau zur Besteuerung zugewiesen. Das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit ist zwischen den beteiligten Kantonen aufzuteilen. Als einfacher Schlüssel kann eine Pro-rata-Faktorenaufteilung vorgenommen werden. Danach kann Zürich 25% ($\frac{1}{4}$) und der Aargau 75% ($\frac{3}{4}$) dieser Elemente besteuern. Beim Vermögen kann eine Aufteilung in privates und in geschäftliches Vermögen vorgenommen werden. Der geschäftliche Teil kann nach der Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit (25%/75%) unter den Kantonen aufgeteilt werden.

7 Steuerklärungsverfahren

Eines der Postulate der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens betrifft die *Abgabe einer einzigen Steuererklärung für Personen mit Steuerpflicht in mehreren Kantonen*⁹⁵. Diese Forderung ist unabhängig von der Neuregelung der Zuständigkeiten bei Änderung der Steuerpflicht wegen Aufgabe bzw. Begründung von Steuerdomizilen erhoben worden und bedingt eine enge Zusammenarbeit zwischen den Kantonen.

In der Botschaft zum Vereinfachungsgesetz stellt der Bundesrat das Konzept von *Art. 39 Abs. 2 StHG* wieder vor⁹⁶. Diese Bestimmung sieht in ihrem zweiten Satz die Pflicht der Veranlagungsbehörde des Hauptsteuerdomizils vor, wenn diese aufgrund der Steuerklärung feststellt, dass der Steuerpflichtige auch in einem anderen

93 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3905.

94 S. Abschnitt 5.2 hiavor.

95 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3903.

96 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3903.

Kanton steuerpflichtig ist, der Behörde des anderen Kantons Kenntnis der Steuererklärung und der Veranlagung zu geben. Schon bei den Beratungen des StHG ist diese *Bestimmung zur interkantonalen Auskunftspflicht* dahingehend begründet worden, dass so der Steuerpflichtige bei Steuerauscheidungen nur noch eine Steuererklärung an seinem Hauptsteuerdomizil abzugeben hat⁹⁷. Dies ist allerdings derart ausgelegt worden, dass der Kanton des Nebensteuerdomizils die Einreichung einer nach kantonalem Recht angepassten Steuererklärung verlangen kann⁹⁸.

Art. 39 Abs. 2 StHG ist durch das Vereinfachungsgesetz nicht geändert worden. Den Ausführungen in der Botschaft kommt in dieser Hinsicht eher der Charakter eines Hinweises auf bereits vom Parlament zuvor beschlossene Vereinfachungsmassnahmen zu. Angesichts unterschiedlicher Interpretationen dieser Bestimmung haben die Ausführungen in der Botschaft dennoch eine besondere Bedeutung, indem klargestellt wird, dass die Einreichung einer Kopie der *Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils ausreichend* ist. Weiter kündigte der Bundesrat an, dass Näheres in einer Vollzugsverordnung geregelt werden soll⁹⁹. Dies ist in Art. 2 VO StHG erfolgt, wo die erwähnten Grundsätze nun unmissverständlich auf Verordnungsstufe verankert sind.

Im Nationalrat hat NR Pelli eine Änderung von Art. 39 Abs. 2 StHG vorgeschlagen, wonach der Kanton des Hauptsteuerdomizils unverzüglich eine Meldung an den Nebensteuerdomizilkanton hätte machen müssen¹⁰⁰. Dieser Antrag gründete auf der Vorstellung, dass der Steuerpflichtige am Nebensteuerdomizil keine Steuererklärung mehr hätte einreichen müssen, was nicht zutreffend ist. Der Antrag ist daraufhin zurückgezogen worden.

Bundesrat wie Parlament wollten die Vereinfachung für den Steuerpflichtigen nicht so weit führen, dass er nur eine Steuererklärung bei einer Steuerbehörde einzureichen hat. Die Vereinfachung beschränkt sich auf den Verzicht des Ausfüllens verschiedener Formulare, welche aufgrund der – gesetzlich vorgeschriebenen¹⁰¹ – Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Formulare nicht mehr so unterschiedlich sind. So muss der Steuerpflichtige in jedem Kanton die entsprechenden Verfahrensvorschriften bezüglich Steuerklärungsverfahren einhalten, zumal jeder Kanton ein Veranlagungsverfahren nach eigenem kantonalem Recht durchführt¹⁰². Dies bedeutet

namentlich, dass allfällige Gesuche um Erstreckung der Einreichungsfrist in sämtlichen betroffenen Kantonen beantragt und bewilligt werden müssen. Die Vereinfachungswirkung ist somit eingeschränkt.

Obschon in Art. 2 Abs. 2 VO StHG definiert wird, dass die «Steuerpflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllt» werden kann, bedeutet dies nicht, dass nur eine Kopie der Steuererklärung einzureichen ist. Um ein eigenes Veranlagungsverfahren durchführen zu können, muss jeder Kanton über die in Beiblättern und Beilagen zur Steuererklärung enthaltenen Informationen verfügen. Es ist so davon auszugehen, dass auch eine Kopie dieser Unterlagen einzureichen ist. Die Regelung von Art. 2 Abs. 2 VO StHG ändert nichts an Bestand und Umfang der Auskunftspflichten gegenüber sämtlichen tangierten kantonalen Steuerverwaltungen. So können die einzelnen Kantone von sich aus Auflagen machen und Zusatzauskünfte verlangen. Es ist allerdings davon auszugehen, dass aufgrund der neuen Regelung vieles dem Leaderkanton überlassen wird. Nicht auszuschliessen ist auch, dass vereinzelt sogar auf die Durchführung eines Steuerklärungsverfahrens verzichtet wird.

Eine *Einschränkung* des Grundsatzes der Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils ist dann geboten, wenn die betroffenen Kantone *unterschiedliche Systeme der zeitlichen Bemessung* anwenden, zumal unterschiedliche Faktoren zu deklarieren sind. In solchen Fällen müssen Formulare nach beiden Systemen ausgefüllt werden. Dies betrifft nur die natürlichen Personen, da bei den juristischen Personen nur noch ein System – die Postnumerandobesteuerung – besteht.

8 Verlustverrechnung

8.1 Verlustverrechnungsperiode

Nach den *bisherigen Bestimmungen* zur Verlustverrechnung bei den natürlichen Personen – Art. 10 Abs. 2 StHG für die zweijährige Pränumerandobesteuerung und Art. 67 StHG für die einjährige Postnumerandobesteuerung – und bei den juristischen Personen – Art. 25 Abs. 2 StHG – *konnten* die Kantone die Verrechnung eines Gewinnes aus einer Steuerperiode mit Verlusten aus *höchstens* drei (zweijährige Pränumerandobesteuerung) bzw.

97 Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, 130.

98 ZWEIFEL, Art. 39 StHG N. 13.

99 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3903.

100 Antrag Pelli, AB 2000 N, 1114 f.

101 Art. 71 Abs. 3 StHG.

102 Art. 2 Abs. 1 und 3 VO StHG.

sieben (einjährige Postnumerandobesteuerung) dieser Steuerperiode vorangehenden Steuerperioden zulassen. Die Aufnahme einer solchen «Kann-Vorschrift» ins StHG ist im Bestreben erfolgt, den Kantonen eine gewisse Flexibilität zuzugestehen¹⁰³. Die Kantone hätten dadurch kürzere Verlustverrechnungszeiträume einführen können¹⁰⁴. Dadurch hat man auch eine potenzielle Disharmonisierung, namentlich im Verhältnis zur direkten Bundessteuer, in Kauf genommen.

Ob die Kantone nach dem 1. Januar 2001 tatsächlich frei gewesen wären, die Länge der Verlustverrechnungsperiode nach den eigenen Vorstellungen zu gestalten, wird von verschiedener Seite bezweifelt¹⁰⁵. Mit der Änderung der Art. 10 Abs. 2, 25 Abs. 2 und 67 StHG durch das Vereinfachungsgesetz sind nun *Klarheit* und eine *einheitliche Regelung* geschaffen worden. Der Übergang zu einer für alle Beteiligten verbindlichen Regelung ist auch in den Kantonen unbestritten gewesen.

8.2 Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis

8.2.1 Aspekte der interkantonalen Freizügigkeit

Die konsequente Realisierung der interkantonalen Freizügigkeit ist ein altes und mit der Steuerharmonisierung eng verbundenes Postulat. So wird der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven auf Vermögenswerten, welche im Zuge eines Umzuges von einem Kanton in einen anderen verschoben werden, als unerlässliches Element der in der Verfassung verankerten Steuerharmonisierung wie auch der Rechtsgleichheit gesehen¹⁰⁶. Es ist mittlerweile unbestritten, dass nach dem 1. Januar 2001 die viel kritisierte und von verschiedenen Kantonen vorgesehene *Wegzugsbesteuerung*, d.h. die steuerliche Erfassung der stillen Reserven aufgrund einer steuersystematischen Aufdeckung¹⁰⁷, im interkantonalen Verhältnis nicht mehr zum Tragen kommen kann¹⁰⁸. Damit wird ein wesentliches Hemmnis der interkantonalen Mobilität von Unternehmen endgültig beseitigt.

Die Aufhebung der Wegzugsbesteuerung im interkantonalen Verhältnis ist ein wesentlicher, aber dennoch nur

ein (Teil-)Aspekt der interkantonalen Freizügigkeit, welche dem StHG zugrunde liegt. Eine volle Freizügigkeit bedingt auch die *Anerkennung der Steuerbilanzwerte* des früheren Kantons durch den Zuzugskanton und damit auch der Methoden zu deren Ermittlung, mitunter der Abschreibungsmethoden¹⁰⁹.

Ein weiterer wesentlicher Aspekt für die Realisation der *vollen interkantonalen Freizügigkeit* ist die *Anerkennung von Verlustvorträgen*, welche in einer Steuerperiode entstanden sind, in welcher das Steuersubjekt in einem anderen Kanton Wohnsitz oder Sitz hatte¹¹⁰. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtes hat der Zuzugskanton seine Veranlagung nicht auf Elemente vor dem Zuzug abzustellen und muss keine vorher eingetretenen Verluste übernehmen¹¹¹. Diese Rechtsprechung müsste für Steuerperioden nach dem 1. Januar 2001 überdacht werden, zumal das StHG dem Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit verpflichtet ist. Im Unterschied zur Wegzugsbesteuerung finden sich im StHG keine Bestimmungen, welche ausdrücklich oder durch Auslegung eine Anerkennung von Verlustvorträgen im interkantonalen Verhältnis bestimmen. Nach Auffassung der Kommission Steuerharmonisierung sollte eine Anerkennung von Verlustvorträgen im interkantonalen Verhältnis dennoch erfolgen¹¹². Eine solche ist im StHG nun ausdrücklich bestimmt worden.

8.2.2 Gesetzliche Regelung

Die Anerkennung von Verlustvorträgen bei einem interkantonalen Umzug ist in den neuen Art. 10 Abs. 4, 25 Abs. 4 und 67 Abs. 2 StHG eingeführt worden. Darin wird bestimmt, dass die Bestimmungen zur Verlustverrechnung «auch bei Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz» (bzw. «...Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung») gelten. Soweit von einer dem StHG eigenen vollen Freizügigkeit ausgegangen wird, kommt diesen Bestimmungen nur präzisierende Bedeutung zu. Wird hingegen von einer nur teilweisen Freizügigkeit ausgegangen, so ist die ausdrückliche Regelung nötig.

103 *Botschaft Steuerharmonisierung*, BBl 1983 III, 96 f. S. auch CAMENZIND/SUTER, ST 1991, 184.

104 S. auch SCHÄRER, 67 m.w.H.

105 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 183; REICH, Art. 10 StHG N. 36 m.w.H.

106 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 178.

107 Zum Begriff s. SPORI, ASA 1988/89, 83 ff.

108 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3906. S. auch LOCHER, ASA 1996/97, 629; KUHN/BRÜLSAUER, Art. 24 StHG N. 2 und 60 ff.

109 SCHÄRER, 253.

110 So auch SCHÄRER, 253.

111 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3906; BGer 25.5.1984, ASA 1987/88, 144.

112 *Botschaft Vereinfachungsgesetz*, BBl 2000, 3906 f.

8.2.3 Massgebender Zeitpunkt

Da das Gesetz (rückwirkend) am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist und keine speziellen Übergangsbestimmungen bestehen, kommt eine Anerkennung von Verlustvorträgen grundsätzlich nur bei *Wechseln des Wohnsitzes bzw. Sitzes, welche nach dem 31. Dezember 2000 erfolgt sind*, in Frage. Ist der Zuzug zuvor erfolgt, so ist im Zuzugskanton noch vor dem Jahr 2001 eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet worden, und es finden die Normen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung Anwendung, wonach der Zuzugskanton nicht zur Übernahme von Verlusten verpflichtet ist. Ein Nachholen der Verlustverrechnung ist ausgeschlossen¹¹³.

Soweit der Zuzug einer juristischen Person zwar vor dem 1. Januar 2001 erfolgt ist, das entsprechende Geschäftsjahr – und damit auch die Steuerperiode – erst im Kalenderjahr 2001 endet, fragt sich, ob die Veranlagung nicht doch nach dem neuen Recht vorzunehmen und eine Verrechnung von Verlusten aus den Vorperioden anzuerkennen wäre. Zu dieser Frage nimmt die VO StHG nicht Stellung. M.E. müsste – mit Rücksicht auf die Situation bei den natürlichen Personen – dem Stichtagsprinzip Vorrang gegeben werden, wodurch der Zeitpunkt des Zuzuges und nicht das Ende der Steuerperiode massgebend ist.

Die strikte Anwendung des Stichtagsprinzips hat auch ihre Gegner, welche sich zu Recht eine unternehmensfreundlichere Regelung wünschen und für ein Wieder-aufleben der Verlustverträge plädieren.

8.2.4 Bestimmung des Verlustvortrages

Nach der überwiegenden Rechtsprechung und Praxis werden die Verlustvorträge in der Steuerperiode, in welcher sie entstehen, nicht amtlich bestimmt, indem im Verlustfall nur eine *Nulltaxation* erfolgt¹¹⁴. Dieser Umstand kann bei einem interkantonalen Wegzug im Zuzugskanton zu nicht unwesentlichen Problemen führen, da dieser Kanton nicht auf die für die Bestimmung bzw. Überprüfung der Verlustvorträge notwendige Dokumentation greifen kann¹¹⁵. Obschon die Berücksichtigung eines Verlustvortrages grundsätzlich von Amtes wegen er-

folgen muss¹¹⁶, hat der Steuerpflichtige die Pflicht, die Verlustvorträge unverzüglich geltend zu machen¹¹⁷, was auch bedeutet, dass dieser selbst tätig werden und die Verlustvorträge belegen muss. Erschwerend ist noch, dass bei der Bestimmung der noch verrechenbaren Verluste die Rechtssituation im Zeitpunkt, in welchem diese entstanden sind, massgebend ist. Aus diesem Grunde drängt sich der Übergang von der Nullveranlagung zur Festsetzung des Verlustes in den Veranlagungsverfügungen dringend auf¹¹⁸.

8.3 Exkurs: Ersatzbeschaffung von Grundstücken

Mit der Frage der *interkantonalen Freizügigkeit* verbunden ist auch die Frage nach dem Besteuerungsrecht bei der interkantonalen Ersatzbeschaffung von Grundstücken. Dieses Problem betrifft sowohl die Ersatzbeschaffung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes wie auch einer selbstbewohnten Wohnliegenschaft oder einer Liegenschaft des betriebsnotwendigen Geschäftsvermögens¹¹⁹.

Dass eine Beschränkung der Ersatzbeschaffung auf das Kantonsgebiet ab dem 1. Januar 2001 nicht mehr statthaft ist, ist unbestritten¹²⁰. Umstritten ist dagegen, ob im Falle einer Veräusserung des ersatzweise beschafften Grundstückes der ursprüngliche Kanton ein *Nachbesteuerungsrecht* hat¹²¹. Ausgehend von der vollen Freizügigkeit muss ein irgendwie geartetes Nachbesteuerungsrecht *abgelehnt* werden. Der Gesetzgeber hat die Chance verpasst, in dieser Hinsicht Klarheit zu schaffen. Dadurch fühlen sich die Verfechter eines irgendwie gearteten Nachbesteuerungsrechts bestärkt.

In der VO StHG wird die Pflicht des Steuerpflichtigen bestimmt, bei einer interkantonalen Ersatzbeschaffung auf Anfrage des Kantons des veräusserten oder des ersatzweise beschafften Objektes Auskunft über den Ablauf der Ersatzbeschaffung zu geben¹²². Für den Entscheid über die Gewährung eines Steueraufschubes bzw. einer Nichtbesteuerung des Gewinnes wegen Ersatzbeschaffung ist der Kanton des veräusserten Objektes zuständig. Um eine Besteuerung des aufgeschobenen Gewinnes sicherzustellen, müssen sich die betroffenen Kantone informie-

113 Ein Nachholen von Verlustverrechnungen ist auch im gleichen Kanton nicht zulässig. S. KUHN/BRÜLSAUER, Art. 25 StHG N. 22 m.w.H.

114 Im Dispositiv der Veranlagungsverfügung ist der Betrag von null und nicht der Verlust aufgeführt. S. auch REICH/ZÜGER, Art. 31 DBG N. 15; SCHÄRER, 66.

115 RIHNER BAUMGARTNER, StR 2001, 188.

116 KUHN/BRÜLSAUER, Art. 25 StHG N. 21 m.w.H.

117 REICH/ZÜGER, Art. 31 DBG N. 14.

118 Bereits aus anderen Gründen auch SCHÄRER, 66 m.H. auf AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 67 DBG N. 4.

119 Art. 12 Abs. 3 lit. d und e StHG sowie Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG.

120 REICH, Art. 8 StHG N. 77.

121 Bejahend ZWAHLEN, Art. 12 StHG N. 73; klar ablehnend LOCHER, ASA 1996/97, 630 f. und SCHERRER/RÖSLI, ST 2001, 263 f.

122 Art. 5 Abs. 1 VO StHG.

ren. Namentlich der Entscheid über die Ersatzbeschaffung muss dem Kanton, in welchem sich das ersatzweise beschaffte Objekt befindet, mitgeteilt werden¹²³. Die Einführung solcher Auskunftspflichten rechtfertigt sich durch das angestrebte Besteuerungsziel. Nicht ausdrücklich geregelt ist die Auskunftspflicht im Falle einer späteren Veräusserung des ersatzweise beschafften Grundstückes. Es fragt sich, ob eine solche Veräusserung unter den Titel der Information über den «gesamten Ablauf der Ersatzbeschaffung» fallen kann. Wäre dies der Fall, so bestünde eine Auskunftspflicht gegenüber dem Kanton, welcher ein Nachbesteuerungsrecht geltend machen kann. Bemerkenswert ist, dass in Art. 5 Abs. 2 VO StHG die Informationspflicht unter Behörden nur für den Kanton, welcher die Ersatzbeschaffung gewährt, bestimmt wird. Für den Kanton, in welchem das ersatzweise beschaffte Grundstück verkauft wird, ist jedoch keine Informationspflicht vorgesehen.

9 Übergangsordnung für besondere kantonale Abzüge

9.1 «Denkpause» bis zur Behandlung des Steuerpaketes 2001

Im bundesrätlichen Gesetzesentwurf war die Einführung von Übergangsbestimmungen ins StHG zur Weiterführung einzelner, besonderer kantonaler Abzüge bei den natürlichen Personen nicht vorgesehen. Solche Abzüge stehen in keinem Zusammenhang mit den vom Vereinfachungsgesetz angestrebten Zielsetzungen. Dementsprechend schweigt sich die Botschaft über die Einführung der Art. 72c und 72d StHG aus.

Parallel zu den Beratungen des Vereinfachungsgesetzes in den Kommissionen ist auch über zwei parlamentarische Initiativen in Steuerfragen diskutiert worden. Die eine, von SR Vreni Spoerry am 22. April 1999 eingereichte und von weiteren 21 Parlamentariern mitunterzeichnete Initiative will den Kantonen die Möglichkeit geben, einen gewissen Beschränkungen unterworfenen *Kinderbetreuungskostenabzug* zu gewähren¹²⁴. Der Ständerat hat dieser Initiative mit der einstimmigen ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben

(WAK) am 15. März 2000 Folge geleistet¹²⁵. Die andere Initiative ist von NR Hans Rudolf Gysin und 40 Mitunterzeichnern am 18. Dezember 1998 im Nationalrat eingereicht worden¹²⁶. Diese Initiative will den Kantonen die Möglichkeit einräumen, einen Abzug für *Beiträge an gebundene Bausparformen* zuzulassen. Der Initiative ist am 27. September 1999 vom Nationalrat Folge geleistet worden, wobei sie nicht auf eine sehr breite Unterstützung gestossen ist¹²⁷.

Aufgrund des Umstandes, dass nach Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist von Art. 72 StHG die Zulässigkeit von im StHG nicht vorgesehenen Abzügen nicht mehr gegeben oder zumindest rechtlich umstritten ist, bestand für die Behandlung der beiden Initiativen grosse Dringlichkeit. Der Themenbereich der Kinderbetreuungskosten wird auch im Rahmen der im *Steuerpaket 2001*¹²⁸ integrierten «Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung» behandelt. Im gleichen Steuerpaket 2001 ist der «Systemwechsel beim Eigenmietwert» aufgenommen worden, bei welchem auch die Einführung eines Abzuges für das Bausparen zur Wohneigentumsförderung zur Diskussion steht. Die beiden in Frage stehenden Abzüge sind demnach in einem grösseren Zusammenhang zu sehen und sollen mit den entsprechenden Reformen behandelt werden. Eine von der ständerätlichen WAK ins Auge gefasste Vorwegnahme der Regelung der Kinderbetreuungskosten ist in einer Vernehmlassung bei den Kantonen auf Opposition gestossen¹²⁹. Aus diesen Gründen haben die Kommissionen beider Räte beschlossen, die Behandlung dieser beiden Initiativen zu vertagen bzw. in die Beratungen zum Steuerpaket 2001 zu integrieren. Der Termin vom 1. Januar 2001 bedingte dennoch einen Vorentscheid bezüglich der beiden Abzüge. In diesem Sinne hat die nationalrätliche WAK, welche das Vereinfachungsgesetz als erste beraten hat, die Übergangsbestimmungen von Art. 72c und 72d StHG eingeführt¹³⁰. Dies ist auf eine entsprechende Anregung der ständerätlichen WAK erfolgt¹³¹.

Das Parlament hat demnach die Gelegenheit der Verabschiedung des auf den 1. Januar 2001 in Kraft tretenden Vereinfachungsgesetzes dazu genutzt, für die beiden erwähnten Initiativen eine Übergangsregelung einzuführen, wonach die bestehenden Abzüge durch die Kan-

123 Art. 5 Abs. 2 VO StHG.

124 Geschäft Nr. 99.417 «Berücksichtigung der berufsbedingten Kinderbetreuungskosten».

125 AB 2000 S, 110 f.

126 Geschäft 98.455 «Bausparen. Änderung des StHG». Unter dem Titel «Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). Bausparen» hat der gleiche Initiant bereits am 9. Oktober 1998

eine Initiative eingereicht (Geschäft Nr. 98.441), welche allerdings vom Rat nicht überwiesen wurde.

127 AB 1999 N, 1842 ff., 1847 (61 gegen 39 Stimmen bei 100 Enthaltungen bzw. Abwesenheiten).

128 S. dazu *Botschaft Steuerpaket 2001*.

129 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 16.

130 Baader, AB 2000 N, 1113.

131 Wicki, AB 2000 S, 883.

tone vorerst weitergeführt werden können. Damit ist eine Diskussion im Gesamtzusammenhang, ohne unnötige Hektik, ohne Präjudizien zu schaffen¹³² und ohne unnötige Umstellungen in den Kantonen zu erzwingen, getroffen worden. Die beiden Geschäfte sind mit dem Vereinfachungsgesetz auch nicht abgeschrieben worden. Die Übergangsphase ist in zeitlicher wie in sachlicher Hinsicht bei den beiden Abzügen unterschiedlich gestaltet worden. Dabei ist eine Abstimmung mit den Plänen des Bundesrates auszumachen, wie sie in der Botschaft zum Steuerpaket 2001 geäußert worden sind.

Durch diese Übergangsregelungen nimmt der Gesetzgeber bewusst in Kauf, dass für eine mehr oder weniger lange Übergangsphase nicht in Art. 9 StHG vorgesehene und damit unter den Kantonen nicht abgestimmte Abzüge gewährt werden können. Da das DBG für die direkte Bundessteuer solche Abzüge nicht kennt, wirkt sich diese zeitlich beschränkte Disharmonisierung sowohl auf horizontaler wie auf vertikaler Ebene aus.

9.2 Kinderbetreuungskosten

Nach dem in die Übergangsbestimmungen zum StHG neu aufgenommenen Art. 72c StHG dürfen die Kantone «einen Abzug von den steuerbaren Einkünften vorsehen für während der Erwerbstätigkeit der Eltern entstehende Kinderbetreuungskosten». Mit dieser Bestimmung wird *Klarheit* darüber geschaffen, dass die in den Kantonen zum Teil unter dem Titel der Sozialabzüge geregelten *Kinderbetreuungskostenabzüge weiterhin zulässig* sind. Die Zulässigkeit der Weiterführung solcher Abzüge nach dem 1. Januar 2001 war umstritten. Die Initiatorin (Spoerry) vertritt in der schriftlichen Begründung zum Initiativtext die Ansicht, dass solche Abzüge nicht mehr zulässig sind, wobei an anderer Stelle von der Beseitigung einer Rechtsunsicherheit durch Annahme der Initiative gesprochen wird¹³³. In der Lehre ist die Meinung zu diesem Thema gespalten¹³⁴.

Mit Art. 72c StHG wird zur grundsätzlichen steuersystematischen Qualifikation des Kinderbetreuungskostenabzuges nicht direkt Stellung genommen. In der Literatur ist umstritten, ob diese Kosten den Gewinnungskosten – wie die Kosten der Fahrt zwischen Wohn- und Ar-

beitsort – zuzuordnen sind oder nicht¹³⁵. Wäre dies der Fall, so wären solche Abzüge von Art. 9 Abs. 1 StHG abgedeckt, und die Einführung von Art. 72c StHG hätte unterlassen werden können. In der schriftlichen Begründung der Initiative Spoerry wird ausdrücklich festgehalten, dass es sich beim Abzug für Kinderbetreuungskosten um einen «*organische[n] Abzug*»¹³⁶ handelt. Diese Qualifikation wird auch vom Bundesrat geteilt, welcher in der Botschaft zum Steuerpaket 2001 den neu einzuführenden Kinderbetreuungskostenabzug als «*allgemeine[n] Abzug*»¹³⁷ qualifiziert und auch in den entsprechenden Bestimmungen regeln will.

Die Kantone können die Abzüge nach Art. 72c StHG bis «zur Inkraftsetzung der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung» gewähren. Die Übergangsordnung ist grundsätzlich *zeitlich beschränkt*. Soweit die Reform nicht verabschiedet werden sollte, würde die Übergangsordnung zum Dauerzustand. Über das mögliche Inkrafttreten der Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung schweigt sich der Bundesrat in der entsprechenden Botschaft aus. Den Kantonen soll in einem neuen Art. 72e StHG eine Frist von fünf Jahren zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Reform zugestanden werden. Dies bedeutet, dass mit dem Inkrafttreten des entsprechenden Gesetzes¹³⁸ die Weiterführung von mit dem entsprechenden Gesetz nicht in Einklang stehenden Abzügen nicht mehr zulässig ist. Für Kantone, welche schon heute einen Kinderbetreuungskostenabzug kennen, bedeutet dies, dass sie bei einer Inkompatibilität schon auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Reform ihre Gesetzgebung ändern müssten. Aus diesem Blickwinkel erscheint die in Art. 72c StHG gewählte Formulierung zur zeitlichen Beschränkung der Übergangsbestimmung als nicht optimal.

Art. 72c StHG enthält *keine Voraussetzungen und Einschränkungen* des Abzuges. Die Kantone sind – wie bei anderen Abzügen – frei, den Maximalbetrag des Abzuges zu bestimmen. Weiter können sie auch dessen Ausgestaltung als Pauschalabzug oder als Abzug der nachgewiesenen Auslagen bestimmen sowie Einschränkungen beim Alter der Kinder definieren. Von den zwanzig Kantonen, welche derzeit einen Kinderbetreuungskostenabzug kennen, kennt die grosse Mehrheit eine Alterslimite

132 Bezüglich des Kinderbetreuungskostenabzugs ist allerdings eine gewisse Weichenstellung vorgenommen worden, indem den Kantonen die Möglichkeit geboten wird, einen solchen Abzug neu einzuführen.

133 Spoerry, AB 2000 S, 110.

134 Differenziert REICH, Art. 9 StHG N. 18 f. und 71. Gegen eine Abzugsmöglichkeit unter dem bisherigen Recht LOCHER, ASA 1999/2000, 375 ff. insb. 380 f.

135 Ablehnend LOCHER, ASA 1999/2000, 381; befürwortend REICH, Art. 9 StHG N. 18 und WALDBURGER/SCHMID, 49 f.

136 Anhang zum Geschäft, AB 2000 S, 110 f.

137 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 55 und 59.

138 Entwurf zu einem «Bundesgesetz zur Ehepaar- und Familienbesteuerung»; Anhang A der *Botschaft Steuerpaket 2001*.

von 16 Jahren oder weniger, wobei die meisten bei 15 Jahren liegen¹³⁹. Die Maximalbeträge der Abzüge reichen von Fr. 1000.– bis Fr. 6000.– pro Kind. Diese Abzüge sind primär den Alleinerziehenden und den Doppelverdienerehepaaren mit einem bestimmten Mindestarbeitspensum vorenthalten. In der parlamentarischen Initiative Spoerry ist die Beschränkung auf Kinder, die das 16. Altersjahr noch nicht überschritten haben, verlangt worden. Diese Alterslimite ist auch vom Bundesrat in das Steuerpaket 2001 aufgenommen worden.

Art. 72c StHG ist als Übergangsbestimmung etwas eigenartig. Sie ist als «Kann-Vorschrift» ausgestaltet, wobei die Kantone nicht – wie man bei einer Übergangsbestimmung erwarten würde – lediglich ermächtigt werden, die im kantonalen Recht bestehenden Regelungen für eine Übergangsphase weiterzuführen, sondern sie können «einen Abzug ... vorsehen» und damit auch neu einführen¹⁴⁰. Möglich sollte auch eine Abänderung eines bestehenden Abzuges während der Übergangszeit sein. Das Parlament hat so bewusst den Kantonen eine «grösstmögliche Flexibilität»¹⁴¹ einräumen wollen und hat auch ein Signal für eine Harmonisierung in Richtung Einführung eines Kinderbetreuungskostenabzuges gegeben. Dieses klare Bekenntnis des Parlamentes ist auf den breiten Konsens über die Notwendigkeit eines solchen Abzuges zurückzuführen¹⁴², welcher auch den Bundesrat dazu veranlasst hat, einen solchen Abzug im Steuerpaket 2001 vorzuschlagen. Eine solche Einführung wurde bereits im Bericht der «Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung» (auch «Kommission Familienbesteuerung» oder «Expertenkommission Locher» genannt) angeregt¹⁴³.

Obschon in den parlamentarischen Beratungen darauf hingewiesen worden ist, dass die Übergangsbestimmung zum Kinderbetreuungskostenabzug «vor allem den Kanton Zürich»¹⁴⁴ betrifft, kennt die überwiegende Mehrheit der Kantone einen solchen Abzug und ist damit von Art. 72c StHG direkt tangiert.

9.3 Bausparen

Nur der *Kanton Basel-Landschaft* kennt derzeit einen Abzug vom Einkommen für das gebundene Bausparen¹⁴⁵. Dieser Abzug ist auf den 1. Januar 1991 eingeführt worden und beträgt das Doppelte des zulässigen Beitrages an die gebundene Selbstvorsorge (sog. kleiner Abzug). Bis Ende 2000 haben rund 3000 Steuerpflichtige ein Bausparkonto eröffnet und von der entsprechenden Abzugsmöglichkeit Gebrauch gemacht¹⁴⁶. Dass ein solcher Abzug nach Art. 9 Abs. 4 StHG ab dem 1. Januar 2001 – ohne Aufnahme der besonderen Übergangsbestimmung von Art. 72d StHG – nicht mehr zulässig wäre, ist allgemein unbestritten¹⁴⁷. Aus diesem Grund und um auch anderen Kantonen dieses Instrument zu öffnen, ist die oben erwähnte parlamentarische Initiative eingereicht worden.

Im Rahmen der Behandlung der Initiative Gysin¹⁴⁸ hat die nationalrätliche WAK im Jahre 1999 dem Bundesrat den Auftrag erteilt, einen *Gesetzesentwurf für das steuerlich privilegierte Bausparen* auszuarbeiten¹⁴⁹. Die Kommission hat dann diesen Entwurf übernommen und einen erläuternden Bericht ausgearbeitet, welche beide im Januar 2000 vom eidg. Finanzdepartement in die Vernehmlassung gegeben worden sind. Dieser Entwurf sah die Möglichkeit für die Kantone vor, einen Abzug für das gebundene Bausparen vorzusehen, wobei bezüglich Höhe des Abzuges keine Vorgaben an die Kantone vorgesehen waren¹⁵⁰. Der Vorschlag beinhaltete eine Höchstlaufzeit der Bausparpläne von 10 Jahren, ähnlich der Regelung im Kanton Basel-Landschaft¹⁵¹. In der Vernehmlassung ist dieser Entwurf auf eine gewisse *Opposition* von kantonaler Seite wie seitens der eidg. Steuerverwaltung¹⁵² gestossen; zudem befand man, dass dieses Thema im Rahmen der Neuregelung der Eigenmietwertbesteuerung zu behandeln wäre¹⁵³. Der Bundesrat lehnt einen solchen Abzug ab, weil bereits mit der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) eine steuerliche Förderung der Eigenkapitalbildung für den Erwerb von Wohneigentum

139 S. die Aufstellung «Abzüge für Fremdbetreuungskosten in den Kantonen» (aufgrund von Angaben der eidg. Steuerverwaltung) in: «Neue Zürcher Zeitung» vom 26. Januar 2001, 13.

140 So auch Wicki, AB 2000 S, 883 («Die vorliegende Übergangsbestimmung dürfte im Sinne der Kantone, welche diesen Abzug bereits kennen oder einführen möchten, [sein].»).

141 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 16.

142 S. dazu auch *Botschaft Steuerpaket 2001*, 15 f.

143 *Bericht Familienbesteuerung*, 34 und 48 f.

144 Baader, AB 2000 N, 1113.

145 § 29^{bis} des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (SGS 331); Fassung vom

18. Mai 2000, in Kraft seit dem 1. Januar 2001 (zuvor war bereits eine ähnliche Bestimmung in Kraft).

146 GYSIN, 895.

147 S. z.B. REICH, Art. 9 StHG N. 26 und 72.

148 Bzw. der gleichlautenden Initiative von SR Büttiker.

149 S. dazu *Bericht KES*, 89 f.

150 S. dazu die Pressemitteilung des EFD vom 20. Januar 2000.

151 *Botschaft Steuerpaket 2001*, 46.

152 So in GYSIN, 896.

153 In diesem Sinne Baader, AB 2000 N, 1113 und Villiger, AB 2000 S, 884.

erfolgt und allenfalls dieses Instrument auszubauen und kein neues einzuführen wäre¹⁵⁴.

Nach dem Entscheid, die Angelegenheit in das Steuerpaket 2001 zu integrieren, stellte sich für die Kommissionen – wie beim Kinderbetreuungskostenabzug – die Frage nach der Einführung einer Übergangsordnung. In der ständerätlichen WAK ist der Vorschlag aufgekommen, eine allgemeine «Kann-Vorschrift» nach dem Muster des Kinderbetreuungskostenabzuges einzuführen¹⁵⁵. Auf eine entsprechende Antragstellung ist jedoch verzichtet worden. Die Übergangsregelung von Art. 72d StHG erlaubt es demnach, nur den bisherigen Abzug «bei[zu]behalten». Da nur der Kanton Basel-Landschaft einen solchen Abzug kennt und somit auch «beibehalten» kann, wurde bei dieser Bestimmung auch von der «Lex Basel-land»¹⁵⁶ gesprochen.

Beim Abzug für das Bausparen ist die Weiterführung nur «in den vier Jahren nach Ablauf der Frist von Artikel 72 Absatz 1», und damit *bis zum 31. Dezember 2004*, vorgesehen. Nach den in der Botschaft zum Steuerpaket 2001 geäußerten Vorstellungen des Bundesrates soll der Systemwechsel bei der Eigenmietwertbesteuerung erst am 1. Januar 2008 in Kraft treten, soweit das Parlament diesen Erlass vor dem 1. Januar 2003 verabschieden sollte¹⁵⁷. Ein allfälliger Abzug für steuerbegünstigte Bausparbeiträge könnte jedoch nach dem besagten Entwurf vom Bundesrat auch vor diesem Datum in Kraft gesetzt werden. Damit wäre eine zeitliche Abstimmung mit Art. 72d StHG möglich.

10 Weitere Änderungen

10.1 Massgebender Zeitpunkt für die Indexierung bei der direkten Bundessteuer

Der Umstand, dass nach dem 1. Januar 2001 in der überwiegenden Mehrheit der Kantone die direkte Bundessteuer bei den natürlichen Personen nach dem System der Postnumerandobesteuerung erhoben wird, hat den Druck nach einer Korrektur des konzeptionell nicht besonders gelungenen Art. 215 Abs. 2 DBG erhöht. Nach der alten Fassung dieser Bestimmung war für die Anpassung der Tarife und der Frankenbeträge der Abzüge «der Indexstand zu Beginn der Steuerperiode» massgebend. Da jedoch der Tarif (bzw. die zwei Tarife) zu Beginn der

Steuerperiode bereits bekannt sein muss (müssen), behalt man sich in der Vergangenheit mit einem Abstellen auf den Indexstand im Dezember des Vorjahres. Trotz dieses Vorbezuges des Stichtages konnte eine befriedigende Information der Steuerpflichtigen über die gültigen Abzüge und Tarife nicht sichergestellt werden.

Bei der Pränumerandobesteuerung sieht Art. 39 Abs. 2 DBG vor, dass der «Indexstand *ein Jahr vor Beginn der Steuerperiode*» massgebend ist. Dieser zeitliche Vorsprung erlaubt es der Steuerverwaltung, die erforderlichen Anpassungen frühzeitig zu berechnen und mitzuteilen¹⁵⁸. Dieser *Stichtag* ist durch die Änderung von Art. 215 Abs. 2 DBG nun *auch für die Postnumerandobesteuerung übernommen worden*. Diese Änderung ist sachgerecht, wird aber aufgrund der seit Jahren tiefen Inflation keine unmittelbaren Auswirkungen haben.

10.2 Bezugsminimum

Aufgrund der Verbreitung der Postnumerandobesteuerung ergibt sich die Situation, dass am allgemeinen Fälligkeitstermin der direkten Bundessteuer (der 1. März des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres)¹⁵⁹, auf welchen hin von den kantonalen Steuerverwaltungen für die direkte Bundessteuer Steuerrechnungen verschickt werden, noch keine rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und in aller Regel auch noch keine entsprechenden Steuererklärungen vorliegen können. Dies bedeutet, dass der Bezug der direkten Bundessteuer stets provisorisch ist und sich allenfalls auf relativ weit zurückliegende Steuerfaktoren stützen muss. In praktisch jedem Fall wird die Ausstellung einer definitiven Rechnung mit von der provisorischen Rechnung abweichenden Beträgen erforderlich sein. Dadurch wird in sehr vielen Fällen ein Nachbezug oder eine Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern erforderlich.

Um den Bezugsaufwand in einem vernünftigen Rahmen zu halten, soll den Kantonen zuerkannt werden, dass sie auf die *Ausstellung von provisorischen Rechnungen mit einem Betrag unter Fr. 300.– verzichten können*. Dieser Betrag liegt weit über dem Bezugsminimum von Art. 36 Abs. 3 DBG von Fr. 25.–. In diesem Sinne ist Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer um einen neuen Satz ergänzt worden. Die Änderung findet erstmals auf die Steuern der Steuerperiode 2001, und

154 Botschaft Steuerpaket 2001, 46.

155 Fünfschilling, AB 2000 S. 884.

156 Fünfschilling, AB 2000 S. 884.

157 Botschaft Steuerpaket 2001, 63.

158 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000, 3912.

159 Art. 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer.

damit auf den im Jahre 2002 stattfindenden provisorischen Bezug, Anwendung¹⁶⁰. Angesichts der rückwirkenden Inkraftsetzung der Änderung auf den 1. Januar 2001 ist diese Übergangsbestimmung sinnvoll¹⁶¹. Der provisorische Bezug für die Steuerperiode 2000 hat bereits im Frühjahr 2001 stattgefunden.

10.3 Pauschale Steueranrechnung

Durch den Siegeszug des Systems der Postnumerandobesteuerung bei den natürlichen Personen ist die Gelegenheit wahrgenommen worden, noch weitere Verordnungen einer Revision zu unterziehen. Primär ist die bundesrätliche *Verordnung über die pauschale Steueranrechnung* (VPStA) dahingehend geändert worden, dass die *vereinfachte Berechnung des Maximalbetrages* bei natürlichen Personen nach Art. 9 VPStA, welche wegen den mit der zweijährigen Pränumerandobesteuerung verbundenen Berechnungsschwierigkeiten eingeführt worden war, gestrichen wird¹⁶². Kantone, welche auch nach dem 1. Januar 2001 noch nicht auf die Postnumerandobesteuerung umgestellt haben, können für die Berechnung des Maximalbetrages weiterhin die vereinfachte Berechnungsmethode anwenden¹⁶³. Weiter wird den Kantonen die Möglichkeit eröffnet, einheitliche Tarife, welche die Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde enthalten, vorzusehen und vom Bund genehmigen zu lassen¹⁶⁴. Dadurch verspricht man sich eine Vereinfachung in der Berechnung des Maximalsatzes.

Weitere Änderungen der VPStA sind im Bereich der in Art. 4 angesprochenen natürlichen Personen, welche der *Besteuerung nach dem Aufwand* unterliegen, vorgenommen worden, wobei sich diese Änderungen auf sprachliche Anpassungen an das DBG beschränken.

In Art. 13 Abs. 2 VPStA wird die *kantonale Zuständigkeit* für die Behandlung des Antrages auf pauschale Steueranrechnung mit den koordinierten Zuständigkeitsregeln (Zuzugsprinzip) abgestimmt. Damit ist der Kanton zuständig, in dem der Antragsteller am Ende der Steuerperiode, in der die Erträge fällig wurden, ansässig war.

Da beim Teilzahlungsabzug der Übergang zur Nettoertragsmethode verwirklicht worden ist, kommt der *besonderen Vergütung* nach Art. 5 Abs. 3 VPStA keine Bedeutung mehr zu, und die entsprechenden Bestimmungen können gestrichen werden. Im Zusammenhang mit der

Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 sind auch *besondere Besteuerungsstadien* auf kantonaler Ebene kodifiziert worden¹⁶⁵, womit sich eine besondere Berechnung des Maximalbetrages für Gesellschaften, die in den Genuss entsprechender Ermässigungen kommen, aufdrängt. Dies ist im neu formulierten Art. 5 Abs. 3 VPStA verankert worden.

Auf den gleichen Zeitpunkt wie die VPStA ist auch die VO1 PStA revidiert worden¹⁶⁶. Die Änderungen betreffen die in der VPStA geänderten Bestimmungen.

Die Änderungen der VPStA und der VO1 PStA sind rückwirkend auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt worden. Sie finden jedoch erstmals Anwendung auf Erträge, welche nach dem 31. Dezember 2000 fällig geworden sind bzw. fällig werden¹⁶⁷.

11 Schlussbemerkung

Das Vereinfachungsgesetz hat dringend notwendige Korrekturen mangelhafter Bestimmungen gebracht. Durch die getroffenen Massnahmen sollen verschiedene, sehr wichtige Vereinfachungen sowohl für die Steuerpflichtigen wie auch für die Steuerverwaltungen erreicht werden. Daran muss man sich allerdings noch etwas gewöhnen. Die rückwirkende Inkraftsetzung ist verständlich, aber dennoch unerfreulich.

Was in seiner Tragweite noch nicht abgeschätzt werden kann, ist der Einfluss auf die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung. Es ist zu erwarten, dass die Gelegenheit genutzt wird, um gewisse Vereinfachungen durchzusetzen. Diese Aufgabe liegt bei den Kantonen und den von ihnen bestellten Kommissionen.

Literatur und Materialien

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995

160 Ziff. II der Änderung vom 23. März 2001.

161 Denkbar wäre auch ein Inkrafttreten am 1. Januar 2002 (ohne Übergangsbestimmung) gewesen.

162 Anpassungen aus dem gleichen Grund erfahren auch die Art. 12, 17 Abs. 3, 24 Abs. 2 VPStA.

163 Ziff. II der Änderung der VPStA vom 9. März 2001.

164 Art. 9 Abs. 2 und Art. 24 Abs. 2 VPStA.

165 Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG.

166 Änderung vom 23. März 2001.

167 Ziff. III Abs. 1 der Änderungen vom 9. bzw. 23. März 2001.

- CAMENZIND ALOIS/SUTER URS, Das Unternehmenssteuerrecht auf dem Prüfstand, ST 1991, 180 ff.
- DUSS MARCO, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 31 StHG
- GREMINGER BERNHARD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 72 StHG
- GYSIN HANS RUDOLF, Bausparen ermöglicht fast allen Wohneigentum, Schweizer Personalvorsorge 2000, 895 f.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 4. Auflage, Zürich 1998
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 24 StHG
- LOCHER PETER, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 1996/97, 609 ff.
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999 (zit. *IKStR*)
 - Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, ASA 1999/2000, 375 ff.
- MEISTER THOMAS, Mechanismus der Anpassungsfristen im Steuerharmonisierungsrecht, FStR 2001, 79 ff.
- REICH MARKUS, Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen, Bericht einer von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren eingesetzten Arbeitsgruppe, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit. *Bericht Postnumerandobesteuerung*)
- in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 9 StHG
- REICH MARKUS/ZÜGER MARINA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 31 DBG
- RIHNER BAUMGARTNER CLAUDIA, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, StR 2001, 177 ff.
- SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Zürich 1997
- SCHERRER PAUL/RÖSLI PRISKA, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, ST 2001, 257 ff.
- SPORI PETER, Zur steuersystematischen Realisation, ASA 1988/89, 65 ff.
- WALDBURGER ROBERT/SCHMID MARTIN, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates, Bern/Stuttgart/Wien 1999
- ZIGERLIG RAINER/COZZIO AGOSTINO, Gesetzgebungs-Agenda 2001/1, FStR 2001, 83 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Bern 1984
- ZWAHLEN BERNHARD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 12 StHG
- ZWEIFEL MARTIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.m. 1997, Art. 39 StHG

Materialien

- BUNDESRAT, Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III, 1 ff. (zit. *Botschaft Steuerharmonisierung*)
- Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, BBl 2000, 3898 ff. (zit. *Botschaft Vereinfachungsgesetz*)
 - Botschaft zum Steuerpaket 2001 vom 28. Februar 2001, noch nicht im BBl veröffentlicht (zit. *Botschaft Steuerpaket 2001*)
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Kreisschreiben Nr. 5 der Steuerperiode 2001/2002, Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen, Bern 9. April 2001
- Kreisschreiben Nr. 6 der Steuerperiode 2001/2002, Verordnung über die pauschale Steuerrechnung – Änderung vom 9. März 2001, Bern 6. Juni 2001
- EXPERTENKOMMISSION ZUR ÜBERPRÜFUNG DES SCHWEIZERISCHEN SYSTEMS DER FAMILIENBESTEUERUNG (Kommission Familienbesteuerung), Bericht, Bern 1998 (zit. *Bericht Familienbesteuerung*)
- KOMMISSION EIGENMIETWERT/SYSTEMWECHSEL (KES), Bericht, Bern März 2000 (zit. *Bericht KES*)

Praktische Auswirkungen des Entwurfs zum Systemwechsel Eigenmietwertbesteuerung

Dr. iur. Toni Amonn*

Inhalt**

1	Einleitung
2	Geplante Massnahmen
2.1	Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung
2.2	Streichung des Schuldzinsenabzuges betreffend Eigenheime
2.3	Degressiver Abzug der Schuldzinsen für Neuerwerber
2.4	Begrenzung des Unterhaltskostenabzuges
2.5	Verschiebung des Inkrafttretens
2.6	Erlass bundesrechtlicher Grundsätze für eine Zweitwohnungssteuer
3	Auswirkungen
3.1	Eigenheimbesitzer ohne weitere Immobilien
3.2	Eigenheimbesitzer mit mehreren Immobilien
4	Zusammenfassung und Schlussbemerkungen

1 Einleitung

Anfang März 2001 hat der Bundesrat seine Botschaft zum «Steuerpaket 2001» veröffentlicht¹. Gegenstand dieses Pakets ist u.a. der Systemwechsel bei der Eigenmietwertbesteuerung, der hier beleuchtet werden soll. Der bundesrätliche Vorschlag beruht weitgehend, aber nicht mehr vollumfänglich auf dem Bericht der Kommission Eigenmietwert/Systemwechsel (KES)². Die KES erhielt im Jahre 1999 im Wesentlichen den Auftrag, die Mängel des geltenden Systems der Eigenmietwertbesteuerung aufzulisten und verfassungskonforme Varianten für einen Systemwechsel vorzuschlagen.³ Sie unterbreitete im März 2000 die sog. «Minus-Minus-Minus»-Lösung, die zur Hauptsache in einer Abschaffung von Eigenmietwert und damit verbundenen Schuldzinsen sowie Unterhaltskosten besteht. Gestützt auf die Vernehmlassungsergebnisse, hat der Bundesrat dann noch gewisse Korrekturen vorgenommen, insbesondere bei den Unterhaltskosten. Im vorliegenden Beitrag werden diese bundesrätlichen Vorschläge präsentiert. Zudem wird anhand von Modellberechnungen versucht, die konkreten Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen aufzuzeigen.

Zwei Aspekte sollen hier zwar nicht vertieft, wohl aber vorgängig in Erinnerung gerufen werden. Erstens ist der Systemwechsel aus steuertheoretischer Sicht höchst fragwürdig, und es bestehen ernsthafte Zweifel, ob er in der vorgeschlagenen Form überhaupt verfassungskonform ist.⁴ Zweitens hat der Autor bereits andernorts da-

* Rechtsanwalt und Partner, v. Fischer + Gukelberger, Advokatur und Notariat, Bern

** Der Autor dankt seinen Kollegen DIEGO CLAVADETSCHER und DR. MARTIN KOCHER an dieser Stelle herzlich für ihre wertvollen Hinweise.

1 Zugänglich per Internet unter <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/gesetze/d/pak2001/pak2001d.pdf>.

2 Der Bericht KES ist via Internet zugänglich unter <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/index/archiv/d/archiv.htm>.

3 Aus dem Umstand, dass die KES nunmehr einen Systemwechsel vorschlägt, sollte deshalb nicht der Schluss gezogen werden, ein Systemwechsel sei auf jeden Fall besser. Die KES hatte (leider) nicht den Auftrag, Vor- und Nachteile beider Systeme

gegeneinander abzuwägen, sondern einen Systemwechsel vorzuschlagen.

4 Vgl. dazu vor allem PETER GURTNER/PETER LOCHER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in: ASA 69 (2000/2001) S. 597 ff. sowie PETER BÖCKLI, Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, in: recht 6 (1988), S. 14 ff. Namentlich die Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele hat bereits 1994 festgestellt, dass ein Systemwechsel nach dem Modell «minus-minus-minus» verfassungswidrig ist (Bericht, S. 57 ff., zu beziehen via Internet unter <http://www.admin.ch/edms/drucksa/zivil/601.050.d.htm>). Ferner ist der Autor der Auffassung, dass die vorgeschlagene Variante auch nicht durch das Gutachten des Bundesamtes für Justiz zur Frage der Verfassungsmässigkeit abgedeckt ist (Beilage 1 zum Bericht KES).

rauf hingewiesen, dass die Vereinfachungsthese eine Illusion sein dürfte, weil durch den Systemwechsel höchstwahrscheinlich bloss alte Probleme durch neue ersetzt würden.⁵ Darauf ist vorliegend nicht zurückzukommen. Hier soll vielmehr untersucht werden, was der Entwurf für die betroffenen Hauseigentümer konkret bedeuten könnte.

2 Geplante Massnahmen

Der Vorschlag des Bundesrates beinhaltet folgende, direkt mit dem Eigenmietwertssystem zusammenhängende Massnahmen:⁶

1. Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung;
2. Streichung des Schuldzinsenabzuges betreffend Eigenheime;
3. degressiver Abzug der Schuldzinsen für Neuerwerber;
4. Begrenzung des Unterhaltskostenabzuges;
5. Verschiebung des Inkrafttretens;
6. Erlass bundesrechtlicher Grundsätze für eine Zweitwohnungssteuer.

2.1 Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung

Kernpunkt der ganzen Vorlage ist die Abkehr vom bisherigen Grundsatz, dass der Eigenmietwert steuerbares Einkommen darstellt. Die Eigenmiete soll mithin nicht mehr als Einkommen aufgerechnet werden. Gemäss Entwurf⁷ schliessen Art. 16 Abs. 4 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. m StHG den «Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen im Privatvermögen, die den Steuerpflichtigen auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen», von der Einkommenssteuer aus. Im Bereich der Geschäftsliegenschaften ist mithin kein Systemwechsel geplant.⁸ Der Systemwechsel soll aber alle Privatliegenschaften einschliessen, insbesondere auch Zweitwohnungen. Unklar ist bei diesem Wortlaut m.E. die Behandlung der entgeltlichen Nutzniessung.

2.2 Streichung des Schuldzinsenabzuges betreffend Eigenheime

Die steuersystematisch konsequente Folge der Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung besteht in der gleichzeitigen Abschaffung aller bisher damit verbundenen Gewinnungskosten. Dazu gehören insbesondere die auf das Eigenheim entfallenden Schuldzinsen. Der Gesetzesentwurf⁹ enthält dazu folgenden Wortlaut: «*Vom Bruttoertrag des Privatvermögens kann bis zur Höhe dieses Ertrages der Teil der privaten Schuldzinsen abgezogen werden, der nicht auf Liegenschaften oder Liegenschaftsteile fällt, welche den Steuerpflichtigen auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen.*» Zusätzlich zu der bereits mit dem Stabilisierungsprogramm eingeführten Unterscheidung zwischen geschäftlichen und privaten Schuldzinsen muss also innerhalb der privaten Schuldzinsen noch derjenige Anteil ausgeschieden werden, welcher auf selbstgenutzte Eigenheime entfällt. Gemäss Botschaft soll dieser Anteil strikt nach der Methode der proportionalen Aufteilung der Schuldzinsen im Verhältnis zu den Bruttoaktiven bestimmt werden. Der bisherige «Freibetrag» von Fr. 50 000 (in diesem Umfang können gegenwärtig auch Schuldzinsen abgezogen werden, die nicht mit steuerbaren Vermögenserträgen zusammenhängen) wird mithin abgeschafft.

2.3 Degressiver Abzug der Schuldzinsen für Neuerwerber

Diese Beschränkung des Schuldzinsenabzuges trifft naturgemäss Eigenheimbesitzer mit hohen Hypotheken, weil ihre Schuldzinsenabzüge (insbesondere in Verbindung mit den Unterhaltskostenabzügen) häufig höher sind als der Eigenmietwert. Sie verlieren mithin die Möglichkeit, mittels «negativer Liegenschaftsrechnung» Einkommenssteuern zu sparen. Im Sinne einer flankierenden Massnahme wird deshalb ein degressiver Schuldzinsenabzug für Neuerwerber vorgeschlagen. Die entsprechenden Gesetzesbestimmungen haben folgenden Wortlaut: «*Steuerpflichtige, die an ihrem Wohnsitz nach Artikel 3 erstmals Liegenschaften oder Liegenschaftsanteile für den Eigengebrauch erwerben, können die darauf entfallenden Schuldzinsen abziehen.*»

5 TONI AMONN, Eigenmietwertbesteuerung – Systemwechsel mit zu grossen Schwächen, in: NZZ Nr. 248 vom 24.10.2000, S. 17 sowie StR 55 (2000), S. 833 und Jusletter, 30. Oktober 2000 (<http://www.weblaw.ch/jusletter>).

6 Das Steuerpaket enthält noch weitere Massnahmen, insbesondere das Bausparen und Anpassungen bei der Säule 3a. Diese werden hier aber nicht behandelt, weil sie meines Erachtens sowohl mit als auch ohne Systemwechsel implementiert werden können.

7 Der Gesetzesentwurf ist zugänglich via Internet unter <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/gesetze/d/pak2001/kes2001d.pdf>.

8 So ausdrücklich auch Botschaft, Ziff. 4.3.3.6.

9 Art. 32 Abs. 5 DBG bzw. Art. 9 Abs. 1^{bis} StHG.

Der Abzug beträgt für Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe höchstens 10 000 Franken, für die übrigen Steuerpflichtigen höchstens 5 000 Franken. Diese Beträge reduzieren sich alljährlich linear um 10 Prozentpunkte.»

Als (angebliches¹⁰) Wohneigentumsförderungsinstrument wird dieser Abzug auf Hauptwohnungen beschränkt, d.h. Zweitwohnungen sind davon ausgeschlossen. Als Neuerwerber im Sinne dieser Bestimmung sollen offenbar auch Eigentümer gelten, welche bei Inkrafttreten des Gesetzes schon ein Eigenheim besitzen, jedoch noch nicht während 10 Jahren. Massgebend für die Höhe des Abzuges ist in diesen Fällen die Anzahl Jahre, «seit der die Liegenschaft zur Hauptwohnung bestimmt wurde».¹¹ Konkret dürfte dies bedeuten, dass Steuerpflichtige, die heute (2001) ein Eigenheim als Hauptwohnung erwerben, im Jahre 2008 (geplantes Inkrafttreten) noch 30 % des Abzuges beanspruchen dürfen, bei Ehepaaren mithin maximal Fr. 3000.

2.4 Begrenzung des Unterhaltskostenabzuges

Die Kosten des Unterhalts für ein Eigenheim haben an sich keinen Gewinnungskostencharakter mehr, wenn der Mietwert nicht mehr besteuert wird. Dennoch soll der Unterhaltskostenabzug, aus Gründen der Wohneigentumsförderung und zur Förderung des Baugewerbes, nicht völlig beseitigt, wohl aber stark beschränkt werden. Im Gesetzesentwurf¹² ist folgende Bestimmung vorgesehen: *«Bei Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, welche den Steuerpflichtigen auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch am Wohnsitz nach Artikel 3 zur Verfügung stehen, kann der 5 000 Franken übersteigende Teil der effektiven Liegenschaftskosten abgezogen werden. Dieser Abzug ist auf 5 000 Franken pro Jahr begrenzt; einmal innerhalb von fünf Jahren kann er bis zu 45 000 Franken betragen.»*

Aufgehoben werden damit die bisherigen Pauschalabzüge¹³ (i.d.R. 10 % bzw. 20 % vom Mietwert, je nach Alter des Gebäudes) sowie die nahezu unbegrenzten effektiven Unterhaltskostenabzüge.¹⁴ Bei effektiven Unterhaltskosten unter Fr. 5000 ist gemäss Entwurf kein Ab-

zug mehr möglich. Wer beispielsweise einen Heizkessel für Fr. 20 000 ersetzen muss, kann entweder Fr. 5000 abziehen oder Fr. 15 000, verliert aber im zweiten Fall für die nächsten 5 Jahre den Maximalabzug von Fr. 45 000. Bei einer umfassenden Renovation mit Unterhaltskosten von beispielsweise Fr. 100 000 wird man (sofern nicht in den letzten 5 Jahren «verbraucht») die Fr. 45 000 abziehen.

Unter dem Begriff «Unterhaltskosten» sind – wie bisher – sämtliche Aufwendungen im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer zu verstehen,¹⁵ d.h. inkl. Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümern. Eingeschlossen sind auch die Kosten von Energiesparmassnahmen.¹⁶ Bei Zweitwohnungen ist indes- sen jeglicher Unterhaltskostenabzug ausgeschlossen.

Keine Einschränkung bezüglich Unterhaltskostenabzüge soll es bei vermieteten oder verpachteten Privatliegenschaften bzw. bei geschäftlich genutzten Liegenschaften geben.¹⁷ Dies führt bei gemischt genutzten Liegenschaften zu Abgrenzungsproblemen.¹⁸ Gemäss Botschaft gilt für die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen weiterhin die Präponderanzmethode. Bei überwiegend geschäftlicher Nutzung erfolgt mithin kein Systemwechsel. Bei Privatliegenschaften, die teilweise selbst genutzt und teilweise vermietet werden, erfolgt demgegenüber eine anteilmässige Ausscheidung der Unterhaltskosten (Wertzerlegungsmethode). Dabei ist, so die Botschaft, «soweit als möglich auf den effektiven Zweck der Aufwendungen und nur in zweiter Linie auf Hilfsfaktoren (Volumen/Wert) abzustellen». Unklar ist m.E. die Situation, wenn eine Liegenschaft teilweise selbst bewohnt und teilweise für das eigene Geschäft genutzt wird. Einerseits gelten nach dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG die im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit genutzten Teile als vermietet, was für die Wertzerlegungsmethode spricht, andererseits gilt nach der Botschaft und nach Art. 18 Abs. 2 DBG für die Abgrenzung geschäftlich/privat die Präponderanzmethode. Auch bei der zeitlichen Abgrenzung enthält die Botschaft keinen Hinweis auf das zentrale Problem. Wie verhält es sich mit dem Unterhaltskostenabzug, wenn eine Liegenschaft bis Anfang des Jahres vermietet wurde, Mitte Jahr renoviert und anschlies-

10 Die nachfolgenden Beispiele zeigen, dass diese Massnahme in Wirklichkeit bestenfalls dazu dient, bei Neuerwerbern den Status quo beizubehalten. Im Regelfall, insbesondere mit dem Zeitablauf, werden Neuerwerber aber zu den Verlierern gehören.

11 Botschaft, Ziff. 4.1.6.3. lit. c.

12 Art. 32 Abs. 2^{bis} DBG bzw. Art. 9 Abs. 1^{ter} StHG.

13 Botschaft, Ziff. 4.3.3.3.

14 Zur Dumont-Praxis vgl. Botschaft Ziff. 4.3.3.5.

15 Botschaft, Ziff. 4.3.3.4.

16 Botschaft Ziff. 4.3.3.1.2 und 4.3.3.4.

17 Art. 32 Abs. 2 DBG (gemäss Entwurf).

18 Botschaft Ziff. 4.3.3.6.

send selbst benützt wird (oder umgekehrt)? Grosse Abgrenzungs- bzw. Definitionsprobleme dürfte es auch bei Zweitwohnungen geben.

2.5 Verschiebung des Inkrafttretens

Der Eigenheimerwerb stellt für die meisten Steuerpflichtigen eine zentrale und vor allem langfristige Investitionsentscheidung dar, wobei i.d.R. auch steuerliche Überlegungen eine gewisse Rolle spielen. Deshalb hat bereits Prof. Jörg Baumberger in seinem «Gutachten über die volkswirtschaftlichen Auswirkungen bei einem Systemwechsel der Eigenmietwertbesteuerung» die Wichtigkeit der entsprechenden Übergangsbestimmungen betont.¹⁹ In der Botschaft wird eine mehrjährige Übergangsregelung im Sinne eines Wahlrechts aus Praktikabilitätsgründen abgelehnt²⁰ und das Aufschieben des Inkrafttretens bis 1.1.2008 vorgeschlagen. Übergangsregelungen sind offenbar keine vorgesehen.

2.6 Erlass bundesrechtlicher Grundsätze für eine Zweitwohnungssteuer.

Die Tourismuskantone äusserten bereits früh Bedenken zum Systemwechsel, weil sie Einnahmeausfälle betreffend Zweitwohnungen in der Grössenordnung von Fr. 100 Mio. befürchten.²¹ Gestützt auf die Ergebnisse einer speziellen Arbeitsgruppe wird in der Botschaft nun eine Zweitwohnungssteuer im Sinne einer sog. «Immobilien-Vorsteuer» vorgeschlagen. Als Ersatz für die bisherigen Einkommens- und Vermögenssteuern sollen die Kantone von Grundeigentümern mit Wohnsitz ausserhalb des Kantons eine solche Zweitwohnungssteuer erheben dürfen. Bemessungsgrundlage soll der für die Vermögenssteuer massgebende Liegenschaftswert (brutto) sein. Den Steuersatz sollen die Kantone festlegen können, wobei das Bundesrecht einen Maximalsatz von 1% vorsieht.²² Die Zweitwohnung und deren Ertrag aus Vermietung sollen auch der Einkommens- und Vermögenssteuer am Wohnsitz des Eigentümers unterliegen.²³ Durch Verordnung sollen Ausführungsvorschriften erlassen und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung definiert werden.²⁴

Was mit dem Konzept einer «Immobilien-Vorsteuer» genau gemeint ist, geht aus der Botschaft höchstens ansatz-

weise hervor. Die ganze Zweitwohnungssteuerproblematik wird vermutlich noch einiges Kopfzerbrechen bereiten. Aus Platzgründen muss sie hier ausgeklammert werden.²⁵

3 Auswirkungen

Nachfolgend wird anhand von Modellrechnungen versucht, die konkreten Auswirkungen auf verschiedene Gruppen von Eigenheimbesitzern aufzuzeigen.

3.1 Eigenheimbesitzer ohne weitere Immobilien

Die erste Hauptgruppe bilden Eigenheimbesitzer ohne weiteren Immobilienbesitz. Wir unterstellen einen Mietwert von heute jährlich Fr. 20 000 und übriges Einkommen von Fr. 100 000.²⁶ Wir untersuchen dabei Untervarianten ohne Hypothek (Variante 1) und mit einer Hypothek von Fr. 500 000 zum Zinssatz 5% (Variante 2), in beiden Fällen mit verschiedenen effektiven Unterhaltskosten: einmal null (Varianten a), einmal Fr. 20 000 (Varianten b) und einmal Fr. 80 000 (Varianten c). Bei allen diesen Varianten vergleichen wir jeweils die Steuerbelastung heute (mit Eigenmietwert) und gemäss Vorschlag des Bundesrats (ohne Eigenmietwert). Im neuen System wird, wenn nötig, zwischen Neuerwerb und Alterwerb unterschieden (bei Eigentümern ohne Hypothek ist diese Unterscheidung überflüssig). Dem Steuerbetrag liegt der Steuertarif in der Stadt Bern zugrunde (Bund, Kanton und Gemeinde), wobei die Steuersätze etwas gerundet wurden.

Vergleich 1a: Eigentümer ohne Hypothek, ohne effektiven Unterhalt

System	bisher	neu
Mietwert	20 000	0
Hypothek	0	0
Hypothekarzins	0	0
Unterhalt	4 000	0
Nettoertrag	16 000	0
übriges Einkommen	100 000	100 000
steuerbares Einkommen	116 000	100 000
Steuersatz	25%	23%
Steuer	29 000	23 000

19 Beilage 2 zum Bericht der Kommission Eigenmietwert/Systemwechsel, zugänglich via Internet unter <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/index/archiv/d/beilag2d.pdf>, S. 108 f.

20 Nicht ganz unwichtig dürften zudem die höheren Einnahmeausfälle sein, welche ein Wahlrecht natürlich bescheren würde.

21 Botschaft Ziff. 4.3.7.1.

22 Vgl. Botschaft Ziff. 4.3.7.3 und Art. 4a Abs. 1 StHG (Entwurf).

23 Art. 4a Abs. 2 StHG (Entwurf).

24 Art. 4a Abs. 3 StHG (Entwurf).

25 Für Interessierte erlaubt sich der Autor hier jedoch den Hinweis auf seine Dissertation zum Thema «Besteuerung von Zweitwohnungen», Basel 1997 (www.vrg-verlag.ch).

26 Hier wird unterstellt, dass alle übrigen und persönlichen Abzüge in den Fr. 100 000 schon berücksichtigt sind.

In diesem Vergleich führt der Systemwechsel zu einer deutlichen steuerlichen Entlastung des Eigentümers. Der Vorteil, keinen Eigenmietwert zu versteuern, ist wesentlich grösser als der Nachteil, die Unterhaltungspauschale (angenommen mit 20%) zu verlieren.

Vergleich 1b: Eigentümer ohne Hypothek, mit Unterhaltskosten von effektiv Fr. 20 000

System	bisher	neu
Mietwert	20 000	0
Hypothek	0	0
Hypothekarzins	0	0
Unterhalt	20 000	5 000
Nettoertrag	0	-5 000
übriges Einkommen	100 000	100 000
steuerbares Einkommen	100 000	95 000
Steuersatz	23%	22%
Steuer	23 000	20 900

Auch hier kommt es noch zu einer Entlastung durch den Systemwechsel, obschon vorliegend bloss der geringere Unterhaltskostenabzug unterstellt wurde. Bei Anwendung des höheren Abzuges (hier Fr. 15 000) wäre die Differenz zugunsten des Systemwechsels noch etwas grösser, jedoch mit dem Risiko, innerhalb der nächsten 5 Jahre den hohen Abzug nicht mehr beanspruchen zu können.

Vergleich 1c: Eigentümer ohne Hypothek, mit Unterhaltskosten von effektiv Fr. 80 000

System	bisher	neu
Mietwert	20 000	0
Hypothek	0	0
Hypothekarzins	0	0
Unterhalt	80 000	45 000
Nettoertrag	-60 000	-45 000
übriges Einkommen	100 000	100 000
steuerbares Einkommen	40 000	55 000
Steuersatz	16%	19%
Steuer	6 400	10 450

In diesem Vergleich führt der Systemwechsel hingegen zu einer deutlichen Mehrbelastung. Der Verlust der vollen Abzugsfähigkeit der Unterhaltskosten ist grösser als der Vorteil des wegfallenden Mietwerts.

Vergleich 2a: Eigentümer mit Hypothek, ohne effektiven Unterhalt

System	bisher	Neuerwerber	Alterwerber
Mietwert	20 000	0	0
Hypothek	500 000	500 000	500 000
Hypothekarzins	25 000	10 000	0
Unterhalt	4 000	0	0
Nettoertrag	-9 000	-10 000	0
übriges Einkommen	100 000	100 000	100 000
steuerbares Einkommen			
Einkommen	91 000	90 000	100 000
Steuersatz	21,5%	21,5%	23%
Steuer	19 565	19 350	23 000

In diesem Vergleich führt der Systemwechsel zu einer deutlichen Mehrbelastung, wenn es sich um einen Alt-eigentümer handelt. Ein Neuerwerber (sofern verheiratet) bleibt im ersten Jahr etwa auf der gleichen Steuerbelastung wie im geltenden System. Seine Steuerbelastung steigt aber später von Jahr zu Jahr bis auf das Niveau des Alterwerbers.

Vergleich 2b: Eigentümer mit Hypothek, mit Unterhaltskosten von effektiv Fr. 20 000

System	bisher	Neuerwerber	Alterwerber
Mietwert	20 000	0	0
Hypothek	500 000	500 000	500 000
Hypothekarzins	25 000	10 000	0
Unterhalt	20 000	5 000	5 000
Nettoertrag	-25 000	-15 000	-5 000
übriges Einkommen	100 000	100 000	100 000
steuerbares Einkommen			
Einkommen	75 000	85 000	95 000
Steuersatz	20%	21%	22%
Steuer	15 000	17 850	20 900

Unter der Annahme, dass im neuen System nur der kleine Unterhaltskostenabzug beansprucht wird, wirkt sich der Systemwechsel hier sowohl für Neuerwerber als auch für Alterwerber negativ aus. Selbst wenn der höhere Abzug geltend gemacht würde, wäre die Situation für den Alterwerber schlechter und jene für den Neuerwerber (im ersten Jahr) gleich wie im heutigen System.

Vergleich 2c: Eigentümer mit Hypothek, mit Unterhaltskosten von effektiv Fr. 80 000

System	bisher	Neuerwerber	Alterwerber
Mietwert	20 000	0	0
Hypothek	500 000	500 000	500 000
Hypothekarzins	25 000	10 000	0
Unterhalt	80 000	45 000	45 000
Nettoertrag	-85 000	-55 000	-45 000
übriges Einkommen	100 000	100 000	100 000
steuerbares Einkommen			
Einkommen	15 000	45 000	55 000
Steuersatz	8%	17%	19%
Steuer	1 200	7 650	10 450

In diesem Fall wirkt sich der Systemwechsel trotz Inanspruchnahme des hohen Unterhaltskostenabzuges sowohl für Neuerwerber als auch für Alterwerber deutlich negativ aus.

Diese Vergleichsrechnungen zeigen, dass – erwartungsgemäss – in erster Linie *Eigenheimbesitzer ohne (bzw. mit geringen) Hypotheken* vom Systemwechsel profitieren können. Der Vorteil wird allerdings um so geringer, je höher die effektiven Unterhaltskosten sind.

Eher überraschend ist dagegen die Feststellung, dass nicht bloss *Alterwerber*, sondern *selbst Neuerwerber* durch den Systemwechsel mit einer (teilweise massiven) steuerlichen *Mehrbelastung* rechnen müssen, insbesondere wenn mittlere oder höhere Unterhaltskosten anfallen und wenn sie nach einigen Jahren immer weniger Schuldzinsen abziehen dürfen. Es ist auch nicht etwa so, dass die Steuerbelastung durch die Amortisation von Hypotheken sinken würde. Neuerwerber, die ein Eigenheim mit hohen Hypotheken finanzieren, werden im neuen System mit einem geradezu abstrusen Effekt konfrontiert: Ihre Steuerbelastung ist im ersten Jahr ungefähr gleich wie im heutigen System. In den folgenden 10 Jahren wird ihre Steuerbelastung jedoch sukzessive auf das Niveau eines Alterwerbers bzw. eines Eigentümers ohne Hypothek hinaufgeschleust – und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Ausmass sie ihre Hypotheken amortisieren.

Beim Vergleich zwischen Alterwerbern fällt auf, dass ihre Steuerbelastung im neuen System absolut unabhängig von ihrer Verschuldung immer gleich hoch ist, wenn gleiche Unterhaltskosten anfallen (vgl. jeweils letzte Zeile im Vergleich 1a mit 2a sowie 1b mit 2b und 1c mit 2c). Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird mithin völlig durchbrochen.

3.2 Eigenheimbesitzer mit mehreren Immobilien

Als zweite Hauptgruppe betrachten wir Steuerpflichtige, welche zusätzlich zum Eigenheim noch über vermietete Privatimmobilien (Mehrfamilienhäuser, MFH) verfügen. Die Ausgangslage wird hier tabellarisch dargestellt:

	Eigenheim	MFH	Total
Verkehrswerte	1 200 000	8 800 000	10 000 000
Bruttoerträge	45 000	528 000	573 000
Hypotheken*	720 000	5 280 000	6 000 000
Schuldzinsen*	36 000	264 000	300 000
übriges Eink.			300 000
Wertquoten	12%	88%	100%

*proportionale Aufteilung nach Wertquoten (im neuen System)

Steuerberechnung nach heutigem System (mit Mietwert)

Eigenmiete	45 000	
Mietzinsen	528 000	
Übriges Einkommen ²⁷	<u>300 000</u>	
Total		873 000
Schuldzinsen	300 000	
Unterhalt Eigenheim ²⁸	9 000	
Total		<u>309 000</u>
Steuerbares Einkommen		564 000
Steuer @ 40%		225 600

Steuerberechnung nach geplantem System (ohne Mietwert)

Neben dem Wegfall des Mietwerts sind hier zwei Faktoren anders: Von den gesamten Schuldzinsen werden erstens 12% dem Eigenheim zugerechnet (siehe Wertquoten oben) und damit nicht zum Abzug zugelassen. Zweitens fehlt der Unterhaltskostenabzug (Annahme: keine nennenswerten Kosten).

Eigenmiete	0	
Mietzinsen	528 000	
Übriges Einkommen	<u>300 000</u>	
Total		828 000
Schuldzinsen	264 000	
Unterhalt Eigenheim	0	
Total		<u>264 000</u>
Steuerbares Einkommen		564 000
Steuer @ 40%		225 600

Im vorliegenden Beispiel, d.h. bei einem Fremdfinanzierungsgrad der Immobilien von 60%, hat der Systemwechsel, was prima vista verblüffend sein mag, überhaupt keine Auswirkung auf die Steuerbelastung des Eigentümers, jedenfalls sofern kein effektiver Unterhalt anfällt. Die Erklärung liegt darin, dass der Wegfall des Mietwerts durch die Reduktion des Schuldzinsenabzuges sowie den Wegfall der Unterhaltungspauschale gerade kompensiert wird. Würde man jedoch noch effektive Unterhaltskosten berücksichtigen, wäre die Steuerbelastung beim Systemwechsel höher als heute, wobei die Differenz um so grösser wird, je höher die Unterhaltskosten sind. Bei Unterhaltskosten von beispielsweise Fr. 150 000 müsste der Eigentümer im neuen System ca. Fr. 38 000 mehr Steuern bezahlen als unter heutigem Recht.

Gar noch schlechter wäre der Systemwechsel für Eigentümer mit einem höheren Fremdfinanzierungsgrad als 60%. In diesem Fall schneidet der Systemwechsel *immer schlechter* ab, selbst wenn keine Unterhaltskosten anfallen. In Jahren mit effektiven Unterhaltskosten wird die steuerliche Zusatzbelastung noch grösser als oben.

Einzig wenn der Eigentümer einen Fremdfinanzierungs-

27 Wir nehmen an, dass hier bereits alle übrigen Abzüge berücksichtigt sind, bzw. man kann sie auch ausklammern, weil der Systemwechsel darauf keinen Einfluss hat.

28 Die Unterhaltskosten betreffend MFH werden hier nicht berücksichtigt, weil der Systemwechsel darauf keinen Einfluss hat.

grad unter 60% hat, wirkt sich der Systemwechsel für ihn positiv aus, sofern keine nennenswerten Unterhaltskosten anfallen. Die Steuerersparnis ist aber relativ klein: Wenn wir im vorliegenden Beispiel mit 50% Fremdfinanzierung rechnen (d.h. Amortisation von Fr. 1 Mio. Hypotheken), ist der Steuerbetrag beim Systemwechsel in Jahren ohne effektiven Unterhalt lediglich Fr. 2400 kleiner als heute. In Jahren mit hohem Unterhalt, beispielsweise im Betrag von Fr. 150 000, schneidet der Systemwechsel jedoch wiederum deutlich schlechter ab, vorliegend im Umfang von Fr. 36 000.

4 Zusammenfassung und Schlussbemerkungen

Der Systemwechsel führt, in der geplanten Form, zu Verschiebungen der Steuerbelastung innerhalb der Gruppe der Eigenheimbesitzer. Eigentümer ohne Hypotheken und ohne Unterhaltskosten würden tendenziell profitieren, während Eigentümer mit Hypotheken und Unterhaltskosten tendenziell verlieren. Diese Differenzen fallen primär dann ins Gewicht, wenn die Steuerpflichtigen nur ein Eigenheim besitzen. Verfügen sie darüber hinaus noch über weitere Immobilien, dürfte sich der Systemwechsel kaum spürbar, in der Tendenz aber negativ auswirken, insbesondere wenn die Immobilien – was vermutlich dem Regelfall entspricht – zu 60% oder mehr fremdfinanziert wurden bzw. wenn hohe Unterhaltskosten anfallen.

Wenn der ganze Systemwechsel mehr oder weniger haushaltneutral konzipiert werden soll (was gemäss dieser Vorlage zwar bereits nicht mehr der Fall ist), sind solche Belastungsverschiebungen innerhalb der Gruppe der Eigenheimbesitzer unvermeidlich. Die steuerliche Entlastung der Eigentümer ohne Hypotheken *muss* zumindest teilweise durch eine Zusatzbelastung der Eigentümer mit Hypotheken gegenfinanziert werden. Weil genau dies aber dem Prinzip der Wohneigentumsförderung zuwiderläuft, müssten noch weitere Korrekturen angebracht werden. Diese werden sich zwangsläufig in wesentlich höheren Steuerausfällen niederschlagen. Oder anders ausgedrückt: Wenn *alle* Gruppen von Eigenheimbesitzern steuerlich entlastet werden sollen, müssen eben andere als Eigenheimbesitzer dies finanzieren.

Man darf gespannt sein, wie die eidgenössischen Räte dieses Problem lösen werden. Vielleicht wird ihnen dabei wieder einfallen, dass das bisherige System – trotz seiner unbestreitbaren Nachteile – eben auch Vorteile hat. Gerade hinsichtlich Wohneigentumsförderung hat

die «Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele»²⁹ ja schon 1994 festgestellt, das heutige System der Eigenmietwertbesteuerung sei den bereits damals geprüften Systemwechselvarianten deutlich überlegen (Bericht S. 39 ff. und S. 62). Erneut sei hier darauf hingewiesen, dass auch die Möglichkeit bestünde, das geltende System zu reformieren, ohne es gleich ganz über Bord zu werfen. Diese Variante wäre mit Sicherheit einfacher, billiger und in ihren Auswirkungen vorhersehbarer als jeder, wie auch immer konzipierte, Systemwechsel.

29 Vgl. Fussnote 3.

Gesetzgebungs-Agenda 2001/3

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Agostino Cozzio**

Inhalt

1	Bund
1.1	Kapitalgewinnsteuer
1.2	Direkte Bundessteuer
1.3	Familienbesteuerung
1.4	Steuerpaket 2001
1.5	Besteuerung von Mitarbeiteroptionen
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Innerrhoden
2.3	Basel-Landschaft
2.4	Basel-Stadt
2.5	Neuenburg
2.6	Jura
2.7	Solothurn
2.8	St.Gallen
2.9	Tessin
2.10	Thurgau
2.11	Zürich

1 Bund

1.1 Kapitalgewinnsteuer

Nach dem Nationalrat empfiehlt auch der Ständerat die Volksinitiative für eine Kapitalgewinnsteuer zur Ablehnung. Besteuert werden sollen laut Initiative neu alle bislang steuerfreien Kapitalgewinne auf privatem beweglichem Vermögen. Im Wesentlichen begründete sich das ständerätliche Nein auf der Tatsache, dass das schweizerische Steuersystem – entgegen jenem vieler anderer Länder – das Vermögen besteuert. Auch Vollzugsgründe, die unzureichende Praktikabilität sowie die hohe Mobilität des Kapitals spielten bei dieser Entscheidung eine Rolle. Die Volksabstimmung findet am 2. Dezember 2001 statt.

1.2 Direkte Bundessteuer

In einer im Juni eingereichten Motion wurde verlangt, ein Gesamtkonzept für die Erneuerung der Bundesfinanzordnung zu erstellen. Der Vorstoss, dessen Stossrichtung unbestritten ist, wurde als Postulat überwiesen.

Ebenfalls als Postulat überwiesen wurde im Juni eine Motion für die Milderung der Progression bei der direkten Bundessteuer. Dem Anliegen wird bereits mit der Reform der Familienbesteuerung teilweise Rechnung getragen.

Der Ständerat heisst die parlamentarische Initiative seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) zur Liberalisierung des Stiftungsrechts gut. Die WAK geht davon aus, dass viele Wohlhabende bereit wären, einen Teil ihres Vermögens im Sinne der Allgemeinheit einzusetzen, wenn das geltende Stiftungs- und Steuerrecht weniger eng gefasst wäre. Die vorgeschlagenen Änderungen zielen zum einen darauf ab, dass der Zweck einer Stiftung geändert werden kann, wenn er nicht mehr zeitgemäss ist. Gleichzeitig soll bei Auflösung der Stiftung das Geld wieder dem Stifter zurückfliessen können. Ausgeweitet werden soll sodann die Möglichkeit, Stiftungen von den Steuern zu befreien, und die Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen an Stiftungen soll von 10% auf 30% erhöht werden.

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen

1.3 Familienbesteuerung

Im Rahmen der Reform der Familienbesteuerung hat sich die Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrates in einem Grundsatzentscheid für das vom Bundesrat beantragte Modell des Teilsplittings für Ehepaare ausgesprochen. Beim Teilsplitting gemäss Antrag des Bundesrates werden die Einkommen der Ehepaare addiert und – zur Vermeidung einer überhöhten Progression – für die Ermittlung des Steuersatzes durch 1,9 dividiert.

1.4 Steuerpaket 2001

Das Steuerpaket 2001 soll gemäss Planung in der Herbstsession im Nationalrat behandelt werden. Im Zentrum stehen dabei die Familienbesteuerung (vgl. Ziff. 1.3), ein Systemwechsel in der Besteuerung selbstgenutzten Wohnraums sowie Massnahmen zugunsten des Finanzplatzes Schweiz. Der Bundesrat hofft, dass die Reformen im Jahr 2002 verabschiedet werden können. Bei den drei im Steuerpaket 2001 enthaltenen Vorlagen handelt sich um drei selbständige Bundesbeschlüsse, die alle dem fakultativen Referendum unterliegen.

1.5 Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

Die Besteuerung der Mitarbeiteroptionen von Start-up-Unternehmen soll neu geregelt werden. Unter Beachtung der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerzahler erachtet der Bundesrat eine Lösung dieser Frage im Interesse des Wirtschaftsstandortes Schweiz als unerlässlich. Dies geht aus einer Stellungnahme des Bundesrates zu einer nationalrätlichen Motion betreffend Besteuerung von Aktienoptionen hervor. Der Vorstoss bezweckt, die Niederlassung von Start-up-Unternehmen in der Schweiz zu begünstigen. Derzeit ist laut Bundesrat eine von der Eidgenössischen Steuerverwaltung einberufene Arbeitsgruppe daran, eine für alle Mitarbeiteroptionen geltende normative Lösung auszuarbeiten, weil eine Privilegierung der Mitarbeitenden von Start-up-Unternehmen zu einer Rechtsungleichheit führen würde.

2 Kantone

2.1 Aargau

Die Regierung prüft die Einführung einer Liegenschaftsteuer. Nach Abschluss des Vernehmlassungsverfahrens steht gegenwärtig aber noch nicht fest, ob eine Botschaft ausgearbeitet wird.

2.2 Appenzell Innerrhoden

Vor dem Hintergrund der anstehenden weiteren Neuerungen auf Bundesebene (Wohneigentumsbesteuerung, Familienbesteuerung, Fusionsgesetz etc.) hat die Ständekommission (Regierung) beschlossen, erst in ein bis zwei Jahren einen Vorschlag zur Revision des Steuergesetzes zu unterbreiten. Hingegenommen wird dabei die direkte Anwendbarkeit des StHG nach Ablauf der Übergangsfrist seit 1. Januar 2001.

2.3 Basel-Landschaft

Zum Ausgleich der in den Staats- und Gemeindesteuern recht tief angesetzten Eigenmietwerte, die für die direkte Bundessteuer entsprechend erhöht werden müssen (Zuschläge), beabsichtigt der Regierungsrat laut inzwischen vorliegendem Vernehmlassungsentwurf, dem Landrat zu beantragen, den Mietkostenabzug um die Hälfte von Fr.1000 auf Fr.1500 zu erhöhen. Dieser Antrag stellt einen Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Gerechte Steuern für Mieterinnen und Mieter» vom 6. April 1998 dar. Diese beinhaltet einerseits eine Festsetzung des Prinzips der rechtsgleichen Behandlung von Mietern und Eigentümern innerhalb der Kantonsverfassung, andererseits zielt sie aber auch darauf ab, den Auftrag zur Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums durch Kanton und Gemeinden aus der Kantonsverfassung zu streichen.

2.4 Basel-Stadt

Volksinitiative «Reduktion der Steuerunterschiede im Kanton Basel-Stadt»: Diese Initiative verlangt eine Begrenzung der Steuerunterschiede zwischen der Stadt und den Landgemeinden auf insgesamt maximal 5%.

Volksinitiative «Stopp der Steuerspirale», hängig beim Regierungsrat: Diese Initiative verlangt eine Senkung der Einkommenssteuer um 4% bis 8% und der Vermögenssteuer um 9‰ bis 16‰ (unter Herabsetzung des Maximalsatzes von 9‰ auf 7,5‰) sowie die Erhöhung der Vermögenssteuer-Freibeträge um Fr. 50 000.

Im Ratschlag Nr. 9076 unterbreitet der Regierungsrat dem Grossen Rat zu beiden Volksbegehren einen Gegenvorschlag. Dieser beinhaltet eine Reduktion der kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern (lineare Senkung um 5% in zwei Schritten), eine Erhöhung der Kinderabzüge (von Fr. 5200 auf Fr. 6500 pro Kind), eine Erhöhung des kantonalen Steuerschlüssels für die Landgemeinden (von 50% auf 60%) sowie die Einführung eines Steuerfusses für die Landgemeinde Riehen (kein eigener Steuertarif mehr)

Volksinitiative für familienfreundliche Erbschaftssteuer: Sie verlangt die Befreiung der Nachkommen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Abstimmungstermin noch nicht festgelegt).

2.5 Neuenburg

Eine von der Handels- und Industriekammer des Kantons Neuenburg lancierte Volksinitiative verlangt die Reduktion der Einkommenssteuern der natürlichen Personen um 12% (in drei Jahresschritten von je 4%) und eine Reduktion der Gewinnsteuern der juristischen Personen um 25%. Die Initiative wird gegenwärtig von der Regierung geprüft.

Dem Grossen Rat liegt sodann ein Antrag auf Revision des Gesetzes über die direkten Steuern vor, der auf eine Erhöhung der Sozialabzüge für natürliche Personen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen abzielt. Der Rat hat ausserdem zwei Vorstösse zu behandeln, die eine Aufhebung der Erbschaftssteuer für den überlebenden Ehegatten sowie der direkten Nachkommen verlangen.

2.6 Jura

Im Grossen Rat steht die Behandlung einer Volksinitiative an, die eine Reduktion der Eigenmietwerte verlangt. Gleichzeitig sind verschiedene parlamentarische Vorstösse zu behandeln, die eine Reduktion der Steuerbelastung allgemein, eine Reduktion der Besteuerung von Kapitalleistungen im Besonderen sowie die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für den (überlebenden) Ehegatten und die direkten Nachkommen zum Ziel haben.

Im Rahmen des Projektes «Jura Pays Ouvert», dessen Ziel die Steigerung der Attraktivität des Kantons ist, haben sowohl Regierung als auch Parlament ihren Willen bekundet, auf eine Senkung der Steuerbelastung im Kanton hinzuwirken.

2.7 Solothurn

Am 30. Juni 2001 ist die Frist zur Vernehmlassung zu einem Entwurf für eine Teilrevision des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern abgelaufen.

Wichtigste Änderungsvorschläge für natürliche Personen:

- Reduktion der Einkommenssteuer für Personen mit hohem Einkommen (maximaler Steuersatz von bisher 11,8% auf 11%);
- Erhöhung des Kinderabzuges um 25%;
- Erhöhung der übrigen Sozialabzüge im Rahmen der Teuerung;
- leichte Anhebung der Besteuerung von Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge;

- Senkung der Maximalbelastung bei der Vermögenssteuer um rund 10%.

Wichtigste Änderungsvorschläge für juristische Personen:

- Einführung einer grundsätzlich proportionalen Gewinnsteuer;
- Senkung des maximalen Steuersatzes von knapp 11% auf 9%, wobei die ersten Fr. 100 000 Gewinn nur zum Satz von 5% besteuert werden sollen;
- Reduktion der Kapitalsteuer in zwei Schritten von bisher 1,8‰ auf 1,2‰.

Wesentliche übrige Änderungsvorschläge:

- Sämtliche Gewinne aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel sollen mit der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer erfasst werden. Diesen auf eine überwiesene Motion zurückgehenden Vorschlag lehnt die Regierung aber ab.
- Die Grundstückgewinnsteuer soll neu mit einem gesetzlichen Pfandrecht gesichert werden.
- Verluste von schweizerischen Unternehmen aus ausländischen Betriebsstätten sollen bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns übernommen, aber wieder zurückbelastet werden, wenn die ausländische Betriebsstätte später Gewinne erzielt.
- Die Frage des Steueraufschubs in jenen Fällen, in denen eine bisher ordentlich besteuerte Gesellschaft neu ein Steuerprivileg in Anspruch nimmt, wird umfassender geregelt und die Nachbesteuerung von stillen Reserven zeitlich auf 10 Jahre limitiert.
- Die Verjährung wird entsprechend dem Recht der direkten Bundessteuer neu geregelt.
- Das Steuerregister soll wieder öffentlich zugänglich gemacht werden, indem alle Einwohner des Kantons sowie andere Personen, die ein Interesse nachweisen, Auszüge aus dem Register beziehen können.

2.8 St.Gallen

Im Grossen Rat wurde eine Motion «Steuern: gezielte Entlastungen realisieren» eingereicht. Der Vorstoss zielt ab auf Entlastungen für Familien, namentlich für Ein-Elternfamilien, des Weiteren für die «working poor» sowie auch – zur Förderung des Wirtschaftsstandortes – für Unternehmen.

2.9 Tessin

Gegenwärtig wird die Gesetzesrevision für den Übergang zur Gegenwartsbemessung bei den natürlichen Personen vorbereitet, die ab dem Jahr 2003 greifen soll. Der Regierungsrat hat die entsprechende Botschaft ver-

abschiedet; die parlamentarische Behandlung ist gegen Ende 2001/Anfang 2002 vorgesehen.

2.10 Thurgau

Der Regierungsrat plant eine Teilrevision des Steuergesetzes auf den 1. Januar 2002. Im Zentrum soll dabei eine Senkung der steuerlichen Belastung des Vermögens durch Erhöhung der steuerfreien Beträge unter gleichzeitiger Senkung des Vermögenssteuertarifs stehen. Ausserdem sollen die Sozialabzüge für natürliche Personen erhöht werden.

2.11 Zürich

Im Kantonsrat in Bearbeitung ist gegenwärtig die Frage der Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten und der Wiedereinstiegskosten nach einem Arbeitsunterbruch wegen Betreuung der Kinder.

Im Weiteren sind folgende parlamentarische Vorstösse hängig:

- Reduktion der Erbschafts- und Schenkungssteuer;
- steuerliche Vergünstigung für Senioren (eingereicht ist auch eine Volksinitiative, die von der Regierung zur Ablehnung empfohlen wird);
- Besteuerung der Ehegatten;
- Übergang vom monistischen zum dualistischen System bei der Besteuerung von Grundstückgewinnen;
- Abschaffung der Handänderungssteuer;
- Einführung eines proportionalen Steuersatzes für die Besteuerung von Gewinnen der Kapitalgesellschaften und der Genossenschaften;
- Übergang zum Tarif für die übrigen juristischen Personen bei der Besteuerung von Anlagefonds mit direktem Grundbesitz.

Der Regierungsrat beantragt aus u.a. harmonisierungsrechtlichen Gründen die Ablehnung eines im Kantonsrat eingereichten Postulats betreffend Entschädigung für nebenamtliche Behörden- und Parlamentstätigkeit. Es bezweckt unter anderem eine vollständige Steuerbefreiung der Entschädigungen für nebenamtliche Behörden- und Parlamentstätigkeit.

Dem Kantonsrat wird demnächst eine Gesetzesvorlage betreffend Tarifierung der natürlichen Personen unterbreitet. Die Vorlage betrifft vor allem den Steuertarif. Mit ihr sollen jedoch auch die pendenten Vorstösse betreffend Besteuerung der natürlichen Personen aufgearbeitet werden.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Dr. Kurt Arnold
Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Dr. Ulrich Cavelti
Yvon Decoulon, lic. en droit
Dr. Marco Duss
Lic. oec. Urs Hartmann
Dr. Walter Jakob
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Bruno Scherrer †
Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht

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

Fax 071 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 390.– pro Jahr.
In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnements:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
