

---

IFF Institut für Finanzwirtschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Markus Reich

**Neuordnung der Familienbesteuerung**

Prof. Dr. Peter Bareis

**Die Familien- und Ehegattenbesteuerung aus deutscher Sicht – rechtliche und ökonomische Aspekte**

Dr. Pascal Hinny

**Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (2. Teil)**

Prof. Dr. Walter Ryser

**L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant**

David Ryser, Fürsprecher

**«Altreservenpraxis» und internationale Umstrukturierungen**

Lic. iur. Fritz Müller

**Jonas Misteli, Dividenden-Stripping**

Dr. Ivo P. Baumgartner/  
Diego Clavadetscher,  
Fürsprecher

**Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer**

Dr. Ivo P. Baumgartner

**Erweiterung des Ausnahmenkatalogs im Mehrwertsteuergesetz**

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

**Gesetzgebungs-Agenda 2001/4**

---

# 2001/4

---

---

## 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](http://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 Wald-  
burger 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. et lic. oec. Robert Wald-  
burger  
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, Ein-  
zelhefte: CHF 96.25. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie  
die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten  
verrechnet. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahres-  
anfang.

### Bestellungen

Beim Verlag

### Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

### Manuskripte und Rezensionsexemplare

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

### Satz und 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**

**2001/4**

---

# Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Markus Reich	<b>Neuordnung der Familienbesteuerung</b>	<b>251</b>
Prof. Dr. Peter Bareis	<b>Die Familien- und Ehegattenbesteuerung aus deutscher Sicht – rechtliche und ökonomische Aspekte</b>	<b>270</b>
Dr. Pascal Hinny	<b>Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (2. Teil)</b>	<b>283</b>
	Praxis-Forum	
Prof. Dr. Walter Ryser	<b>L'ajustement restititif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant</b>	<b>295</b>
David Ryser, Fürsprecher	<b>«Altreservenpraxis» und internationale Umstrukturierungen</b>	<b>301</b>
	Literatur-Forum	
Lic. iur. Fritz Müller	<b>Jonas Misteli, Dividenden-Stripping</b>	<b>307</b>
	Judikatur-Forum	
Dr. Ivo P. Baumgartner/ Diego Clavadetscher, Fürsprecher	<b>Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer</b>	<b>313</b>
	Gesetzgebungs-Forum	
Dr. Ivo P. Baumgartner	<b>Erweiterung des Ausnahmenkatalogs im Mehrwertsteuergesetz</b>	<b>323</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2001/4</b>	<b>328</b>

# Neuordnung der Familienbesteuerung

Prof. Dr. iur. Markus Reich



*Markus Reich, Prof. Dr. iur.,  
Ordinarius für Steuer-,  
Finanz- und Verwaltungsrecht  
an der Universität Zürich;  
Konsulent Pestalozzi Lachenal  
Patry, Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	5.3.4	Auswirkungen der wirtschaftlichen Vorteile der Ehe
		5.3.5	Vorschlag des Bundesrats
<b>2</b>	<b>Praxis des Bundesgerichts</b>	<b>5.4</b>	<b>Methodisches Vorgehen</b>
<b>2.1</b>	<b>Entscheid vom 13. April 1984</b>	5.4.1	Teilsplitting
<b>2.2</b>	<b>Entscheid vom 24. November 1986</b>	5.4.2	Haushaltabzug
<b>2.3</b>	<b>Entscheid vom 15. Juli 1987</b>	5.4.3	Berücksichtigung der Kinderlasten
<b>2.4</b>	<b>Entscheide vom 14. März 1988 und vom 1. März 1991</b>	<b>5.5</b>	<b>Steuerbelastung von Alleinerziehenden</b>
<b>2.5</b>	<b>Entscheid vom 24. Januar 1992</b>	5.5.1	Geltendes Recht
<b>2.6</b>	<b>Entscheid vom 18. November 1994</b>	5.5.2	Vorschlag des Bundesrats
<b>2.7</b>	<b>Entscheid vom 23. Dezember 1998</b>	<b>5.6</b>	<b>Tarifautonomie der Kantone</b>
<b>2.8</b>	<b>Entscheid vom 12. Januar 1999</b>	5.6.1	Verfassungsrechtliches Anwendungsgebot
		5.6.2	Verbindliche Vorgabe des Splittingssystems
		5.6.3	Streichung des Zweiverdienerabzugs
		5.6.4	Belastungsvorschrift für Alleinerziehende
<b>3</b>	<b>Leitlinien gerechter Gruppendifferenzierung</b>	<b>6</b>	<b>Schlussbetrachtung</b>
<b>4</b>	<b>Vorschläge de lege ferenda</b>		<b>Literatur und Materialien</b>
<b>4.1</b>	<b>Kommission Familienbesteuerung</b>		
<b>4.2</b>	<b>Botschaft des Bundesrats zum Steuerpaket 2001</b>		
<b>4.3</b>	<b>Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats</b>		
<b>5</b>	<b>Würdigung</b>		
<b>5.1</b>	<b>Zivilstandsabhängigkeit der Besteuerung</b>		
5.1.1	Anknüpfung an die eheliche Gemeinschaft		
5.1.2	Modifiziertes Familiensplitting als Ausweg		
<b>5.2</b>	<b>Berücksichtigung der Einkommensbindung</b>		
5.2.1	Zurechnung der ehelichen Gesamteinkünfte		
5.2.2	Vorschlag des Bundesrats		
<b>5.3</b>	<b>Berücksichtigung der wirtschaftlichen Vorteile der Ehe</b>		
5.3.1	Haushaltersparnis		
5.3.2	Wert der Haushaltarbeit		
5.3.3	Andere wirtschaftliche Vorteile der Ehe		

## 1 Einleitung

Die Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung bildet ein Legislaturziel des Bundesrats für die Jahre 1999–2003<sup>1</sup>. Das eidgenössische Finanzdepartement hat die Arbeit an der Neuordnung der Familienbesteuerung bereits im Jahre 1996 aufgenommen und einer Expertenkommission unter der Leitung von PETER LOCHER den Auftrag erteilt, das bestehende System der Ehegatten- und Familienbesteuerung zu überprüfen, Vorschläge für die Neukonzeption zu unterbreiten und die parlamentarischen Vorstösse und weitere Begehren im Licht der Kommissionsvorschläge zu würdigen<sup>2</sup>. Der umfangreiche Bericht der Kommission wurde im Februar 1999 veröffentlicht.

Nach Durchführung des Vernehmlassungsverfahrens hat der Bundesrat eine Vorlage zur Neuordnung der Ehepaar- und Familienbesteuerung ausgearbeitet und den eidgenössischen Räten gemeinsam mit der Frage des Systemwechsels bei der Eigenmietwertbesteuerung und gezielten Anpassungen bei der Umsatzabgabe am 28. Februar 2001 in der *Botschaft zum Steuerpaket 2001* unterbreitet.

«Eine Steuerreform – zum Voraus veraltet?» So titelte die «Neue Zürcher Zeitung» in einer Kommentierung der bundesrätlichen Vorlage zur Neuordnung der Ehepaar- und Familienbesteuerung<sup>3</sup>. Dieser Frage geht vorliegender Aufsatz nach, indem die Vorschläge des Bundesrats unter Einbezug der von der vorberatenden Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) seither angeregten Korrekturen einer kritischen Würdigung aus rechtswissenschaftlicher Sicht unterzogen werden. Zu diesem Zweck wird zunächst die *bisherige Praxis* anhand der wegleitenden Entscheide des Bundesgerichts aufgezeigt. Vor diesem Hintergrund werden dann die *Leitlinien* des geltenden Rechts dargelegt. Es folgt eine kurze Übersicht über die *Vorschläge zur Neuordnung*, welche hernach eingehend analysiert werden.

## 2 Praxis des Bundesgerichts

### 2.1 Entscheid vom 13. April 1984 (BGE 110 Ia 7 = StE 1984 A 21.11 Nr. 3)

Die Kernaussage des Entscheids vom 13. April 1984 i.S. *Hegetschweiler* liegt in der Beschränkung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit durch «die verfassungsrechtlich gebotene Nicht-Benachteiligung der Ehepaare

gegenüber den – individuell besteuerten – Konkubinatspaaren» (E. 3e, mit Hinweis auf E. 3d). Das Bundesgericht hat erkannt, dass die steuerrechtliche Gleichstellung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren nicht vollständig gelingen kann, weil die individuelle Besteuerung der Ehepaare nach seiner Auffassung keine taugliche Problemlösung bildet (E. 3b und d) und die Gesamtbelastung der Konkubinatspaare davon abhängt, in welchem Verhältnis die beiden Einkommen der Partner zueinander stehen (E. 3d). Es lasse sich deshalb nicht vermeiden, dass eine der beiden Vergleichsgruppen begünstigt werde. Obwohl es nicht Aufgabe des Steuerrechts sein könne, die Ehe zu fördern, gebiete es die rechtliche Stellung und die soziale Bedeutung der Ehe, diesen systembedingten unvermeidbaren Konflikt zugunsten der Ehepaare zu lösen (E. 3d). Da das Bundesgericht *jede* steuerliche Begünstigung des Konkubinats ausschliessen wollte – es akzeptierte auch keine Bevorteilung in Einzelfällen oder innerhalb einer gewissen Bandbreite (E. 4c) – lag die Lösung auf der Hand: Die Steuerbelastung der Ehepaare war so auszugestalten, dass sie gleich belastet werden wie zwei Alleinstehende mit je dem halben Einkommen (E. 3d).

Der in der Doktrin mehrheitlich vertretenen These, nach welcher die Gesamtsteuerbelastung des Ehepaars im Hinblick auf den geringeren Konsumbedarf grösser sein müsse als die Summe der Steuerlasten zweier alleinstehender Personen mit je hälftigem Einkommen<sup>4</sup>, sprach das Bundesgericht die Berechtigung rundweg ab (E. 4b und c). Die *Haushaltvorteile*, mit welchen die Mehrbelastung der Ehepaare gegenüber den Alleinstehenden begründet würden, vermöchten eine Mehrbelastung nicht zu rechtfertigen (E. 4b).

### 2.2 Entscheid vom 24. November 1986 (ASA 57 [1988/89] 171 ff.)

Der Entscheid vom 24. November 1986 (Basel-Landschaft) befasst sich mit einem Zweiverdienerehepaar, das 25 Prozent höher belastet wurde als ein Konkubinatspaar in den gleichen Einkommensverhältnissen. Das kantonale Verwaltungsgericht sah darin eine an sich verfassungswidrige Benachteiligung des Beschwerdeführers. Dennoch hat es die Beschwerde abgewiesen.

Das Bundesgericht hält diesen Entscheid nicht für willkürlich, da vom Grundsatz, dass als verfassungswidrig erkanntes Recht im Einzelfall nicht anzuwenden sei, unter Umständen abgewichen werden könne (E. 2c, auch zum

1 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3006.

2 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3002.

3 Neue Zürcher Zeitung, 2.7.2001, Nr. 150, 9.

4 BÖCKLI, StR 1978, 102; CAGIANUT, 29; HÖHN, ASA 52 (1983/84) 127; REICH, StHG-Komm. zu Art. 11 N 14 ff.; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 35 ff.

Folgenden). Den Beschwerdeführer antragsgemäss zu veranlassen, wäre nach höchstrichterlicher Auffassung darauf hinausgelaufen, eine Verfassungswidrigkeit durch eine andere zu ersetzen. Denn die beantragte Individualbesteuerung von Ehepaaren würde zu einer verfassungswidrigen Bevorzugung doppelt verdienender Ehepaare gegenüber alleinverdienenden führen. Bei der Vielzahl der möglichen Varianten zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung der Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren könne dem Verwaltungsgericht kein Vorwurf gemacht werden, wenn es die Schaffung von Regeln, die an die Stelle der als verfassungswidrig erkannten Bestimmungen zu treten hätten, dem Gesetzgeber überlassen wolle. Dies um so weniger, als sich eine absolute Gleichstellung von Konkubinats- und Ehepaaren wegen der faktischen Unmöglichkeit, nicht-eheliche Haushaltgemeinschaften gemeinsam zu veranlassen, nicht verwirklichen liesse und somit die Steuerausgestaltung letztlich weitgehend eine politische Aufgabe bleibe.

### 2.3 Entscheid vom 15. Juli 1987 (ASA 58 [1989/90] 74 ff.)

Im Entscheid vom 15. Juli 1987 (Kanton Bern) stellt es das Bundesgericht in Abrede, dass das *Hegetschweiler*-Urteil die Kantone zur Einführung des *Vollsplittings*<sup>5</sup> verpflichten würde. Die Kantone hätten einen grossen Gestaltungsspielraum und müssten nicht nur beachten, dass keine ungerechtfertigte Bevorzugung oder Benachteiligung doppelt verdienender Ehepaare gegenüber alleinverdienenden Ehepaaren entstehen soll, sondern sie müssten auch eine ungerechtfertigte Benachteiligung tatsächlich alleinstehender Steuerpflichtiger gegenüber Ehepaaren vermeiden.

In casu beschwerte sich ein verheirateter Steuerpflichtiger mit der Begründung, Ehepaare müssten im Kanton Bern 20 Prozent mehr Steuern bezahlen als unverheiratete Paare in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen. Die staatsrechtliche Beschwerde wurde aber abgewiesen, weil der Beschwerdeführer zusammen mit seiner Ehefrau bei identischen wirtschaftlichen Verhältnissen – wenn er im Konkubinat leben würde – nicht weniger, sondern sogar mehr Steuern zu entrichten hätte.

### 2.4 Entscheide vom 14. März 1988 (StE 1988 A 21.11 Nr. 21) und vom 1. März 1991 (StE 1992 A 21.11 Nr. 33 = ASA 60 [1991/92] 279 ff.)

In den Entscheiden vom 14. März 1988 (Kanton Bern) und vom 1. März 1991 (Kanton Zürich) hat das Bundes-

gericht die mit dem Urteil *Hegetschweiler* eingeleitete Rechtsprechung bestätigt und erwogen, dass es sich unter den heutigen Verhältnissen mit dem Rechtsgleichheitsgebot in der Regel nicht mehr vereinbaren liesse, dass ein Ehepaar mit einem bestimmten Gesamteinkommen ohne weiteres mit erheblich mehr Steuern belastet werde als ein Konkubinatspaar mit zusammengerechnet dem gleichen Einkommen. Die steuerliche Gleichstellung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren könne zwar nicht vollständig gelingen, ein Unterschied bei der Steuerbelastung von 10 Prozent oder mehr verletze aber den Gleichheitssatz (Entscheid vom 1. März 1991, E. 3b). Im Urteil vom 14. März 1988 wurde die Mehrbelastung eines Ehepaars von 9,88 Prozent im Vergleich zu einem gleichverdienenden Konkubinatspaar aus den gleichen Gründen als Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots erachtet (E. 2e und d).

Das Urteil vom 1. März 1991 übertrug diese Überlegungen folgerichtig auch auf *Paare mit Kindern*. Verheiratete mit Kindern haben denselben Anspruch, nicht wesentlich stärker belastet zu werden als Konkubinatspaare mit demselben Gesamteinkommen, in deren Haushalt ebenfalls die gleiche Anzahl Kinder leben. Kinder in Konkubinats Haushalten sind nach den höchstrichterlichen Erwägungen eine nicht so seltene Erscheinung, dass auf den Vergleich mit solchen Haushalten verzichtet werden dürfte (E. 4b). Das Bundesgericht erwog, eine Mehrbelastung von rund 27 Prozent, die einem Ehepaar mit einem Kind gegenüber einem Konkubinatspaar in vergleichbaren Verhältnissen deshalb entstehe, weil mindestens einem Konkubinatspartner derselbe günstigere Tarif a und derselbe höhere persönliche Abzug gewährt werde, verletze dessen verfassungsmässigen Anspruch auf rechtsgleiche Besteuerung (E. 4 und 5). Am Ergebnis hätte sich auch dann nichts geändert, wenn die Mehrbelastung statt 27,2 Prozent nur 11,2 Prozent, wie die Finanzdirektion des Kantons Zürich geltend gemacht hat, betragen hätte (E. 3a und b).

### 2.5 Entscheid vom 24. Januar 1992 (BGE 118 Ia 1)

Auch mit dem Entscheid vom 24. Januar 1992 (Kanton Genf) bestätigte das Bundesgericht seine im *Hegetschweiler*-Urteil getroffenen Erwägungen. Es hat bei einer Beschwerde eines Konkubinatspaares die kantonale gesetzliche Regelung umfassend geprüft und erwogen, es genüge in Anbetracht der Unmöglichkeit der absoluten Gleichbehandlung der verschiedenen Vergleichsgruppen, wenn die kantonale gesetzliche Regelung nicht

5 Als *Vollsplitting* wird in der Schweiz überwiegend das Splittingverfahren mit dem Divisor 2 bezeichnet. In Deutschland wird dieser Ausdruck vor allem für das Splittingverfahren, das

alle Mitglieder der Haushaltgemeinschaft einschliesst, verwendet. In der Schweiz wird hierfür der Terminus des *Familiensplittings* gebraucht.



in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Besteuerung der im Konkubinat lebenden Partner im Verhältnis zu den in einer Ehe lebenden Steuerpflichtigen führt (E. 3a-d).

## 2.6 **Entscheid vom 18. November 1994** **(BGE 120 Ia 329 = StE 1995 A 21.16 Nr. 4)**

Mit dem Entscheid vom 18. November 1994 (Kanton Zürich) kam die *Wende*. Ehegatten, welche beide erwerbstätig waren und für die Staats- und Gemeindesteuern 1988 und 1989 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 290 400 bzw. Fr. 322 800 eingeschätzt wurden, verlangten, wie ein Konkubinatspaar getrennt veranlagt zu werden. Sie machten geltend, die Mehrbelastung gegenüber einem Konkubinatspaar in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen mit zwei Kindern betrage 29,02 Prozent bzw. 27,41 Prozent; dies verletze den Gleichheitssatz. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich anerkannte, dass eine steuerliche Mehrbelastung von rund 17,4 Prozent vorliege. Das Bundesgericht wies die staatsrechtliche Beschwerde indessen im Wesentlichen aus folgenden Gründen ab:

Zunächst wird auf die Komplexität der zu regelnden Verhältnisse und auf die bloss beschränkte Vergleichbarkeit der Sachverhalte hingewiesen. Namentlich die wirtschaftlichen Vorteile, die an den Zivilstand anknüpfen (wie beispielsweise die Sozialversicherungsansprüche), liessen sich nicht quantifizieren. Bei der Überprüfung der vom kantonalen Steuergesetzgeber getroffenen – unvermeidlich nicht vollkommenen – Regelung müsse sich der Verfassungsrichter daher eine gewisse Zurückhaltung auferlegen (E. 3).

Hierauf wendet sich das Bundesgericht klar gegen seine bisherige Rechtsprechung, indem es zugesteht, im Mittelpunkt seiner Betrachtungen sei der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren gestanden; der Vergleich mit den wirklich Alleinstehenden sei zu wenig gezogen worden. Die steuerliche Entlastung der Ehepaare im Verhältnis zu den Konkubinatspaaren dürfe nicht dazu führen, dass die Steuerbelastung der tatsächlich Alleinstehenden ausser Acht gelassen werde. Zu berücksichtigen sei, dass die statistische Zahl der Einpersonenhaushalte diejenige der Konkubinatspaare bei weitem übertreffe. Es müsse daher eine gerechte Verteilung der Steuerlast von Alleinstehenden und Verheirateten, und zwar auch unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltsverpflichtungen besonders gegenüber Kindern, angestrebt werden (E. 4a).

Im Unterschied zum *Hegetschweiler*-Urteil lehnt sich das Bundesgericht nun für die Bestimmung des Richtmasses für eine ausgewogene Steuerbelastung der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen an die Auffassung der *herrschenden Doktrin* an, nach welcher die Belastung eines Ehepaares niedriger zu sein hat als die Belastung eines Alleinstehenden mit gleichem Einkommen, aber höher als die Belastung von zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens des Ehepaares (E. 4b). Zu berücksichtigen ist also in Abweichung zu den Überlegungen im *Hegetschweiler*-Urteil auch der *Synergieeffekt*, der dadurch entsteht, dass sich die Lebenshaltungskosten des Ehepaares durch die gemeinsame Haushaltführung senken (E. 4a). Auch gesteht das Bundesgericht zu, dass es die Differenzierung zwischen einem Ehepaar, bei dem beide Partner erwerbstätig sind, und einem Ehepaar, bei dem nur der Mann oder die Frau erwerbstätig ist, im *Hegetschweiler*-Urteil (E. 3c, d) zu apodiktisch verworfen hatte, weil mit der Berufsausübung beider Partner zusätzliche Aufwendungen entstehen (E. 4b).

Aus diesen Gründen können nach Auffassung des Bundesgerichts namentlich die im Entscheid vom 24. Januar 1992<sup>6</sup> gemachten Ausführungen verallgemeinert und auch im *umgekehrten Fall*, wenn es um die Besteuerung des Ehepaares im Verhältnis zu der eines Konkubinatspaares geht, angewendet werden. So hält das Bundesgericht fest:

«Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Belastung von einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen führt» (E. 4e).

Hinsichtlich der *quantitativen Frage* will sich das Bundesgericht nicht festlegen. Es sei nicht möglich, bestimmte Grenzen anzugeben, bis zu welchen die Steuerbelastung zwischen zwei Gruppen von Steuerpflichtigen auseinandergehen dürfe, damit sie unter dem Gesichtswinkel der Gleichbehandlung noch als verfassungsmässig bezeichnet werden könne (E. 4d, auch zum Folgenden). Wenn der Gesetzgeber eine im Vergleich unanfechtbare Steuerbelastung aller hauptsächlichen Gruppen von Steuerpflichtigen – Verheirateter, Alleinstehender, unverheirateter Paare – erreicht habe, seien die Vorschriften über die Steuerbemessung als verfassungsmässig zu betrachten,

«selbst wenn ihre Anwendung in relativ seltenen Konstellationen zu einer Mehrbelastung führt, die im Vergleich mit einer anderen Gruppe von Steuerpflichtigen in der Grössenordnung von 10% (oder

6 BGE 118 Ia 5, E. 3c.



eventuell auch darüber) liegt und mit der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allein nicht zu begründen ist. Diese ungleiche Besteuerung ist um so eher hinzunehmen, als diejenige Gruppe, die nicht wie die übrigen Gruppen behandelt wird, nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht übermässig besteuert, d. h. gegenüber den übrigen Gruppen steuerlich eher entlastet als belastet wird.»

Bei der Würdigung der konkreten Situation des Beschwerdeführers gesteht das Bundesgericht zu, dass Ehepaare nach Zürcher Steuerrecht im Vergleich zu Konkubinatspaaren erheblich mehr belastet werden, wenn Kinder vorhanden sind (in casu 17,4 Prozent). Diese Belastungsunterschiede seien noch grösser, wenn sich die Einkommen auf die beiden Partner ungleichmässig verteilen. Die Begünstigung der Konkubinatspaare sei zudem prozentual noch höher, wenn nur ein Kind vorhanden ist (E. 6a). Gemäss den im Entscheid vom 1. März 1991<sup>7</sup> entwickelten Grundsätzen könnte der Beschwerdeführer verlangen, nicht wesentlich höher als ein Konkubinatspaar mit zwei Kindern besteuert zu werden (E. 6b). An diesem Urteil könne aber nach den dargelegten Erkenntnissen nicht mehr festgehalten werden, weil im Vordergrund nicht der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern, sondern der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren ohne Kinder stehen müsse. Konkubinatspaare ohne Kinder seien viel zahlreicher als Konkubinatspaare mit Kindern. Das hat zur Folge,

«dass für die Steuerbemessung beim verheirateten Paar mit Kindern zum Vergleich nicht in erster Linie auf die Steuerbelastung des unverheirateten Paares mit Kindern abzustellen ist, sondern auf die Steuerbelastung der anderen Gruppen von Steuerpflichtigen, besonders der Alleinstehenden und der Konkubinatspartner ohne Kinder. Wenn daher der Steuergesetzgeber die Mehrbelastung von Verheirateten in der Lage des Beschwerdeführers, verglichen mit den relativ viel weniger zahlreichen Halbfamilienvorstehern im Konkubinatspaar, in Kauf nimmt, so ist dagegen unter dem Gesichtswinkel von Art. 4 Abs. 1 BV nichts einzuwenden. Das ist um so weniger der Fall, als der Kanton Zürich die alleinstehenden Personen (mit und ohne Kinder) im Verhältnis zu den Ehepaaren angemessen besteuert» (E. 6c).

## 2.7 Entscheid vom 23. Dezember 1998 (StR 1999, 414 ff.)

Im Entscheid vom 23. Dezember 1998 (Kanton Solothurn) hatte das Bundesgericht zu entscheiden, ob es zulässig ist, den günstigeren Familientarif Einelternfamilien zu verweigern, wenn der verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Elternteil mit den Kindern und einem *Konkubinatspartner* zusammenlebt<sup>8</sup>. Die Beschwerdeführerin machte geltend, eine solche gesetzliche Regelung verstosse sowohl gegen die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben als auch gegen das Rechtsgleichheitsgebot sowie gegen das Willkürverbot.

Vorab bestätigte das Bundesgericht seine in BGE 120 Ia 329<sup>9</sup> getroffene Feststellung, dass sich in Abweichung von seiner früher vertretenen Auffassung eine absolute Gleichbehandlung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren nicht erreichen lasse. Es genüge, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Besteuerung einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen führe (E. 3c). Sodann trage die beanstandete Solothurner Regelung der durch die finanzielle Belastung für den Unterhalt der Kinder verminderten Leistungsfähigkeit mit dem Kinderabzug und einem erhöhten Versicherungsprämienabzug Rechnung. Es erweise sich als verfassungsrechtlich zulässig, den Umstand, dass die im Konkubinatspaar lebende Alleinerziehende nicht alleinstehend und damit in der Regel wirtschaftlich leistungsfähiger ist, bei der Steuerbemessung im Rahmen des höheren Tarifs zu berücksichtigen (E. 3e). Die Frage, ob die kantonale Regelung Art. 11 Abs. 1 StHG<sup>10</sup> widerspricht, der vorsieht, dass den Einelternfamilien die gleiche Ermässigung zusteht wie den Ehepaaren, konnte das Bundesgericht offen lassen, weil die harmonisierungsrechtliche Anpassungsfrist noch nicht abgelaufen war (E. 4a-c).

## 2.8 Entscheid vom 12. Januar 1999 (StE 1999 B 29.3 Nr. 15 = ASA 69 [2000/01] 198)

Der Entscheid vom 12. Januar 1999 befasst sich mit dem bei der direkten Bundessteuer anwendbaren Tarif für Konkubinatspartner mit gemeinsamen Kindern. Frau A. und Herr B. sind ledig, führen jedoch einen gemeinsamen Haushalt und haben zwei gemeinsame minderjährige Kinder. Sie verlangten, B. seien der günstigere Tarif

7 StE 1992 A 21.11 Nr. 33 = ASA 60 (1991/92) 279 ff.

8 Für die direkte Bundessteuer leitete das Bundesgericht aus Art. 36 Abs. 2 DBG zutreffend ab, dass in einem Konkubinatsverhältnis mit gemeinsamen Kindern nur jener Elternteil den günstigeren Tarif beanspruchen kann, der den Unterhalt der Kinder zur Hauptsache bestreitet (dazu BGer 12. Januar 1999, StE 1999 B 29.3 Nr. 15).

9 StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

10 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), SR 642.14.

sowie die erhöhten Versicherungsprämien und die Kinderabzüge zuzugestehen, wobei auf die Besteuerung bzw. den Abzug der Kinderalimente zu verzichten sei. Das Bundesgericht wies zu Recht auf das dem DBG zu Grunde liegende Besteuerungskonzept hin und hielt fest, dass jener Elternteil den Unterhalt der Kinder «zur Hauptsache» bestreitet, der die steuerbaren Unterhaltsbeiträge vom andern Elternteil erhalte und diese zusammen mit seinen eigenen Leistungen für den Unterhalt der Kinder einsetze. Der die Beiträge leistende Elternteil könne diese vom Einkommen abziehen; für weitere Abzüge oder für den günstigeren Tarif bestünde demnach keine Rechtfertigung.

### 3 Leitlinien gerechter Gruppendifferenzierung

Die bundesgerichtlichen Überlegungen in den Entscheidungen vom 18. November 1994<sup>11</sup> und vom 23. Dezember 1998<sup>12</sup> folgen im Wesentlichen der von der herrschenden Doktrin vertretenen Auffassung und distanzieren sich mit aller Deutlichkeit von früheren, vor allem im *Hegetschweiler-Urteil*<sup>13</sup> geäusserten, fragwürdigen Thesen<sup>14</sup>.

Nach Auffassung des Bundesgerichts und der herrschenden Lehre hat die Belastung eines Ehepaars zwar «niedriger zu sein als die Belastung eines Alleinstehenden mit gleichem Einkommen, aber höher als die Belastung von zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens des Ehepaars»<sup>15</sup>. Diese *Mehrbelastung der Ehepaare* wird zum einen mit dem sog. *Synergieeffekt* begründet<sup>16</sup>, zum andern werden aber auch verschiedene weitere *wirtschaftliche Vorteile* der Ehe vorgebracht<sup>17</sup>, wie insbesondere die Bevorzugung der Ehepaare auf dem Gebiet der Sozialversicherung und der beruflichen Vorsorge sowie

der Gewährung zahlreicher Vorteile bei der Einkommens- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer<sup>18</sup>.

Über das *Ausmass* der Entlastung der Ehepaare gehen die Meinungen auseinander. Einig ist man sich allerdings darüber, dass es nicht möglich ist, eine für alle Vergleichsgruppen vollumfänglich befriedigende Lösung herbeizuführen<sup>19</sup>. Die Gegenüberstellung der Steuerbelastung von *Ehegatten* und *Konkubinatspaaren* darf bei den Belastungsvergleichen nicht allzu stark ins Zentrum gerückt werden, sondern es muss vor allem auch der Vergleich der beiden Hauptgruppen, der *Ehegatten* und der *Alleinstehenden*, anvisiert werden. So betont das Bundesgericht, dass die steuerliche Entlastung der Ehepaare im Verhältnis zu den Konkubinatspaaren nicht dazu führen dürfe, dass die Steuerbelastung der tatsächlich Alleinstehenden ausser Acht gelassen werde<sup>20</sup>. Auch der Vergleich von Ehepaaren mit Kindern und Konkubinatspaaren mit Kindern darf nicht zu stark gewichtet werden; im Vordergrund steht bei der Vergleichsproblematik Ehepaare und Konkubinatspaare klar der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren ohne Kinder, weil Konkubinatspaare ohne Kinder viel zahlreicher sind als Konkubinatspaare mit Kindern<sup>21</sup>.

Zu berücksichtigen ist schliesslich auch die unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von *Einverdiener-* und *Zweiverdienerhepaaren*. Der Wert der *Hausarbeit* darf bei der gerechten Gruppendifferenzierung nicht ignoriert werden. Zweiverdienerhepaare haben gegenüber Einverdienerhepaaren einen deutlich höheren Konsumbedarf, da sie verschiedene Güter auf dem Markt erwerben müssen, welche die Einverdienerhepaare selber erstellt<sup>22</sup>. Auch das Bundesgericht geht von zusätzlichen Aufwendungen aus, die mit der Berufsausübung beider Partner entstehen<sup>23</sup>.

11 BGE 120 Ia 329 = StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

12 BGer 23. Dezember 1998 = StR 54, 414 ff.

13 BGE 110 Ia 7 = StE 1984 A 21.11 Nr. 3.

14 In Abweichung von der herrschenden Lehre erachten LOCHER (recht 13 [1995] 162 ff.) und PFISTER (ASA 63 [1994/95] 677 ff.) das Urteil vom 18. November 1994 als *Rückschritt* bei der Ehegattenbesteuerung.

15 BGE 120 Ia 335 f. E. 4b = StE 1995 A 21.16 Nr. 4; BÖCKLI, StR 1978, 102; CAGIANUT, 29; HÖHN, ASA 52 (1983/84) 127; REICH, StHG-Komm. zu Art. 11 N 14 ff.; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 35 ff.

16 BGE 120 Ia 334 E. 4a mit weiteren Hinweisen = StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

17 BGE 120 Ia 340 E. 5c = StE 1995 A 21.16 Nr. 4; HÖHN, ASA 52 (1983/84) 129; REICH, ZBI 86 (1985) 241 f.; YERSIN, RDAF 41 (1985) 428 ff.

18 Der Mehrbelastung der Ehepaare im Vergleich zu zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens des Ehepaars wird von einem *Teil der Lehre* die Berechtigung abgesprochen

(LOCHER, recht 13 [1995] 166 ff.; DERS., ASA 53 [1984/85] 305 ff.; PFISTER, ASA 63 [1994/95] 677 ff.). Die Argumente der herrschenden Lehre sowie des BGer gehen nach dieser Auffassung «am Kern des Problems vorbei» oder sagen über die «*aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* der beiden Vergleichsgruppen nichts aus», und im Übrigen sei es nicht Sache des Steuerrechts, die Auswirkung anderer Gesetze «zwecks Besteuerung nach einer diffusen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit» indirekt zu korrigieren (LOCHER, recht 13 [1995] 169; dazu auch PFISTER, ASA 63 [1994/95] 722).

19 BGE 120 Ia 333 E. 3 = StE 1995 A 21.16 Nr. 4; dazu auch HÖHN, ASA 52 (1983/84) 128; YERSIN, RDAF 41 (1985) 449 und nachfolgend 4.1.

20 BGE 120 Ia 334 f. E. 4a = StE 1995 A 21.16 Nr. 4; dazu auch REICH, ZBI 86 (1985) 243 mit weiteren Hinweisen.

21 BGE 120 Ia 329 = StE 1995 A 21.16 Nr. 4, anders noch BGer 1. März 1991, StE 1992 A 21.11 Nr. 33 = ASA 60 (1991/92) 283 f.

22 BÖCKLI, StR 1978, 104 ff.; REICH, StHG-Komm. zu Art. 9 N 54 ff. und zu Art. 11 N 15.

23 BGE 120 Ia 334 f. E. 4b = StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

## 4 Vorschläge de lege ferenda

### 4.1 Kommission Familienbesteuerung

Im Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung werden *drei Besteuerungsvarianten* erörtert und einander vergleichend gegenübergestellt<sup>24</sup>:

- 1) Das *Vollsplitting* (Gemeinschaftsbesteuerung) geht von der traditionellen Faktorenaddition aus und besteuert die zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten zum Satz des hälftigen Gesamteinkommens. Konkubinatspaaren wird die Möglichkeit eröffnet, sich auf Antrag ebenfalls dem Vollsplitting zu unterwerfen<sup>25</sup>.
- 2) Die Variante *modifizierte Individualbesteuerung* erfasst das Einkommen jeder Person unabhängig vom Zivilstand. Einverdienerehepaaren wird indes ein spezieller Abzug gewährt.
- 3) Das *Familienplitting* besteht in der Kombination von Vollsplitting und Individualbesteuerung. Eine Gemeinschaftsbesteuerung nach dem Vollsplitting erfolgt nur bei Paaren mit minderjährigen Kindern, wobei auch Konkubinatspaare auf Gesuch hin von der Gemeinschaftsbesteuerung profitieren können<sup>26</sup>. Alle übrigen Steuerpflichtigen werden individuell besteuert.

Bei allen drei Varianten soll alleinstehenden Personen ein *Haushaltabzug* gewährt werden. Dieser zielt darauf ab, die im Vergleich zu den Paarhaushalten im Bereich der Wohnkosten nicht realisierbaren Haushaltvorteile zu kompensieren. Einpersonenhaushalte sollen gegenüber Zwei- und Mehrpersonenhaushalten entlastet werden.

Jede der vorgeschlagenen Varianten hat nach Auffassung der Kommission Vor- und Nachteile. Ein ideales Besteuerungssystem, das sämtliche Anforderungen an eine gerechte Familienbesteuerung erfüllt, gibt es nicht. Es ist Sache der Politik, sich für ein System zu entscheiden.

### 4.2 Botschaft des Bundesrats zum Steuerpaket 2001

Das eidgenössische Finanzdepartement gab am 20. Mai 2000 im Auftrag des Bundesrats *fünf Besteuerungsmodelle* in die Vernehmlassung. Neben den von der Expertenkommission vorgeschlagenen drei Modellen wurden den Kantonen und den interessierten Verbänden ein Modell *Vollsplitting ohne Wahlrecht* und ein weiterer, von der Wirtschaftskommission des Ständerats ausgearbeiteter Vorschlag unterbreitet<sup>27</sup>.

Aufgrund der Vernehmlassungsergebnisse entschied sich der Bundesrat schliesslich für ein bis anhin nicht diskutiertes *Teilsplittingverfahren ohne Wahlrecht*. Beim Teilsplitting<sup>28</sup> beträgt das satzbestimmende Einkommen nicht 50 Prozent des ehelichen Gesamteinkommens, sondern je nach Splittingdivisor etwas mehr als 50 Prozent. Der Bundesrat schlägt für die direkte Bundessteuer einen Splittingdivisor von 1,9 vor, was einem satzbestimmenden Einkommen von 52,63 Prozent entspricht<sup>29</sup>. Damit wird das Teilsplitting sehr nahe an das Vollsplitting herangeführt. Die Konkubinatspaare sind demnach gegenüber den Ehepaaren nur noch dann besser gestellt, wenn sich ihre Einkünfte gleichmässig auf beide Partner verteilen. Und selbst wenn dies der Fall ist, können die Abweichungen nach Ansicht des Bundesrats in den vom Bundesgericht als vertretbar bezeichneten Grenzen gehalten werden. Zudem könnten dadurch die Kinderabzüge ohne zusätzliche Steuerausfälle auf Fr. 9000 erhöht werden.

Das *Wahlrecht* wurde aufgegeben, weil es bei den Kantonen nahezu einhellig auf Ablehnung gestossen ist. Neben erhebungstechnischen Bedenken wurde auch auf die Missbrauchsanfälligkeit hingewiesen. Überdies sei es nicht Aufgabe des Steuerrechts, Formen des Zusammenlebens anzuerkennen, die zivilrechtlich nicht geregelt sind.

Umfangreiche Änderungen werden auch im Bereich der *Abzüge* vorgeschlagen<sup>30</sup>. Hinsichtlich der Ehepaar- und Familienbesteuerung ist für die direkte Bundessteuer vorab die Einführung eines *Haushaltabzuges* für Alleinstehende von Fr. 11 000<sup>31</sup> von Bedeutung. Dieser neue Sozialabzug soll den im Vergleich zu Zwei- und Mehr-

24 Ausführlich *Bericht Kommission Familienbesteuerung*, 68 ff.; *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3005.

25 «Vollsplitting mit Wahlrecht».

26 Es handelt sich hierbei nicht um das eigentliche *Familienplitting*, wie es in Frankreich etabliert ist und in Deutschland schon seit längerem diskutiert wird (HANSLIK, Familienbesteuerung, 155 f.; LANG, Bemessungsgrundlage, 650 ff.), da der Splittingdivisor nicht von der Kinderzahl abhängig gemacht wird. Dieses Verfahren wird deshalb besser als *modifiziertes Familienplitting* bezeichnet.

27 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3006 ff.

28 Das *Teilsplitting* ist zu unterscheiden vom sog. *Zweiverdiener-splitting*, dazu BÖCKLI, StR 1978, 108 und Höhn, ASA 52 (1983/84) 128.

29 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3015 f., auch zum Folgenden.

30 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3016 ff.

31 Im System der *Postnumerandobesteuerung*, Art. 213 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes zur Ehepaar- und Familienbesteuerung (Entwurf), BBl 2001, 3134 ff. (E-DBG).

personenhaushalten höheren Wohnkosten der Alleinstehenden Rechnung tragen. Neben der Erhöhung der *Kinderabzüge* wird zusätzlich auch ein *Abzug der Kinderbetreuungskosten* beantragt. Der Abzug ist als «anorganischer Abzug»<sup>32</sup> in limitierter Höhe von Fr. 4400<sup>33</sup> vorgesehen. Gestrichen werden soll demgegenüber der *Abzug für Zweiverdienerhepaare*. Der Bundesrat folgte hier der Expertenkommission, welche aus verschiedenen Gründen beantragt hat, auf den Zweiverdienerabzug zu verzichten<sup>34</sup>.

Im Entwurf des Bundesrats zum StHG<sup>35</sup> werden die Kantone zwar nicht auf einen bestimmten Splittingdivisor, wohl aber auf das *Splittingssystem ohne Wahlrecht* für Konkubinatspaare verpflichtet<sup>36</sup>. Sie können demnach zwischen Voll- und verschiedenen Teilsplittingformen wählen. Die Einführung einer zivilstandsunabhängigen Besteuerung ist harmonisierungsrechtlich weiterhin ausgeschlossen. Auch die Streichung des *allgemeinen Abzugs für Zweiverdienerhepaare* sowie die Statuierung eines *Kinderbetreuungskostenabzugs* in der Form eines allgemeinen Abzugs werden den Kantonen vorgeschrieben, wobei die Kantone bei Letzterem die Obergrenze selber festlegen können. Nicht vorgeschrieben wird die Einführung des als Sozialabzug konzipierten *Haushaltabzugs*.

#### 4.3 Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats

Die vorberatende Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) hat sich vor der Sommerpause 2001 dem bundesrätlichen Vorschlag grundsätzlich angeschlossen. Allerdings sollen der Kinderabzug auf Fr. 11 000<sup>37</sup> und der Kinderbetreuungsabzug auf Fr. 7000 erhöht werden. Dafür wurde der allgemeine Abzug für alle Steuerpflichtigen von Fr. 2200 auf Fr. 1400 reduziert. Im August beschloss die WAK-N überdies, das Teilsplitting solle neu auch für die rund 15 000 Konkubinatspaare offen stehen, die mit minderjährigen Kindern oder mit Kindern in Ausbildung unter 25 Jahren zusammen leben.

## 5 Würdigung

### 5.1 Zivilstandsabhängigkeit der Besteuerung

#### 5.1.1 Anknüpfung an die eheliche Gemeinschaft

Die Vorlage des Bundesrats hält an der traditionellen Ehegattenbesteuerung fest<sup>38</sup>. Das von der Kommission Familienbesteuerung bevorzugte *Wahlrecht* für Konkubinatspaare, sich wie Ehegatten besteuern zu lassen, fand im Vernehmlassungsverfahren keine Gnade<sup>39</sup>. Besonders die Kantone lehnten das Wahlrecht aus veranlagungsökonomischen Gründen strikte ab.

Der Ablehnung des generellen Wahlrechtskonzepts ist zuzustimmen. Neben schwerwiegende Praktikabilitätsbedenken treten vor allem auch *sachliche Gründe*, die eindrücklich gegen ein Wahlrecht sprechen. Nur schon der Entscheid darüber, welchen ausserehelichen Haushaltgemeinschaften eine Option eingeräumt werden soll, stösst auf erhebliche Schwierigkeiten. Wenn andere Haushaltgemeinschaften aus Rechtsgleichheitsüberlegungen den Ehepaaren gleichgestellt werden sollen, müssen alle Gruppen, bei welchen die als relevant betrachteten ökonomischen Merkmale vorliegen, von der Option profitieren können. Eine generelle Gleichbehandlung von Ehepaaren und sämtlichen ausserehelichen Haushaltgemeinschaften weckt aber bereits im Ansatz grosse Bedenken. Wie soll eine generelle Zubilligung des Splittingvorteils an aussereheliche Haushaltgemeinschaften gerechtfertigt werden?

Falsch ist jedoch nicht nur die Gewährung des Splittingvorteils an sämtliche Haushaltgemeinschaften; auch die Privilegierung der *kinderlosen Ehe* kann nicht hinreichend begründet werden. Gegen das traditionelle Konzept der Ehegattenbesteuerung werden deshalb zunehmend Vorbehalte angebracht. Die Anknüpfung von Steuervorteilen an die Institution der Ehe vermag nach heutiger gesellschaftspolitischer Auffassung nicht mehr zu befriedigen. Zwar gebietet Art. 14 BV<sup>40</sup>, die *Ehe* zu

32 Gemeint ist ein *allgemeiner Abzug* im Sinn der Art. 9 Abs. 2 StHG und Art. 33 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), SR 621.11. Der Ausdruck «*anorganischer Abzug*» sollte vermieden werden, da auch die Sozialabzüge *nicht organische Abzüge* darstellen.

33 Im System der *Postnumerandobesteuerung*, Art. 212 Abs. 1 lit. c E-DBG.

34 *Bericht Kommission Familienbesteuerung*, 43 f.; *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3018; auch hinten 5.3.5.

35 Bundesgesetz zur Ehepaar- und Familienbesteuerung (Entwurf), BBI 2001, 3140 ff. (E-StHG).

36 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3097 ff., auch zum Folgenden.

37 Für Kinder in Ausbildung zwischen 16 und 25 Jahren auf Fr. 14 000.

38 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3020 f.

39 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3015.

40 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. Dezember 1998 (BV), SR 101.



schützen, es besteht aber in weiten Kreisen Einigkeit darüber, dass die kinderlose Ehe keiner fiskalischen Förderung bedarf.

Im Ausland hat sich deshalb immer mehr die *Individualbesteuerung* etabliert<sup>41</sup>. Wirft man jedoch einen Blick auf die Vernehmlassungsergebnisse, so scheint die Zeit dafür hierzulande noch nicht reif zu sein<sup>42</sup>. Vor allem von Seiten der Kantone wird ein Verwaltungsmehraufwand von rund 30 Prozent geltend gemacht. Auch wenn dieser Mehraufwand wohl eher grosszügig geschätzt ist, würde eine Individualbesteuervorlage vom Souverän zur Zeit klar verworfen.

### 5.1.2 Modifiziertes Familiensplitting als Ausweg

Einigen Zuspruch hat im Vernehmlassungsverfahren das modifizierte Familiensplitting<sup>43</sup> erhalten<sup>44</sup>. In diesem Konzept werden lediglich die Einkünfte und Vermögenswerte von *Familien* im Sinn von Art. 14 und 41 Abs. 1 lit. c BV zusammengerechnet und gesplittet. Die kinderlose Ehe unterliegt grundsätzlich wie alle andern Vergleichsgruppen der *Individualbesteuerung*<sup>45</sup>.

Ein solches Modell liegt im allgemeinen Trend der Individualbesteuerung und ermöglicht es, die Familiengemeinschaft dem Verfassungsauftrag entsprechend zu fördern und zu stärken. Soll mittels des Steuerrechts Familienpolitik betrieben werden, so darf man die Steuervorteile nicht an die Ehe an sich, sondern muss sie an das Vorliegen einer *Familiengemeinschaft* anknüpfen.

Allerdings soll hier nicht für das Konzept des eigentlichen *Familiensplittings* geworben werden, in welchem der Splittingdivisor von der Kinderzahl abhängt<sup>46</sup>. Dem herkömmlichen Familiensplitting haften anerkanntermassen *grundlegende Mängel* an; es rechnet den Kindern bei höherem Familieneinkommen mehr Einkünfte zu, als von diesen tatsächlich verbraucht werden<sup>47</sup>. Die Berücksichtigung der Kinderlasten hat auch im Familiensplitting durch Abzüge, nicht durch das Splittingverfahren zu erfolgen. In einem solchermaßen modifizierten

Familiensplitting würde also sämtlichen Familien in der Form von *Paarhaushalten mit Kindern* zwar ein *Splittingvorteil* gewährt, der Splittingdivisor wäre jedoch nicht von der Anzahl der Kinder abhängig. Der Splittingvorteil könnte hier ohne weiteres gerechtfertigt werden, denn er wäre nicht an die Ehe an sich, sondern an das Vorliegen einer *Familiengemeinschaft* angeknüpft.

In diesem Licht betrachtet ist der Vorschlag der WAK-N, das Teilsplitting auch für Konkubinatspaare zu öffnen, die mit minderjährigen Kindern oder Kindern in Ausbildung zusammenleben, ein Schritt in die richtige Richtung.

## 5.2 Berücksichtigung der Einkommensbindung

### 5.2.1 Zurechnung der ehelichen Gesamteinkünfte

Im traditionellen Konzept der gemeinsamen Besteuerung von Ehepaaren wird vorab berücksichtigt, dass das eheliche Gesamteinkommen nicht bloss demjenigen zukommt, der es am Markt erwirtschaftet hat, sondern auch seinem Ehepartner. Die Möglichkeiten der Einkommensverwendung werden entscheidend beeinflusst von der Zahl der Personen, denen das Einkommen zusteht<sup>48</sup>. Den Alleinstehenden steht nach der Deckung des Existenzminimums ein grösserer Betrag zur Verfügung, den sie frei für die Befriedigung ihrer Bedürfnisse ausgeben können.

Dieser sog. Einkommensbindungseffekt ist, konsequent zu Ende gedacht, *in allen Einkommensstufen* zu beobachten – nicht nur bei der Deckung des lebensnotwendigsten Konsumbedarfs, sondern auch bei der Befriedigung weniger wichtiger Bedürfnisse und beim Sparen<sup>49</sup>. In keiner Einkommensstufe vermag ein zusätzlich verdienender Franken den Ehepaaren den *gleichen Nutzen* zu vermitteln wie dem Alleinstehenden. Zwar profitieren die Ehegatten mit zunehmendem ehelichen Gesamteinkommen in der Regel nicht mehr je zur Hälfte vom Zusatzeinkommen<sup>50</sup>, dennoch unterscheidet sich die wirtschaftliche Situation von Ehepaaren auch in den oberen Einkommensbereichen wesentlich von derjenigen der Alleinstehenden<sup>51</sup>.

41 Bericht *Kommission Familienbesteuerung*, 8 f.; *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 2999 ff.

42 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3014.

43 Dazu FN 26.

44 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3014.

45 Unter Berücksichtigung der *gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung*.

46 Dazu FN 26.

47 LANG, *Bemessungsgrundlage*, 650 ff.; VOGEL, *StuW* 1999, 225.

48 BÖCKLI, *StR* 1978, 102; CAGIANUT, 28; HÖHN, *ASA* 52 (1983/84) 126; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 34.

49 REICH, *ZBl* 86 (1985) 241, 253.

50 Nachfolgend 5.4.1.

51 Demgegenüber nähert sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ehepaars nach Auffassung der *Botschaft zur Steuerharmonisierung* (31) mit zunehmendem Einkommen nach und nach derjenigen eines *Alleinstehenden* an. Dies entspricht zwar einer recht weit verbreiteten *politischen Sichtweise* der Dinge, die sich *ökonomisch* allerdings in keiner Weise belegen lässt. Spätestens bei Scheidung der Ehe wird gewöhnlich offenkundig, dass auch die *Sparquote* wirtschaftlich nicht *einem*, sondern *beiden* Ehepartnern zuzurechnen ist.

Aus diesen Gründen muss die angemessene Ermässigung in allen Einkommensbereichen gewährt werden. Die Marginalbelastung eines Ehepaars muss tiefer liegen als diejenige der Alleinstehenden.

### 5.2.2 Vorschlag des Bundesrats

Der Vorschlag des Bundesrats berücksichtigt den Einkommensbindungseffekt. Im *Splittingssystem* wird das eheliche Gesamteinkommen bei der Festlegung des Steuermasses unabhängig davon, welcher Ehegatte das Einkommen erwirtschaftet, auf beide Ehegatten verteilt und zum entsprechenden Steuersatz belastet. Auch die *Marginalbelastung* der Ehegatten liegt derart – ausser bei Spitzeneinkünften – immer deutlich unter jener der Alleinstehenden. Unebenheiten sind lediglich bei Einkommensteilen, die ohnehin einem *proportionalen Satz* unterliegen, feststellbar. Diese Ungereimtheiten werden jedoch schon unter dem geltenden Recht kommentarlos hingenommen.

## 5.3 Berücksichtigung der wirtschaftlichen Vorteile der Ehe

### 5.3.1 Haushaltersparnis

Als wirtschaftlicher Vorteil der Ehe wird vor allem die *Haushaltersparnis* hervorgehoben, welche auf die Kosteneinsparung durch das gemeinsame Wohnen zurückzuführen ist<sup>52</sup>. Dieser sog. *Synergieeffekt* darf in Anbetracht der heutigen Lebensgewohnheiten und Wohnverhältnisse nicht überschätzt werden. Gerade die jüngste Entwicklung auf dem Wohnungsmarkt der Agglomeration Zürich zeigt, dass grössere Familienwohnungen sehr begehrt und Kleinwohnungen für Alleinstehende im Überfluss angeboten werden, was die Mietpreise entsprechend beeinflusst<sup>53</sup>.

Zu berücksichtigen ist beim Synergieeffekt sodann der Umstand, dass nicht nur Ehepaare, sondern auch *andere Haushaltsgemeinschaften* mehr oder minder davon profitieren. Werden Ehepaare mit Blick auf die Haushaltersparnis zu stark belastet, so führt dies zwangsläufig zu einer unzulässigen Bevorzugung von Konkubinatsverhältnissen und anderen Wohngemeinschaften. Immerhin

darf im Zuge der *Typisierung* der wirtschaftlichen Verhältnisse der verschiedenen Vergleichsgruppen davon ausgegangen werden, dass der Synergieeffekt bei Ehegatten in bedeutend stärkerem Mass auftritt als bei anderen Haushaltsgemeinschaften. Trotz des Wandels in den ehelichen Lebensgewohnheiten führt die gemeinsame Haushaltführung der Ehepaare gewöhnlich zu einer höheren Kosteneinsparung, als dies bei den andern Haushaltsgemeinschaften der Fall ist. Die Ehe ist eine von vornherein auf *Dauer* ausgerichtete und rechtlich abgesicherte *Lebensgemeinschaft*, was viel eher zu einer Zusammenlegung und gemeinsamen Verwendung der Mittel führt als bei anderen Gemeinschaften. Eine substantielle Kosteneinsparung darf bei zahlreichen andern Haushaltsgemeinschaften nicht einfach unwiderlegbar vermutet werden. So liesse sich bei verschiedenen Formen von Haushaltsgemeinschaften durchaus nachweisen, dass dies gerade nicht der Fall ist<sup>54</sup>.

### 5.3.2 Wert der Haushaltarbeit

Es ist das grosse Verdienst von PETER BÖCKLI, nachdrücklich auf das sog. Schatteneinkommen, das in der Einverdienerehe erwirtschaftet wird und einen beträchtlichen Marktwert hat, hingewiesen zu haben<sup>55</sup>. Dabei geht es bei der Frage der Ehepaar- und Familienbesteuerung nicht etwa darum, den Wert der Haushaltarbeit finanziell aufzuwiegen und dann den Ehegatten als Einkommen anzurechnen. Private Wertschöpfungen in der Form von Eigenleistungen bilden *kein Einkommen* im steuerrechtlichen Sinn<sup>56</sup>. Vielmehr ist den Auswirkungen der Haushaltarbeit auf den *Konsumbedarf* der Ehepaare bei der Frage der *gerechten Lastendifferenzierung* angemessen Rechnung zu tragen.

### 5.3.3 Andere wirtschaftliche Vorteile der Ehe

Schliesslich unterscheidet sich die ökonomische Situation von Ehepaaren gegenüber den andern Vergleichsgruppen dadurch, dass jene in verschiedenen Bereichen rechtlich bevorzugt behandelt werden. Zu erwähnen sind hier vor allem die Bereiche der *Sozialversicherung* und der *beruflichen Vorsorge* sowie der Gewährung zahlreicher Vorteile bei der *Einkommens-* sowie der *Erbschafts- und Schenkungssteuer*<sup>57</sup>. Auch wenn die Quantifizierung

52 BGE 120 Ia 334 E. 4a mit weiteren Hinweisen – StE 1995 A 21.16 Nr. 4; nach PFISTER ist die Mehrbelastung des Ehepaars gegenüber zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens des Ehepaars zur Hauptsache in der Haushaltersparnis begründet (ASA 63 [1994/95] 721 f.).

53 Dessen ungeachtet kam eine im Auftrag der *Kommission Familienbesteuerung* verfasste Spezialstudie zum Ergebnis, dass die *Haushaltvorteile* eines Zweipersonenhaushalts im Vergleich zum Einpersonenhaushalt zwischen 22 und 37 Prozent betragen (SPYCHER/BAUER, Existenz und Ausmass von

Haushaltvorteilen bei Haushalten ohne Kinder, Bern 1997, Zusammenfassung in *Bericht Kommission Familienbesteuerung*, Anhang 5).

54 Vgl. auch YERSIN, RDAF 41 (1985) 431 f.

55 BÖCKLI, StR 1978, 104 ff., auch zum Folgenden.

56 Dazu ausführlich REICH, StHG-Komm. zu Art. 7 N 17, 26.

57 HÖHN, ASA 52 (1983/84) 129; REICH, ZBI 86 (1985) 241 f.; YERSIN, RDAF 41 (1985) 428 ff.

dieser verschiedenen finanziellen Vorteile schwierig ist, fallen sie gewöhnlich ins Gewicht und dürfen auch im Rahmen einer grosszügigen Typisierung nicht einfach ignoriert werden. Auch das Bundesgericht hält deren Berücksichtigung für richtig<sup>58</sup>.

#### 5.3.4 Auswirkungen der wirtschaftlichen Vorteile der Ehe

Die wirtschaftlichen Vorteile der Ehe sind zum einen bei der Lastendifferenzierung zwischen Ehepaaren und Alleinstehenden zu berücksichtigen. Hier wirken sich die ökonomischen Vorteile der Ehe in der Form der Haushaltersparnis und der weiteren Vorteile der Ehe *gegenläufig zum Einkommensbindungseffekt* aus, indem sie nicht zu einer Entlastung, sondern zu einer *Mehrbelastung* der Ehepaare im Vergleich zu den Alleinstehenden führen. Die Auswirkungen in den unteren Einkommensstufen sind recht gross und nehmen mit zunehmendem Einkommen ab.

Zum andern ist der wirtschaftliche Vorteil der Ehe in der Form des Werts der Haushaltarbeit eine Angelegenheit der Lastendifferenzierung zwischen den Einverdiener- und den Zweiverdieneren. Letztere sind gegenüber den Einverdieneren zu entlasten. Die Zweiverdiener-ehe ist im Vergleich zur Einverdiener-ehe vermehrt auf die entgeltliche Beschaffung von Dienstleistungen auf dem Markt angewiesen<sup>59</sup>. Nicht zu berücksichtigen ist der Wert der Haushaltarbeit hingegen bei der Lastendifferenzierung Ehepaare/Alleinstehende, denn die Zweiverdiener-ehepaare sind in dieser Beziehung gleich gestellt wie die Alleinstehenden, die ebenso wenig von den Dienstleistungen eines nicht erwerbstätigen Partners profitieren können.

#### 5.3.5 Vorschlag des Bundesrats

Von den verschiedenen wirtschaftlichen Vorteilen der Ehe wird im Vorschlag des Bundesrats einzig dem *Synergieeffekt* Rechnung getragen. Allerdings erfolgt die

Berücksichtigung der Haushaltersparnis nicht nur gegenüber den Ehepaaren, sondern gegenüber allen Haushaltsgemeinschaften. Sämtlichen tatsächlich Alleinstehenden wird ein *Haushaltabzug* gewährt. Der Einsparungseffekt wird somit für alle Zwei- und Mehrpersonenhaushalte gleich eingeschätzt<sup>60</sup>.

Keine Berücksichtigung findet nach dem Vorschlag des Bundesrats insbesondere der *Wert der Haushaltarbeit*. Der sog. *Zweiverdienerabzug* soll ersatzlos gestrichen werden. Dieser Abzug hat im geltenden Recht die Funktion, dem wegfallenden Schatteneinkommen in der Zweiverdiener-ehe Rechnung zu tragen. Der Abzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten berücksichtigt die Haushaltmehrkosten, die bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten normalerweise anfallen<sup>61</sup>. Er verwirklicht das Postulat, dass die Steuerbelastung von Zweiverdiener-ehepaaren tiefer sein muss als die Steuerbelastung von Einverdiener-ehepaaren mit gleichem Gesamteinkommen<sup>62</sup>.

Dieser Leitsatz fand zwar auch *expressis verbis* die Zustimmung der *Kommission Familienbesteuerung*<sup>63</sup>, dessen ungeachtet empfahl diese jedoch die Streichung des Zweiverdienerabzugs<sup>64</sup>. Es wurde vorgebracht, dass auch in Einpersonenhaushalten der Haushalt am Abend oder an den Wochenenden besorgt werden müsse. Zudem könne immer weniger davon ausgegangen werden, dass beide Partner eines Zweiverdiener-ehepaars vollzeitig erwerbstätig sind, weshalb von diesem Abzug auch Paare profitieren würden, die nur einen sehr tiefen Beschäftigungsgrad aufwiesen, was dem Sinn des Abzugs zuwiderlaufen würde<sup>65</sup>. Das erste Argument verkennt in klarer Weise die Funktion des Zweiverdienerabzugs, der einzig dazu dient, das Leistungsfähigkeitsgefälle zwischen Einverdiener- und Zweiverdieneren auszugleichen. Die weitere Begründung spricht nicht für die Streichung, sondern bloss für eine *Abstufung* des Abzugs. Gegen eine Abstufung des Zweiverdienerabzugs dürften sich indes wiederum die Kantone mit veranlagungstechnischen Überlegungen zur Wehr setzen. Wer allerdings

58 BGE 120 Ia 340 E. 5c = StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

59 Böckli, StR 1978, 105 f.

60 Zur Kritik am Haushaltabzug nachfolgend 5.4.2.

61 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3018; *Botschaft Steuerharmonisierung*, 95; HÖHN/WALDBURGER, § 14 N 354; RICHNER, ZStP 1995, 272 ff. Dieser Ausgleich für das fehlende *Schatteneinkommen* der Zweiverdiener-ehe hat nichts zu tun mit den Aufwendungen, die durch die Abzüge der Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung, die Fahrt zum Arbeitsort und durch die Berufsauslagen abgegolten werden (a.M. ZIGERLIG/JUD, DBG-Komm. zu Art. 33 N 33).

62 BÖCKLI, StR 1978, 104; CAGIANUT, 36; HÖHN, ASA 52 (1983/84) 128; REICH, ZBl 86 (1985) 244; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 37.

63 Bericht *Kommission Familienbesteuerung*, 39.

64 Die Streichung des Zweiverdienerabzugs wurde auch im *Vernehmlassungsverfahren* reihum begrüsst (*Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3011, 3018), wobei die Tragweite dieser Änderung wohl nur von den Steuerverwaltungen, die sich durch die Streichung namhafte erhebungstechnische Vorteile versprochen, einigermassen überblickt wurde. So findet sich auch in der *Botschaft zum Steuerpaket 2001* (3093) die klare Fehlüberlegung, dass der Situation der Zweiverdiener-ehepaare nun anderweitig, durch das Splitting-Prinzip und den Abzug der Kinderbetreuungskosten, Rechnung getragen werde.

65 Bericht *Kommission Familienbesteuerung*, 44; auch: *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3018.



bereit ist, die Statuierung eines Haushaltabzugs für Alleinstehende und die drastische Erhöhung des äusserst missbrauchsanfälligen Unterhaltsabzugs veranlagungsmässig zu meistern, der kann ohne weiteres auch eine Staffelung des Zweiverdienerabzugs handhaben.

In Anbetracht der eklatant unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Zweiverdienererehen und Ehen, in welchen mindestens ein Ehegatte die Haushaltarbeiten besorgen kann, ist die Eliminierung des Zweiverdienerabzugs und damit die Gleichbehandlung von Einverdiener- und Zweiverdienererehen verfassungsrechtlich höchst bedenklich.

## 5.4 Methodisches Vorgehen

### 5.4.1 Teilsplitting

Als Hauptinstrument zur gerechten Differenzierung der Steuerlasten der gemeinsam besteuerten Ehepaare und der individuell veranlagten Steuerpflichtigen schlägt der Bundesrat im Recht der direkten Bundessteuer das Teilsplitting mit dem Divisor 1,9 vor. Die Einführung des Teilsplittings wird in der *Botschaft zum Steuerpaket 2001*<sup>66</sup> zum einen damit begründet, dass das Vollsplitting bei Ehepaaren ohne Kinder und bei Einverdienererehepaaren eine zu hohe Steuerentlastung bewirke. Zum andern würde es für die Konkubinatspaare tendenziell zu kleineren Benachteiligungen führen. Zudem würde die weniger weit gehende Entlastung der Ehepaare die Verwirklichung weiterer Anliegen der Familienpolitik ermöglichen.

Die Einführung des Teilsplittingverfahrens wurde vom Schreibenden bereits 1985 postuliert<sup>67</sup>. Die Freude über den Entscheid des Bundesrats wird indessen durch die zaghafte Festlegung des Splittingdivisors bei 1,9 empfindlich getrübt. Was die *Botschaft zum Steuerpaket 2001* vermissen lässt, sind grundlegende Ausführungen zur Funktion des Teilsplittings<sup>68</sup> und zur vorgeschlagenen Kombination des Teilsplittings mit dem Haushaltabzug, dem nämlich auf weite Strecken dieselbe Funktion zugedacht ist.

Das Teilsplitting geht bei der Festlegung des Steuersatzes gleich wie das Vollsplitting von einem *Pro-Kopf-*

*Leistungsfähigkeitsvergleich* zwischen den Ehepaaren und den Alleinstehenden aus<sup>69</sup>. Es berücksichtigt indes den Umstand, dass das Ehepaar aus den dargelegten Gründen<sup>70</sup> leistungsfähiger ist als zwei Alleinstehende mit dem gleichen Gesamteinkommen. Deshalb wird der Splittingdivisor um die angenommenen wirtschaftlichen Vorteile der Ehe gekürzt. Werden die wirtschaftlichen Vorteile auf 10 Prozent geschätzt, beträgt der Divisor 1,8, bei 20 Prozent 1,6.

Überdies kommt dem Teilsplitting die Aufgabe zu, die gewöhnlich *ungleiche Aufteilung* der Einkünfte auf die beiden Ehegatten und deren Auswirkung im progressiven Steuertarif auszugleichen<sup>71</sup>. Weder profitieren die Ehegatten in der Einverdienererehe exakt zu 50 Prozent vom ehelichen Gesamteinkommen, noch erwirtschaften die Ehegatten in der Zweiverdienererehe die Einkünfte normalerweise im Verhältnis 50 zu 50. Typisch ist vielmehr die ungleiche Aufteilung. Gemäss der *Botschaft zum Steuerpaket 2001* dominiert in der Praxis das Verhältnis 70 zu 30<sup>72</sup>. So ist mithin bereits die Grundannahme des Vollsplittings, dieses stütze sich auf die wirtschaftliche Realität der Durchschnittsehe<sup>73</sup>, mit einem grossen Fragezeichen zu versehen.

In diesem Licht betrachtet ist der *Splittingdivisor bei 1,9* deutlich zu hoch angesetzt, um seiner Funktion, dem unterschiedlichen Konsumbedarf von Ehepaaren und Alleinstehenden sowie der ungleichen Aufteilung des ehelichen Gesamteinkommens, angemessen Rechnung zu tragen. Der Vorschlag des Bundesrats liegt sehr nahe beim *Vollsplitting*<sup>74</sup> und muss sich deshalb nahezu dieselben Vorwürfe wie dieses gefallen lassen.

Insbesondere liegt im Vollsplitting eine allzu grosse Begünstigung der *Einverdienererehe*<sup>75</sup>. So findet man denn auch bereits in der Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung, mit welchem im Jahr 1958 die Einführung des Vollsplittings in Deutschland vorgeschlagen wurde, die signifikante Aussage, das Vollsplitting sei «eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter»<sup>76</sup>. Diese Zwecksetzung des Vollsplittings wurde in einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts von 1982 bestätigt<sup>77</sup>. Die *edukative Wirkung* des Vollsplittings oder eines Teilsplittings, das sehr

66 3021.

67 REICH, ZBI 86 (1985) 250 ff.

68 Auch der Bericht *Kommission Familienbesteuerung* setzt sich nicht mit dem Teilsplitting auseinander.

69 Dazu und zum Folgenden REICH, ZBI 86 (1985) 252 ff.

70 Vorne 5.3.

71 Ausführlich REICH, ZBI 86 (1985) 252 ff.

72 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3020.

73 LANG, StuW 1983, 114; VOGEL, StuW 1999, 203.

74 So auch die *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3020.

75 Statt vieler BAREIS, StuW 2000, 85.

76 Regierungsentwurf eines dritten Steuerreformgesetzes, Bundestag-Drucksache III/260, 34.

77 BverfGE 61, 319, insb. 346 f.

nahe beim Vollsplitting liegt, wird offenkundig, wenn man die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Ehepaars, bei dem ein Partner allein 100 000 Franken nach Hause bringt, mit derjenigen eines Ehepaars vergleicht, bei welchem beide erwerbstätig sind und zusammen 100 000 Franken verdienen. Obwohl die höhere Leistungsfähigkeit des Einverdienerhepaars in die Augen springt, werden beide Ehepaare exakt gleich belastet<sup>78</sup>.

#### 5.4.2 Haushaltabzug

Der Vorschlag des Bundesrats nimmt den zusätzlich erforderlichen Ausgleich des unterschiedlichen Konsumbedarfs von Ehepaaren und Alleinstehenden über den neu vorgeschlagenen Haushaltabzug vor<sup>79</sup>. Wegen der im Vergleich zu Zwei- und Mehrpersonenhaushalten höheren *Wohnkosten* der Alleinstehenden wird allen tatsächlichen Alleinstehenden ein Sozialabzug von Fr. 11 000<sup>80</sup> gewährt. Dieser Vorschlag geht demnach von der Annahme aus, dass zwei Alleinstehende, die eine Haushaltgemeinschaft begründen, typischerweise Fr. 22 000 einsparen. Ein Paar, bei welchem beide Partner ungefähr gleich viel verdienen, muss sich den Trauschein mit dem Verlust von Abzügen in der Höhe von Fr. 22 000 erkaufen<sup>81</sup>. Dass hier etwas nicht stimmen kann, ist offensichtlich und deutet stark auf eine unreflektierte «Tarifbastelei» hin, welche primär zum Ziel hat, die politisch erwünschte Belastungskurve herzustellen. Mit diesem Abzug wird offensichtlich nicht eine gerechte Lastendifferenzierung, sondern die Vermeidung einer Mehrbelastung der Alleinstehenden gegenüber dem geltenden Recht angestrebt.

Der vorgeschlagene Haushaltabzug ist indessen auch aus einem andern Grund höchst fragwürdig. Dieser neuartige Sozialabzug setzt nämlich voraus, dass in der Veranlagungspraxis zwischen tatsächlich alleinstehenden Steuerpflichtigen und solchen, die in *Haushaltgemeinschaften* leben, unterschieden werden muss. Nun hat das Bundesgericht aber bereits im *Hegetschweiler*-Urteil zu Recht erkannt, dass eine Sonderbehandlung des Konkubinatspaares wohl schon wegen *erhebungstechnischer Schwierigkeiten* nicht in Frage kommen könne<sup>82</sup>. Das Gleiche gilt – in quantitativ gesteigertem Ausmass – für den vorgeschlagenen Haushaltabzug, der lediglich den tatsächlichen Alleinstehenden zu gewähren ist. Wenn es

möglich wäre, in der Veranlagungspraxis zwischen tatsächlichen Alleinstehenden und Mehrpersonenhaushaltungen zuverlässig zu differenzieren, könnten Konkubinatspaare ja einer steuerlichen Sonderbehandlung unterworfen werden.

Veranlagungsökonomisch betrachtet stellt ein solcher Abzug ein Unding dar. Namentlich in *städtischen Verhältnissen* würde die Überprüfung der Abzugsberechtigung derart viele Umtriebe verursachen, dass die Steuerpflichtigen in der Stadt Zürich beispielsweise getrost mit der *unkontrollierten Genehmigung* des Haushaltabzugs rechnen könnten. Vor allem in jenen Kantonen, welche im kantonalen Recht keinen Haushaltabzug statuieren werden, ist von vornherein ein *krasses Vollzugsdefizit* bei der direkten Bundessteuer absehbar. Überdies leisten solche steuerrechtlichen Bestimmungen einer im Licht des Grundsatzes der Achtung der Privatsphäre äusserst fragwürdigen *Schnüffelei* von Beamten in den privaten Haushaltungen Vorschub.

Problematisch ist der Haushaltabzug auch insofern, als ihm hinsichtlich der gerechten Lastendifferenzierung Ehepaare/Alleinstehende die gleiche Funktion zukommt wie dem *Teilsplitting*. Dieses berücksichtigt die ökonomischen Vorteile der Ehe durch Reduktion des Splittingdivisors. Würde der Splittingdivisor tiefer als im Vorschlag des Bundesrats angesetzt, so könnte demnach auf den erhebungstechnisch unsinnigen Haushaltabzug verzichtet werden. Dass dadurch Konkubinatspaare in relativ *seltenen Konstellationen*<sup>83</sup> steuerlich besser gestellt würden als Ehepaare mit gleichen Gesamteinkünften, könnte mit Blick auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 18. November 1994<sup>84</sup> ohne weiteres hingenommen werden. Auch liesse sich eine geringfügige Besserstellung von Konkubinatsverhältnissen mit verschiedenen wirtschaftlichen Vorteilen der Ehe rechtfertigen<sup>85</sup>.

#### 5.4.3 Berücksichtigung der Kinderlasten

Die Tendenz zur drastischen Erhöhung der Kinderabzüge, die sich bereits im Vorschlag des Bundesrats abzeichnet und von der vorberatenden Kommission des Nationalrats nachhaltig unterstützt wird, ist sehr zu begrüßen. Damit wird wirksam *Familienpolitik* betrieben. Es wurde bereits dargelegt<sup>86</sup>, dass die Berücksichtigung der

78 Sofern der *Zweiverdienerabzug* wie vorgeschlagen gestrichen wird.

79 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3017.

80 Im System der *Postnumerandobesteuerung*, Art. 213 Abs. 1 lit. d E-DBG.

81 Hinzu kommt noch der allerdings nicht sehr ins Gewicht fallende *Progressionsnachteil* wegen des Splittingdivisors von 1,9.

82 BGE 110 Ia 19 E. 3d = StE 1984 A 21.11 Nr. 3 = ASA 53 (1984/85) 376; vgl. auch HÖHN, ASA 52 (1983/84) 128; YERSIN, ASA 64 (1995/96) 120; DIES., RDAF 41 (1985) 441 f.

83 Die im Rahmen der erforderlichen *Typisierung* der Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind.

84 BGE 120 Ia 329 = StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

85 Vorne 5.3.3.

86 Vorne 5.1.2.

Kinderlasten nicht durch Erhöhung des Splittingdivisors<sup>87</sup>, sondern durch das Abzugssystem zu erfolgen hat.

Richtigerweise werden die Kinderabzüge wie bis anhin als Abzüge von der *Bemessungsgrundlage* bzw. vom *Reineinkommen*, und nicht als Abzüge vom *Steuerbetrag*, konzipiert. Nach Ansicht der *Botschaft zum Steuerpaket 2001* würden Sozialabzüge vom Steuerbetrag das bisherige Gefüge von Tarif und Sozialabzügen radikal ändern. Vor allem würde dies jedoch dem bisherigen Verständnis der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen<sup>88</sup>. Dieser Begründung ist vollauf zuzustimmen. Unsere Vorstellungen von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen dem *subjektiven Nettoprinzip*, nach welchem alles, was jemand notwendigerweise für sich, seine Familienangehörigen oder für unterstützungsbedürftige Personen verwendet, zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung steht<sup>89</sup> und deshalb auch nicht als Massstab steuerlicher Leistungsfähigkeit herangezogen werden darf. In dieser Beziehung besteht in der schweizerischen Steuerrechtslehre eine seltene Einmütigkeit<sup>90</sup>, die auch vom Bundesgericht in grundsätzlicher Hinsicht geteilt wird<sup>91</sup>. Mit dem steten Ausbau der Verbrauchsbesteuerung wächst der Ruf nach einer konsequenten Ausklammerung des notwendigsten *Existenzbedarfs* und der gesetzlichen *Unterhaltsverpflichtungen* aus der Bemessungsgrundlage.

Diese Vorstellungen vom disponiblen Einkommen als Massgrösse wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit werden auch von der herrschenden Doktrin und Praxis in *Deutschland* verfochten. Auch dort gilt der Grundsatz: Was die Steuerpflichtigen aufwenden müssen für ihre und ihrer Familie Existenz, ist für die Steuerzahlung ebensowenig verfügbar wie die Mittel, die für Erwerbszwecke aufgewendet werden müssen<sup>92</sup>. Erbitterten Widerstand gegen diese Ansicht leisten namhafte Ökonomen, die von einem grundlegend anderen Leistungsfähigkeitskonzept ausgehen<sup>93</sup>. Massgrösse steuerlicher Leistungsfähigkeit bildet hier das *Markteinkommen* ohne Berücksichtigung des individuellen Bedürfnisbefrie-

digungspotentials, das dieses vermittelt. Abzüge von der Bemessungsgrundlage bzw. vom Reineinkommen führen nach dieser Auffassung zu einem bei steigendem Markteinkommen ökonomisch nicht begründbaren *Steuerverzicht des Staates*, was mit Modellbeispielen und aufwendigen Berechnungen belegt wird<sup>94</sup>.

Es ist hier nicht der Ort, sich vertieft mit diesem andersartigen Leistungsfähigkeitskonzept auseinanderzusetzen; dennoch sei die Bemerkung erlaubt, dass sich die *Gerechtigkeit* nicht mathematisch ergründen lässt<sup>95</sup>. Die Vorstellungen vom disponiblen Einkommen als Massgrösse wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit beruhen auf der simplen Einsicht, dass zwischen einem Junggesellen und einem über dasselbe Markteinkommen verfügenden Ehepaar mit drei Kindern ein *deutliches Leistungsfähigkeitsgefälle* besteht, dem in der progressiven Steuerbelastung konsequent Rechnung getragen werden muss. Nur wer im Institut der Steuerprogression lediglich ein *Umverteilungsmittel* sieht und deren Ableitung aus den verfassungsmässigen Überlegungen gerechter und leistungsfähigkeitskonformer Verteilung der Steuerlasten negiert, kann sich gegen die Abzüge von der Bemessungsgrundlage stellen und für Abzüge vom Steuerbetrag plädieren.

Was die *Kinderbetreuungskosten* anbelangt, schlägt die *Botschaft zum Steuerpaket 2001* hierfür einen allgemeinen Abzug in der Höhe von Fr. 4400<sup>96</sup> vor<sup>97</sup>, welchen die WAK-N auf Fr. 7000 erhöhen will. Die Statuierung eines Kinderbetreuungskostenabzugs stellt grundsätzlich einen *Fortschritt* gegenüber dem geltenden Recht dar. Im Recht der direkten Bundessteuer und nach dem Steuerrecht zahlreicher Kantone sind Kinderbetreuungskosten bis anhin nicht abziehbar. Sie hängen *nicht unmittelbar* mit der Berufsausübung zusammen. Jeder Beruf lässt sich – losgelöst von den konkreten Lebensumständen der Steuerpflichtigen – ohne Auslagen für die Kinderbetreuung ausüben. Deshalb werden diese Auslagen als vorwiegend in der allgemeinen Lebenshaltung der Steuerpflichtigen begründete Kosten qualifiziert und überwiegend den Lebenshaltungskosten zugeordnet<sup>98</sup>. Vermehrt

87 Bzw. nicht durch das eigentliche *Familiensplitting*, dazu FN 26.

88 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3019.

89 Sog. *indisponibles Einkommen*.

90 BAUMGARTNER, DBG-Komm. zu Art. 35 N 1 und Art. 36 N 19; BLUMENSTEIN/LOCHER, 215; HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 109; KLETT, Gleichheitssatz, 129 ff.; DIES., Leistungsfähigkeitsgrundsatz, 614; OBERSON, § 3 N 14; REICH, StHG-Komm. zu Art. 7 N 27 und Art. 9 N 60, 65; DERS., DBG-Komm. zu Art. 25 N 18; DERS., ASA 53 (1984/85) 12 f.

91 BGE 122 I 104 ff. E. 3 = StE 1997 A 21.16 Nr. 6.

92 BÖCKENFÖRDE, StuW 1986, 335 ff.; LANG, Bemessungsgrundlage, 191 ff.; PEZZER, StuW 1989, 219 ff.; TIPKE, StuW 1971, 16 f.; VOGEL, StuW 1984, 197 ff.

93 BAREIS, StuW 1991, 38 ff.; DERS., StuW 2000, 81 ff.; DERS., FStR 2001, 271 ff.; SCHNEIDER, StuW 1984, 356 ff.

94 BAREIS, StuW 1991, 43 ff.

95 Dazu REICH, Normative Leistungsfähigkeit, 114 ff.

96 Im System der *Postnumerandobesteuerung*, Art. 212 Abs. 1 lit. c E-DBG.

97 Näheres dazu: *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3092.

98 BGer 30. Oktober 1991, StR 1993, 181; BGer 17. März 1986 = StE 1987 B 22.3 Nr. 16 = ASA 56 (1987/88) 371; VGer BE 26. Februar 1996, NStP 50 (1996) 57; VGer ZH 8. März 1995, StE 1995 B 22.3 Nr. 57; LOCHER, ASA 68 (1999/2000) 382.

werden Kinderbetreuungskosten indes wie die Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte sowie die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung als *Berufsauslagen* betrachtet<sup>99</sup>. Dass der Gesetzgeber mit der Statuierung eines allgemeinen Abzugs einen *Mittelweg* einschlägt, kann ihm nicht verargt werden.

Unzulänglich ist das vorgesehene *Ausmass des Kinderbetreuungskostenabzugs*, das von der vorberatenden Kommission des Nationalrats denn auch zu Recht beanstandet worden ist. *Zweiverdienererehen* mit Kinderbetreuungskosten sind gegenüber Einverdienererehen wegen der Streichung des *Zweiverdienerabzugs* nach dem neuen Vorschlag sogar noch deutlich schlechter gestellt als unter dem geltenden Recht, denn der unter dem geltenden Recht gewährte Zweiverdienerabzug ist um einiges höher als der neue Kinderbetreuungskostenabzug. Auch nach dem Vorschlag der WAK-N sind die Zweiverdienererehepaare in dieser Beziehung lediglich gleich gestellt wie bis anhin. Der neue Abzug für die Kinderbetreuung gleicht lediglich die Streichung des Zweiverdienerabzugs aus.

## 5.5 Steuerbelastung von Alleinerziehenden

### 5.5.1 Geltendes Recht

Nach dem zweiten Satz von Art. 11 Abs. 1 StHG gilt «die gleiche Ermässigung» wie sie für Ehepaare statuiert wird, «auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten». Demnach wird der *Doppeltarif* mit den bereits im Tarif berücksichtigten doppelten persönlichen Abzügen nicht nur den Ehepaaren, sondern auch den Alleinerziehenden<sup>100</sup> zugestanden<sup>101</sup>.

Sucht man nach Gründen für die Gleichstellung eines Alleinerziehenden mit einem Ehepaar, so dürften diese vor allem in den vielfach misslichen wirtschaftlichen Verhältnissen der Alleinerziehenden zu suchen sein. Diesem gravierenden gesellschaftspolitischen Problem darf jedoch nicht mit einer sachlich nicht begründbaren *Gleichbehandlung* von wesentlich *ungleichen Sachverhalten* Rechnung getragen werden<sup>102</sup>. Alleinerziehende

sind a priori leistungsfähiger als Zweiverdienererehepaare mit gleichem Gesamteinkommen und gleicher Anzahl Kinder, weil das Einkommen nach der Deckung des durch die Kinder verursachten Unterhaltsbedarfs nicht *zwei*, sondern nur *einer* Person zur Deckung der privaten Bedürfnisse zusteht. Der Einkommensbindungseffekt ist bei Alleinerziehenden nicht zu berücksichtigen, und den Unterhaltsverpflichtungen gegenüber den Kindern wird weder über den persönlichen Abzug noch durch die Tarifgestaltung, sondern allein durch die *Kinderabzüge* Rechnung getragen. Besonders stossend ist die steuerrechtliche Gleichstellung der Alleinerziehenden mit den Ehepaaren mit Kindern, wenn zwei Alleinerziehende im *Konkubinats* zusammenleben<sup>103</sup> oder wenn *ledige kinderlose Steuerpflichtige* mit *unterstützungsbedürftigen Personen* zusammenleben und deren Unterhalt im Wesentlichen bestreiten.

### 5.5.2 Vorschlag des Bundesrats

Nach dem Vorschlag des Bundesrats wird den verwitweten, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen, die allein mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, nicht mehr eine «gleiche» Ermässigung wie den verheirateten Personen, sondern bloss noch eine «gleichwertige Ermässigung» zugestanden<sup>104</sup>. Im Recht der direkten Bundessteuer kommt das *Teilsplittingverfahren* bei Alleinerziehenden zu Recht nicht zur Anwendung. Steuerpflichtige, die allein oder nur mit minderjährigen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben, erhalten dafür einen *Alleinerzieherabzug* in der Höhe von 3 Prozent des Reineinkommens, jedoch höchstens Fr. 5500<sup>105</sup>. Zusätzlich steht ihnen, wenn sie tatsächlich allein leben, auch der *Haushaltabzug* zu.

So kann festgehalten werden, dass der Vorschlag des Bundesrats die aufgezeigten Ungereimtheiten erkannt hat. Dennoch vermag die unterbreitete Lösung kaum zu befriedigen. Es kann nach dem Grundsatz der Entscheidungsneutralität der Besteuerung nicht Aufgabe des Steuerrechts sein, das *Konkubinats* zu bekämpfen. Genau dies wird indes durch die vorgeschlagene Lösung erreicht, verlieren doch zwei Alleinstehende, die mit unmündigen Kindern zusammenleben und gemeinsam ei-

99 StRK III ZH 9. Juni 1993, StE 1994 B 22.3 Nr. 53; RICHNER, ZStP 1995, 262 ff.; REICH, StHG-Komm. zu Art. 9 N 18 f.; WALDBURGER/SCHMID, 49 f.; dazu auch KÄNZIG, I, Art. 22 N 10, 85 f.

100 Bzw. den sog. *Halb- oder Einzelternfamilien*.

101 Art. 36 Abs. 2 DBG.

102 Ausführlich zur *Kritik* am geltenden Recht REICH, StHG-Komm. zu Art. 11 N 28 ff.; YERSIN, ASA 61 (1992/93) 300 ff.; vgl. dazu auch BGer 23. Dezember 1998, StR 1999, 414.

103 YERSIN, ASA 64 (1995/96) 120.

104 Art. 11 Abs. 2 E-StHG.

105 Im System der *Postnumerandobesteuerung*, Art. 213 Abs. 1 lit. e E-DBG; dazu *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3095.



nen Haushalt begründen wollen, ersatzlos Abzüge in der Höhe von insgesamt Fr. 33 000. Auch hier zeigt sich die Unzulänglichkeit des beantragten Haushaltabzugs, und es stellt sich die Frage, wie der Wegfall dieser Abzüge gerechtfertigt werden soll. Dass der Vorschlag der WAK-N dieses Problem durch die Option für Konkubinatspaare mit Kindern praktisch entschärft, vermag die grundsätzliche Fragwürdigkeit des vorgeschlagenen Konzepts nicht zu verdecken.

## 5.6 Tarifaufonomie der Kantone

### 5.6.1 Verfassungsrechtliches Anwendungsgebot

Vorschriften des StHG, welche die Tarifaufonomie der Kantone tangieren, verletzen Art. 129 BV. Da verschiedene der vorgeschlagenen Bestimmungen über die Neuordnung der Familienbesteuerung, insbesondere aber die verbindliche Anordnung des *Splitting systems* in Art. 11 E-StHG, das Steuermass betreffen, sind sie aus harmonisierungsrechtlicher Sicht recht fragwürdig. Schon der bisherige Art. 11 StHG entbehrte der verfassungsrechtlichen Grundlage<sup>106</sup>. Dieser Umstand wurde auch in den parlamentarischen Beratungen hervorgehoben<sup>107</sup>, dennoch wurde von einer Streichung dieser Tarifbestimmungen abgesehen.

Trotz ihrer Verfassungswidrigkeit sind solche Bestimmungen des StHG nicht unbeachtlich. Selbst dort, wo schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Übergriff des Bundes in die kantonale Tarifhoheit vorgebracht werden müssen, gilt das *Anwendungsgebot* gemäss Art. 191 BV<sup>108</sup>. Die Kantone sind demnach gezwungen, auch diese in Verletzung ihrer Tarifaufonomie statuierten Rahmenbestimmungen ins kantonale Recht umzusetzen. Immerhin ist der Verfassungswidrigkeit der Steuermassvorschriften des StHG insofern Rechnung zu tragen, als im Rahmen der *Auslegung* versucht werden muss, die Verfassungsverletzung möglichst klein zu halten. Sind verschiedene Auslegungsvarianten vertretbar, so ist jene vorzuziehen, welche die verfassungsmässige Kompetenzordnung am wenigsten tangiert.

### 5.6.2 Verbindliche Vorgabe des Splitting systems

Der beantragte Art. 11 Abs. 1 E-StHG schreibt den Kantonen im zweiten Satz zwar nicht den Splittingdivisor, aber doch das *Splitting system* mit aller Deutlichkeit vor. Die Kantone haben mithin keine andere Wahl, als ebenfalls einen Splittingtarif zu statuieren<sup>109</sup>, obwohl der Doppeltarif weitgehend dieselbe Funktion erfüllt wie das Splitting<sup>110</sup>.

Befremdlicherweise war es ausgerechnet die *Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren*, welche die Auffassung vertreten hat, es sei aus Gründen der vertikalen und horizontalen Harmonisierung zulässig und sogar geboten, das Vollsplitting mit dem Splittingdivisor 2 auch im StHG verbindlich vorzuschreiben<sup>111</sup>. Zu Recht ist der Bundesrat dieser haltlosen Auffassung nicht gefolgt und hat lediglich einen Mittelweg eingeschlagen, indem von der verbindlichen Anordnung des Splittingdivisors abgesehen wurde<sup>112</sup>. Auch mit diesem Vorschlag wird die Tarifhoheit der Kantone empfindlich geritzt; immerhin verbleibt diesen mit der Wahl des Splittingdivisors doch ein erheblicher Spielraum bei der tarifarischen Gestaltung.

### 5.6.3 Streichung des Zweiverdienerabzugs

Der Zweiverdienerabzug war bis anhin ein *allgemeiner Abzug*. Seine Streichung im StHG hätte zur Folge, dass es den Kantonen untersagt wäre, diesen Abzug weiterhin als allgemeinen Abzug beizubehalten. Die allgemeinen Abzüge sind in Art. 9 Abs. 2 StHG abschliessend geregelt<sup>113</sup>. Es stellt sich aber die Frage, ob es den Kantonen erlaubt wäre, die Differenzierung von Einverdiener- und Zweiverdienerhepaaren durch einen *Sozialabzug* vorzunehmen.

Gegen die Zulässigkeit der Statuierung eines Zweiverdienerabzugs in der Form eines Sozialabzuges spricht vorab der Umstand, dass der Zweiverdienerabzug seit jeher in den meisten Steuerordnungen als *allgemeiner Abzug* konzipiert war. Die Qualifikation eines Abzugs durch das in den Kantonen *gewachsene Recht* ist ein Argument mit starker Zugkraft im Abgrenzungsdiskurs allgemeiner Abzug/Sozialabzug. Es ist mit Blick auf das verfassungsrechtliche Harmonisierungsziel gewöhnlich nicht zuzulassen, dass Abzüge, welche bis anhin als all-

106 Vgl. CAGIANUT, 20; auch nach Auffassung von YERSIN (ASA 64 [1995/96] 119) sind diese Vorschriften hinsichtlich ihrer Verfassungsmässigkeit «nicht über jeden Zweifel erhaben».

107 AmtIBull NR 1989, 45, Votum Reichling.

108 REICH, StHG-Komm. zu Art. 1 N 25.

109 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3100.

110 Ausführlich REICH, ZBI 86 (1985) 253 f.

111 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3012.

112 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3019.

113 HÖHN/WALDBURGER, § 14 N 137; REICH, StHG-Komm. zu Art. 9 N 24 ff.; VALLENDER, 444; YERSIN, ASA 64 (1995/96) 114.

gemeine Abzüge behandelt worden sind, einfach als Sozialabzüge eingestuft werden, wenn sie in der Liste der Abzüge im StHG gestrichen werden<sup>114</sup>.

Für die Zulässigkeit des Zweiverdienerabzugs als Sozialabzug ist demgegenüber ins Feld zu führen, dass der Bund mit der Anordnung des Splittingsystems und der Streichung des Zweiverdienerabzugs als allgemeiner Abzug empfindlich in die verfassungsrechtlich garantierte Tarifautonomie der Kantone übergreift. Die Folgen der nicht auf das gewachsene Recht abstellenden Neuordnung der Belastungsrelationen im Bereich der Familienbesteuerung sind schwer absehbar. Den Kantonen dürfen deshalb in dieser Beziehung keine weitergehenden Fesseln auferlegt werden, als sie sich zwingend aus dem StHG ergeben. Im StHG ist jedoch keine stringente Norm verankert, welche den Kantonen die *verfassungsrechtlich gebotene Differenzierung*<sup>115</sup> zwischen Einverdiener- und Zweiverdienererehen untersagen würde<sup>116</sup>.

Hinzu kommt, dass sich der Zweiverdienerabzug funktionell betrachtet mindestens ebenso gut als Sozialabzug eignet wie der im kantonalen Recht bis anhin auch nur vereinzelt als Sozialabzug anzutreffende *Haushaltabzug*, der nun ungeachtet des Gebots der vertikalen und horizontalen Harmonisierung ins Recht der direkten Bundessteuer Eingang finden soll. Sozialabzüge sind nicht unmittelbar auf die Berücksichtigung von effektiven Aufwendungen der Steuerpflichtigen, sondern auf *Gruppendifferenzierung* ausgerichtet. Sie sind deshalb ein *Element der Tarifgestaltung*<sup>117</sup>. Als solche wirken Sozialabzüge *grob-schlächtig*; sie tragen den konkret verausgabten Mitteln bloss *typisiert* Rechnung. Der Nachweis der entsprechenden Aufwendungen ist nicht erforderlich; es genügt, wenn die *Gruppenzugehörigkeit* nachgewiesen wird. Alle diese Voraussetzungen sind beim Zweiverdienerabzug bestens erfüllt. Aus diesen Gründen kann es den Kantonen nicht verwehrt werden, den Zweiverdienerabzug neu als Sozialabzug auszugestalten.

#### 5.6.4 Belastungsvorschrift für Alleinerziehende

Die Steuerbelastung der verwitweten, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen, die allein mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, wird im

StHG nur insofern vorgeschrieben, als ihnen eine «gleichwertige Ermässigung» wie den in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen zuzugestehen ist<sup>118</sup>. Die Kantone können diese Ermässigung somit auf dem Abzugsweg oder durch einen Splittingtarif zu erreichen suchen. Nach der *Botschaft zum Steuerpaket 2001* lässt es das StHG sogar zu, dass Alleinerziehende wie bisher in gleicher Weise wie die Ehepaare entlastet werden<sup>119</sup>. Dem kann insofern zugestimmt werden, als die Gleichstellung von Ehepaaren und Alleinerziehenden von der neuen Formulierung des StHG nicht ausgeschlossen wird. Jedoch gilt es zu berücksichtigen, dass eine solche Gleichbehandlung unterschiedlicher Sachverhalte haltlos ist und Art. 8 und 9 BV verletzt. Nach dem Vorschlag des Bundesrats wäre sie nicht mehr durch das *Anwendungsgebot* geschützt<sup>120</sup>, weshalb den Kantonen die Gleichstellung von Ehepaaren und Alleinerziehenden untersagt wäre.

## 6 Schlussbetrachtung

Die vorliegenden Ausführungen zeigen, dass die Vorlage zur Neuordnung der Ehepaar- und Familienbesteuerung in verschiedenen Punkten nicht zu befriedigen vermag. Die unterbreiteten Vorschläge verdienen die Bezeichnung «Neuordnung» kaum. Beeinflusst durch die *Kommission Familienbesteuerung*, welche ihre Überlegungen schwergewichtig auf dem inzwischen in mehrfacher Hinsicht überholten Bundesgerichtsurteil *Hegetschweiler* aufgebaut hatte, ist die Vorlage zu stark fixiert auf das Problem der Nichtbenachteiligung der Ehepaare gegenüber den Konkubinatspaaren. Selbst eine geringfügige Besserstellung von Konkubinatspaaren in relativ seltenen Konstellationen soll ausgeschlossen werden. Der zu diesem Zweck eingeschlagene Weg eines Teilsplittings, das nahezu dem *Vollsplitting* entspricht, kombiniert mit dem höchst fragwürdigen *Haushaltabzug*, löst die anstehenden Probleme keineswegs und bringt einen erheblichen veranlagungstechnischen Mehraufwand gegenüber dem geltenden Recht.

Auch die Anknüpfung von Steuervorteilen an die Institution der Ehe vermag den heutigen gesellschaftspolitischen Anforderungen nicht mehr zu genügen. Die Zukunft gehört der *Individualbesteuerung*. Die Faktorenaddition, verbunden mit einem mehr oder weniger grossen Splittingvorteil, darf lediglich noch *Familien*

114 REICH, StHG-Komm. zu Art. 9 N 68.

115 Vorne 5.3.5.

116 Auch die *Botschaft zum Steuerpaket 2001* enthält keinen entsprechenden Hinweis.

117 BLUMENSTEIN/LOCHER, 235; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 76; REICH, StHG-Komm. zu Art. 9 N 59 ff.; YERSIN, ASA 64 (1995/96) 114.

118 Art. 11 Abs. 2 E-StHG.

119 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 3100.

120 Dazu REICH, StHG-Komm. zu Art. 11 N 32.

mit Kindern zuerkannt werden; allerdings nicht in der Form des herkömmlichen, sondern in der Form eines modifizierten *Familiensplittings*, das lediglich *Paarhaushalten mit Kindern* einen *Splittingvorteil* gewährt und den Splittingdivisor nicht von der Kinderzahl abhängig macht. Die Berücksichtigung der Kinderlasten hat durch grosszügige Abzüge von der Bemessungsgrundlage bzw. vom Reineinkommen und nicht durch das Splittingverfahren zu erfolgen.

Der Hauptvorwurf, den sich die Vorschläge des Bundesrats gefallen lassen müssen, liegt im ausgeprägten *Edukatationseffekt*, der ihnen anhaftet<sup>121</sup>. Die Verlierer der Revisionsvorlage sind die *Zweiverdienerhepaare*. Obwohl der Bundesrat das Bedürfnis nach einer Neuordnung der Familienbesteuerung vorab auf die Zunahme der Erwerbstätigkeit der Frauen zurückführt und erkannt hat, dass «Ehefrauen auf eine Erwerbstätigkeit verzichten, weil Kosten und Nutzen in einem unvorteilhaften Verhältnis zueinander stehen»<sup>122</sup>, wird das Zugeständnis eines recht *bescheidenen Kinderbetreuungskostenabzugs* bei den *Zweiverdienerhepaaren* durch die Streichung des *Zweiverdienerabzugs* gleich mehr als zunichte gemacht. Diese Streichung des *Zweiverdienerabzugs* führt zur *gleichen Steuerbelastung* von Einverdiener- und Zweiverdienerhepaaren. Dadurch wird der Einverdienerhepaare mit dem *Splittingvorteil*, der nahezu beim Vollsplitting liegt, ein Vorteil gewährt, welcher der Zweiverdienerhepaare ganz oder teilweise vorenthalten wird. Die durch das Splitting eingeräumte Begünstigung der Ehepaare schwindet bekanntlich mit zunehmendem Zweiteinkommen. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Entscheidungsneutralität kann diese *Begünstigung der Einverdienerhepaare* nicht hingenommen werden, es sei denn, man wolle dem Motto «Ehefrauen zurück an den häuslichen Herd» fiskalisch Nachdruck verleihen.

## Literatur und Materialien

- BAREIS PETER, *Transparenz bei der Einkommensteuer – Zur systemgerechten Behandlung sogenannter «notwendiger Privatausgaben»*, *StuW* 1991, 38 ff.
- Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, *StuW* 2000, 81 ff.
  - Die Familien- und Ehegattenbesteuerung aus deutscher Sicht – rechtliche und ökonomische Aspekte, *FStR* 2001, 270 ff.
- BAUMGARTNER IVO P. in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Basel/Genf/München 2000, Art. 35–39
- Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung, erstattet dem Finanzdepartement, Bern 1998 (*Bericht Kommission Familienbesteuerung*)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des Steuerrechts*, 5. Aufl., Zürich 1995
- BÖCKENFÖRDE ERNST-WOLFGANG, *Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich. Eine Diskussionsanregung zur Reform der Familienbesteuerung*, *StuW* 1986, 335 ff.
- BÖCKLI PETER, *Von Schatteneinkommen und Einkommensbindung. Gedanken zur Ehegattenbesteuerung*, *StR* 1978, 98 ff.
- Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, *BBJ* 1983 III, 1 ff. (*Botschaft Steuerharmonisierung*)
- Botschaft zum Steuerpaket 2001 vom 28. Februar 2001, *BBJ* 2001, 2983 ff. (*Botschaft zum Steuerpaket 2001*)
- CAGIANUT FRANCIS, *Gerechte Besteuerung der Ehegatten: ein Beitrag zur Harmonisierung des schweizerischen Steuerrechts*, Bern 1971
- HANSLIK GÜNTHER, *Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung*, Wien 1999
- HÖHN ERNST, *Die Besteuerung der Ehepaare im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes*, *ASA* 52 (1983/84) 113 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht (Bd. I)*, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- KÄNZIG ERNST, *Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer)*, I. Teil, 2. Aufl., Basel 1982

121 Wenn die Neue Zürcher Zeitung (2. Juli 2001, Nr. 150, 9, wab.) zum Schluss kommt, es handle sich bei den unterbreiteten Vorschlägen um eine Steuerreform, «welcher noch familienpolitischer Mief aus dem vorletzten Jahrhundert anhaftet», muss dem leider beigepflichtet werden.

122 *Botschaft zum Steuerpaket 2001*, 2985.



- KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, Schweizerischer Juristenverein, Heft 1, Basel 1992
- Progressive Einkommenssteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz: 100 Jahre nach Georg Schanz, in: LANG JOACHIM (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, 599 ff.
- LANG JOACHIM, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988
- Familienbesteuerung, *StuW* 1983, 103 ff.
- LOCHER PETER, Neuordnung der Familienbesteuerung in der Schweiz, in: KIRCHHOF ET AL. (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, 741 ff.
- Bedauerlicher Rückschritt bei der Ehegattenbesteuerung, *recht* 13 (1995) 162 ff.
  - Ehegattenbesteuerung im Umbruch?, *ASA* 53 (1984/85) 305 ff.
  - Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, *ASA* 68 (1999/2000) 375 ff.
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, Basel/Frankfurt a.M. 1998
- PEZZER HEINZ-JÜRGEN, Familienbesteuerung und Grundgesetz, *StuW* 1989, 219 ff.
- PFISTER ALOIS, Zehn Jahre Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Ehegatten-Besteuerung, *ASA* 63 (1994/95) 677 ff.
- REICH MARKUS, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, *ZBl* 86 (1985) 233 ff.
- Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, 97 ff.
  - in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, Basel/Frankfurt a.M. 1997, Art. 1, 2, 7–11, 74, 76, 79
  - in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a und I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Basel/Genf/München 2000, Art. 16, 18–20, 25, 27–31, 61, 202, 211
  - Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, *ASA* 53 (1984/85) 5 ff.
- RICHNER FELIX, Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, *ZStP* 1995, 255 ff.
- SCHNEIDER DIETER, Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage, *StuW* 1984, 356 ff.
- VALLENDER KLAUS A., Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung, in: Cagianut Francis/Vallender Klaus A. (Hrsg.), *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts*. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 421 ff.
- VOGEL KLAUS, Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, *StuW* 1984, 197 ff.
- Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201 ff.
- YERSIN DANIELLE, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, *ASA* 64 (1995/96) 97 ff.
- *Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler et l'imposition du couple*, *RDAF* 41 (1985) 425 ff.
- WALDBURGER ROBERT/SCHMID MARTIN, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates: Gutachten über die Zulässigkeit der Qualifikation von an Expatriates erbrachten Leistungen mit Lohncharakter als Gewinnungskosten, im Auftrag des Kantons Zürich, Bern 1999
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, *Steuerharmonisierung*, Bern 1984

# Die Familien- und Ehegattenbesteuerung aus deutscher Sicht – rechtliche und ökonomische Aspekte

Prof. Dr. rer. pol. Peter Bareis



*Peter Bareis, Prof. Dr. rer. pol.,  
Institut für Betriebswirtschaftslehre, Universität  
Hohenheim, Stuttgart*

## Inhalt

1	<b>Einführung</b>
2	<b>Zur Theorie der Einkommensteuer</b>
2.1	<b>Orientierung am Finanzzweck</b>
2.2	<b>Berücksichtigung von Sozialaspekten</b>
2.2.1	Freistellung des Existenzminimums
2.2.2	Direkte Progression
2.2.3	Berücksichtigung der Ehe
2.2.4	Berücksichtigung der Familie
3	<b>Geltende Tarife und ihr Zusammenhang mit den Modellfunktionen</b>
4	<b>Vergleichende Bewertung des geltenden Rechts</b>
5	<b>Das Reformvorhaben in der Schweiz</b>
5.1	<b>Geltend gemachte Hauptmängel des geltenden Rechts</b>
5.2	<b>Qualitative Belastungsrelationen im Vergleich</b>
5.3	<b>Zu den drei Reformvorschlägen der Kommission und ihrer Bewertung</b>
6	<b>Fazit</b>
	<b>Literatur</b>
	<b>Urteile</b>

1 PETER LOCHER, Neuordnung der Familienbesteuerung in der Schweiz, in: Festschrift für KLAUS VOGEL, Heidelberg 2000, S. 741 ff.

2 ERICH BOSSHARD, Familienbesteuerung im Umbruch, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Band 69 (2000/01), S. 757 ff. mit umfangreichen Nachweisen. Siehe bereits MARKUS REICH, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1985, S. 234 ff.

## 1 Einführung

Die Schweiz plant bei der Ehe- und Familienbesteuerung eine «Neuordnung».<sup>1</sup> Es wird auch von einem «Umbruch» gesprochen.<sup>2</sup> Wegweisend ist ein umfassender, sorgfältig die vielen Aspekte diskutierender Bericht einer Expertenkommission.<sup>3</sup> Ausgelöst durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wird auch in Deutschland seit 1992 intensiv, aber auch kontrovers über die Ehe- und Familienbesteuerung diskutiert, und der Gesetzgeber hat umfangreiche Rechtsänderungen vorgenommen.<sup>4</sup> In den USA sind Bemühungen im Gange, die «Strafsteuer für Verheiratete» («marriage penalty») abzuschaffen.<sup>5</sup> Die vorliegenden Ansätze sollen hier miteinander verglichen werden, wobei eine Beschränkung auf die Schweiz und Deutschland geboten ist und nicht alle Aspekte behandelt werden können.<sup>6</sup>

Um diese Ansätze einordnen und beurteilen zu können, ist vorab eine Skizze der Theorie der Einkommensteuer

3 Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung (Kommission Familienbesteuerung), erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 1998 (im Folgenden als «Bericht» zitiert); Vorsitzender: PETER LOCHER. Siehe dazu auch die Vernehmlassungsvorlage zur Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung; Internet-Adresse siehe Literaturverzeichnis.

4 Zur Entwicklung in Deutschland mit weiteren Nachweisen: DIETER DZIADKOWSKI, Zur Berücksichtigung des Familienstandes bei der Einkommensteuer 50 Jahre nach Verkündung des Grundgesetzes, DStZ 1999, S. 273 ff.; PAUL KIRCHHOF, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, S. 2792 ff.

5 Eine die Probleme ironisch beschreibende Darstellung – u. a. mit Empfehlungen zur Steuerplanung durch Scheidung und Wiederverheiratung – findet sich bei: MICHAEL J. GRAETZ, The Decline (and Fall?) of the Income Tax, New York 1997.

6 Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Ehe und Familie können sich auch bei Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie bei den Verbrauchsteuern, speziell bei der Mehrwertsteuer, stellen. Sie bleiben ausgeklammert. Nicht explizit behandelt werden können ferner die Fragen nach der konkreten Höhe der Haushaltersparnis, der Kinderkosten, des Zusammenhangs zwischen Bundessteuer – sie wird hier ausschliesslich diskutiert (Gesetz über die direkte Bundessteuer – DBG) – und den kantonalen Steuern, der Faktorenaddition bei Kindern sowie die weiteren Stellungnahmen zum Vorschlag der Expertenkommission, wie sie in der Vernehmlassungsvorlage beschrieben sind.

notwendig. Die unterschiedlichen Instrumente zur Berücksichtigung ehe- und familienbezogener Sachverhalte müssen auf ihre unterschiedlichen Wirkungen hin untersucht und können erst danach bewertet werden. Der Bewertungsmaßstab hierfür ist m.E. eine Einkommensteuer, die sich ausschliesslich am Finanzzweck – Einnahmeerzielung für den Staat – orientiert.

## 2 Zur Theorie der Einkommensteuer

### 2.1 Orientierung am Finanzzweck

Die einzelne natürliche Person ist ökonomisch wie juristisch die grundlegende Handlungseinheit (methodologischer Individualismus).<sup>7</sup> Die synthetische Einkommensteuer<sup>8</sup> hat das von einem Individuum in einer Periode erwirtschaftete realisierte Markteinkommen vor Konsum (Y) als Besteuerungsgrundlage.<sup>9</sup> Nur der am Markt erwirtschaftete (realisierte) Reinvermögenszuwachs einer Periode sollte der Einkommensteuer unterworfen werden. Es handelt sich dabei um Nettogrößen, d.h. die erwerbswirtschaftlich bedingten Ausgaben (Aufwendungen) sind von den erwerbswirtschaftlich bedingten Einnahmen (Erträgen) abzuziehen.<sup>10</sup> Damit wird das in der Periode über den Markt realisierte zusätzliche Konsumpotential vor dessen Verbrauch nach dem sog. «objektiven Nettoprinzip» erfasst.

Grundsätzlich ist die gesamte erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Individuums Steuergegenstand.<sup>11</sup> Doch müssen rein private Aktivitäten – Liebhaberei – i.d.R. ebenso aus der Besteuerung ausscheiden wie die Haushaltsproduktion, obwohl beide Tätigkeiten Werte schöpfen, die eigentlich erwirtschaftetes Einkommen sind. Sie sind jedoch nicht ausreichend über den Markt objektiviert.

Folgt man dem «leave-them-as-you-find-them principle»<sup>12</sup>, so muss der Steuersatz (die Steuerfunktion) die Steuerpflichtigen in der relativen Stellung zurücklassen, in der sie der Staat vor der Besteuerung angetroffen hat. Das geschieht durch einen konstanten Steuersatz, der so

zu wählen ist, dass der notwendige Haushaltsbetrag für den Staat erreicht wird («gegebenes Budget»). Eine Proportionalsteuer [ $T(Y) = a_1 Y$  mit  $0 < a_1 < 1$ ] erfüllt diese Bedingungen. Sie ist zugleich der Maßstab für die Beurteilung der Wirkungen, die sich bei Berücksichtigung weiterer Sachverhalte bei der Besteuerung ergeben.

### 2.2 Berücksichtigung von Sozialaspekten

Dagegen wird eingewandt, es müssten weitere Aspekte bei der Besteuerung berücksichtigt werden. Dazu gehören folgende, für das Thema relevante Forderungen:

1. Freistellung des Existenzminimums,
2. direkte oder zumindest indirekte Steuerprogression,
3. Berücksichtigung der Ehe,
4. Berücksichtigung der Familie, ggf. unabhängig von der Ehe,
5. Berücksichtigung von Haushaltsersparnissen durch Zusammenleben.

Diese Forderungen werden teilweise schon seit Jahrhunderten erhoben. So schreibt FRITZ KARL MANN, zur Zeit Richelieus seien bereits «radikalere Ansichten geläufig» gewesen, «die in schnellem Siegeszug die öffentliche Meinung zu erobern begannen. Das gilt in erster Linie von den Vorschlägen der *Steuerprogression* und der *Freilassung des Existenzminimums*. Es waren die grossen politischen Schriftsteller der Aufklärungszeit, die die öffentliche Meinung für die beiden sozialpolitischen Massnahmen gewonnen haben.»<sup>13</sup> Diese «sozialpolitischen Massnahmen» im weitesten Sinne haben mit dem Fiskalzweck der Besteuerung nichts zu tun; sie sind nur aus dem Sozialstaatsprinzip (Bedürftigkeitsprinzip) abzuleiten; es handelt sich um Umverteilungsforderungen. Deren Wirkungen auf den Staatshaushalt wie auf die Entscheidungen der Steuerpflichtigen müssen bei ihrer Bewertung bedacht werden.

7 CHARLES B. BLANKART, *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, 4. Aufl., München 2001, S. 10 ff.

8 Die Diskussion um die Einkommensteuer als «Konsumausgabensteuer» muss hier vernachlässigt werden. Siehe dazu: MARKUS REICH, *Ein neues Steuerrecht für die Schweiz*. Anmerkungen zu den St.Galler Reformvorschlägen.

9 Vgl. dazu die ausführliche Diskussion bei DIETER SCHNEIDER, *Steuerbilanzen*, Wiesbaden 1978, S. 34 ff.

10 Deshalb ist die Formulierung «organische Abzüge» (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Gewinnungskosten) leicht falsch zu verstehen. Denn es sind keine Abzüge von der Be-

messungsgrundlage (so z.B. PETER LOCHER, a.a.O., S. 748), sondern Negativposten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage «Einkommen».

11 Sie umfasst sämtliche Einkunftsarten. Der Begriff ist hier weiter gefasst als die unselbständige bzw. selbständige «Erwerbstätigkeit» nach Art. 17 und 18 DBG und soll auch die Einkünfte nach Art. 19–23 DBG enthalten.

12 Bereits PETTY forderte dies 1692. Siehe dazu FRITZ KARL MANN, *Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937, S. 158 f.

13 Ebd. S. 160; im Original gesperrt statt kursiv.

### 2.2.1 Freistellung des Existenzminimums

Die Forderung nach Freistellung des Existenzminimums ist in Deutschland vom BVerfG aus der Verfassung abgeleitet worden und gilt als zwingend. Die Schweizer Rechtslage dürfte nicht so eindeutig sein.<sup>14</sup> Technisch kann die Freistellung bis zum Existenzminimum ( $Y_0$ ) durch Abzug von der Bemessungsgrundlage oder durch ein Abzugsglied (Abzug von der Steuerschuld) bei der (linearen) Steuerfunktion erreicht werden.<sup>15</sup> Dadurch entsteht zu Beginn eine Nullzone. Die Steigung – der Steuersatz – dieser Funktion ist grösser als bei einer Funktion ohne negatives Absolutglied ( $b_1 > a_1$ ). Wird diese Steuerfunktion realisiert, dann ergibt sich eine indirekte Progression: Die durchschnittliche Steuerbelastung steigt mit steigendem Einkommen, jedoch ist der Grenzsteuersatz konstant.

### 2.2.2 Direkte Progression

Häufig wird auch eine direkte Progression als zusätzliche Umverteilung gefordert. Danach soll innerhalb eines Bereiches nach dem Existenzminimum und vor Geltung des Höchststeuersatzes der Grenzsteuersatz steigen. Zwangsläufig muss diese Steigung rechtzeitig beendet werden, da sonst die Steuer die Bemessungsgrundlage übersteigen würde. Der Grenzsteuersatz muss dann konstant bleiben. Dies ist auf zwei Wegen möglich. Folgt am Ende der direkten Progressionszone eine allgemeine lineare Funktion, deren Steigung an diesem Übergangspunkt derjenigen der vorherigen Funktion entspricht (Tangentenpunkt), so ergibt sich die «deutsche» Lösung («Tarif D»). Sie erfüllt die zusätzliche Forderung, dass der Grenzsteuersatz mit zunehmendem Einkommen zunehmen oder gleichbleiben, aber nicht sinken darf. Infolgedessen bleibt die Steuerfunktion immer progressiv, d.h. der Durchschnittsteuersatz steigt, weil das Gewicht des negativen Absolutgliedes mit steigendem Einkommen abnimmt, aber nicht verschwindet.

Anders verfährt die Schweiz. Sie verlangt bei sehr hohen Einkommen eine lineare Funktion durch den Nullpunkt, verwirklicht ab einer bestimmten Einkommenshöhe somit die reine Proportionalsteuer. Die einleuchtende Begründung hierfür lautet: Wer ein (sehr) hohes Einkommen erzielt, benötigt keine sozialpolitisch motivierten Entlastungen mehr. Diese Tarifstruktur wird abgekürzt als «Tarif CH» bezeichnet.

In stilisierter Form<sup>16</sup> sehen die beiden grundsätzlich unterschiedlichen Funktionstypen so aus (siehe Graphik 1 auf der folgenden Seite).

Graphik 1 enthält jeweils die Steuerbetragsfunktionen, Graphik 2 die zugehörigen Grenz- und Durchschnittsteuerfunktionen. Bei der Struktur «D» endet die direkte Progression am Tangentenpunkt A; es schliesst sich die allgemeine lineare Funktion an, die mit «indirekte Progression» gekennzeichnet ist. Bei der Struktur «CH» geht die direkte Progression weiter, bis sie den Schnittpunkt B erreicht, von dem ab die Proportionalsteuer als lineare Funktion durch den Nullpunkt (gestrichelte Hilfslinie) gilt. Diese Funktionen ergeben unterschiedliche Steuereinnahmen: Die Struktur «CH» führt c.p. zu einem höheren Budget als die Struktur «D».<sup>17</sup> Die Schweizer Proportionalsteuer ist zugleich der Massstab für die sozialpolitisch motivierte Entlastung der Einkommensgruppen, die unterhalb des Punktes B liegen. Diese Entlastungsfunktion ist in der Graphik 3 dargestellt. Ab dem Tangentenpunkt A wird bei «CH» die sozialpolitisch motivierte Entlastung zurückgeführt und ist beim Punkt B verschwunden, während sie bei der Struktur «D» erhalten bleibt.

### 2.2.3 Berücksichtigung der Ehe

Vom methodologischen Individualismus aus betrachtet besteht keine Notwendigkeit, den Zivilstand, insbesondere die Ehe, steuerlich zu berücksichtigen. Massstab der Besteuerung kann auch bei der Ehe das von dem jeweiligen Ehepartner selbst erwirtschaftete Markteinkommen vor Konsum sein.

Diesen Argumenten wird in Deutschland entgegengehalten, Art. 6 GG gebiete einen besonderen Schutz für Ehe und Familie.<sup>18</sup> Deshalb hat das BVerfG schon 1957 die damals geltende Regelung abgelehnt, wonach Eheleute ihre getrennt ermittelten Einkommen zusammenrechnen und dann auf das Gesamteinkommen den für dieses Einkommen geltenden höheren Steuersatz anwenden mussten. Daraufhin wurde in Deutschland das Splitting-Verfahren eingeführt. Es bewirkt, dass der für die Hälfte der addierten Einzeleinkommen geltende Steuersatz angewendet wird. Damit stellen sich Eheleute aufgrund des Tarifs nicht schlechter als getrennt Veranlagte mit demselben Gesamteinkommen; in der Regel sind Eheleute besser gestellt. Dies gilt vor allem für «Einverdienerer», weil hier ein zweites Existenzminimum freige-

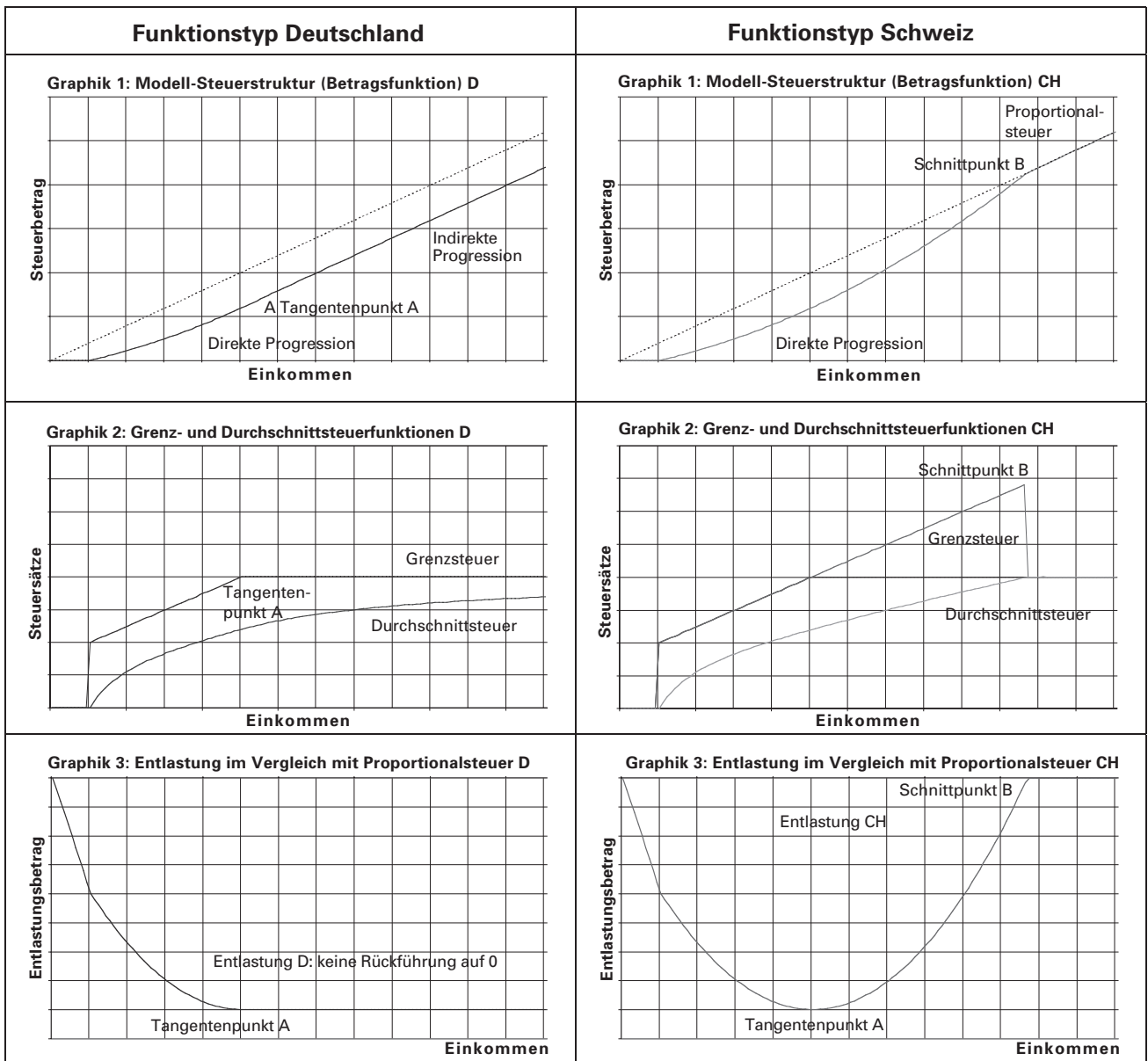
14 Bericht, S. 37, Fn. 138.

15  $T(Y) = b_1(Y - Y_0) = b_1 Y - b_1 Y_0$  mit  $Y_0$  als Existenzminimum. Es handelt sich um eine lineare Funktion mit negativem Absolutglied.

16 Zur Vereinfachung wird eine stetige Parabelfunktion unterstellt, an die sich die jeweiligen linearen Funktionen anschliessen.

17 Dies ist hier nicht weiter vertieft.

18 «Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung.»



stellt wird und ausserdem der niedrige, für die Hälfte des Einkommens geltende Steuersatz angewendet wird. M.E. zu Recht wird an diesem Verfahren kritisiert, dass es nicht die Ehe schlechthin, sondern nur bestimmte Formen der Ehe begünstigt. Denn Ehegatten mit jeweils demselben Einkommen haben vom Splitting keinerlei Vorteile. Am

Modell-Steuersystem führt das Splitting zu folgendem Tarifverlauf bei der «deutschen» Struktur (siehe Graphik 4 auf der folgenden Seite).<sup>19</sup>

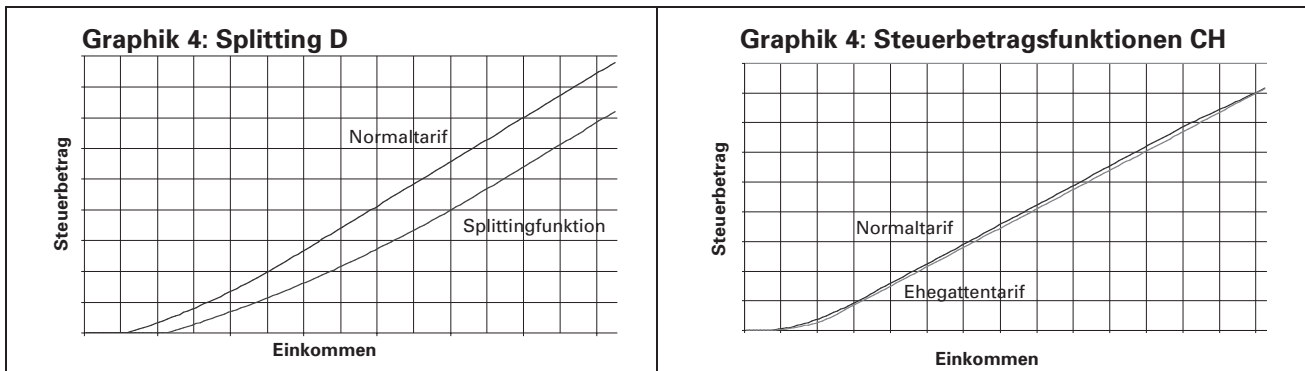
Nach geltendem Schweizer Recht gilt für Eheleute<sup>20</sup> ebenfalls ein besonderer Tarif, der jedoch grundsätzlich zu höherer Besteuerung im Vergleich mit dem uneinge-

19 Die Darstellung beschränkt sich auf den obigen Modelltarif; der konkrete deutsche Tarif bringt keine zusätzlichen Erkenntnisse. In Deutschland wird von der vorherrschenden juristischen Lehre die Ehe als «Erwerbsgemeinschaft» interpretiert, bei der die Eheleute das Gesamteinkommen beider Eheleute je hälftig erworben hätten. Dem wird – m.E. zutreffend – vor allem von ökonomischer Seite heftig widersprochen. Siehe dazu auch MARKUS REICH, Ein neues Steuerrecht für die Schweiz, a.a.O., S. 1390. Tatsächlich sind Eheleute, die z.B. an einer Offenen Handelsgesellschaft je hälftig beteiligt

sind und dementsprechend auch je hälftig das eheliche Gesamteinkommen am Markt erwerben, nur eine kleine Minderheit. In allen anderen Fällen ist die behauptete Erwerbsgemeinschaft eine Fiktion. Es handelt sich sicherlich um eine Verbrauchsgemeinschaft, bei der sich wie bei sonstigen Privatsachverhalten die Frage stellt, ob und ggf. wie diese bei der Besteuerung berücksichtigt werden sollten.

20 Art. 36 DBG bestimmt, dass dieser Tarif auch bei bestimmten Personen mit Kindern anzuwenden ist; dennoch wird hier abgekürzt nur vom Ehegattentarif gesprochen.





schränkten Splittingverfahren führt, weil keine zwei vollen Existenzminima gewährt werden. Begründet wird dies u.a. auch mit Haushaltsersparnissen durch das Zusammenleben.<sup>21</sup> Graphik 4 verdeutlicht diesen Zusammenhang an den geltenden Steuerbetragsfunktionen für die Schweiz.<sup>22</sup> Bei der Interpretation ist zu beachten, dass hier ein anderer Massstab gilt. Der wesentliche Unterschied gegenüber der Struktur «D» besteht darin, dass sich die beiden Kurven bei hohen Einkommen zur Proportionalsteuer vereinigen, während in Deutschland immer ein Abstand bleibt.

Aus beiden Funktionen ergeben sich problematische Folgen; für den Tarif «CH» gilt:

- a) Isoliert betrachtet werden in den unteren Einkommensbereichen die Einverdienerehepaare begünstigt.
- b) Zusammenlebende Konkubinatspaare ohne Kinder werden als Alleinstehende behandelt, so dass sie im Vergleich mit Ehepaaren häufig keine Nachteile haben, obwohl sie Haushaltsersparnisse nutzen können.
- c) Zweiverdienerehepaare müssen in vielen Fällen gegenüber zwei Alleinstehenden eine höhere Steuerbelastung tragen.

Diese Unterschiede werden besonders bedeutsam, wenn zusätzliche Abzugsbeträge von der Bemessungsgrundlage gewährt werden, da die Gesamtwirkung aller Massnahmen schwer zu rechtfertigen ist. Das gilt vor allem für Kinderfreibeträge, aber auch für den Abzugsbetrag für Zweiverdienerehepaare.

#### 2.2.4 Berücksichtigung der Familie

Auch die Berücksichtigung der Familie ist nach der hier vertretenen Grundauffassung bei der Besteuerung nicht geboten. Denn Ausgaben der Eltern für Kinder sind *Einkommensverwendungen*, die mit der Bemessungsgrundlage «Markteinkommen» nur insofern etwas zu tun haben, als Individuen mit hohem Markteinkommen derartige Ausgaben leichter als andere tragen können. Dieser Befund bedeutet nicht, dass der Staat hier untätig bleiben sollte. Er muss diese Sachverhalte jedoch nach sozialpolitischen Kriterien berücksichtigen. Daher dürfen staatliche Leistungen – seien es Transfers, seien es Steuernachlässe – mit zunehmendem Markteinkommen der Betroffenen allenfalls gleich bleiben; sie können mit steigendem Einkommen auch sinken, dürfen jedoch niemals mit steigendem Einkommen zunehmen. Ein Abzug von der Bemessungsgrundlage ist daher das falsche Instrument.<sup>23</sup> Das Kindergeld, das in Deutschland gezahlt wird, wäre daher ausreichend. Jedoch wird hier alternativ ein Freibetrag gewährt, sofern die dadurch bewirkte Steuerminderung höher als das Kindergeld ist. Dies ist m.E. ebenso problematisch wie die Grundposition der Schweizer Expertenkommission, wenn sie schreibt: «Die Kommission lehnt (Sozial-) Abzüge vom Steuerbetrag ausdrücklich ab. Ein Kinder- oder sonstiger Abzug vom Steuerbetrag ist in einem System der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fremd. Solange negative Steuern nicht ausbezahlt werden, ist ein Abzug vom Steuerbetrag für steuerpflichtige Personen in tiefen Einkommensbereichen genau so ungerecht wie ein Kinderabzug, der sich für diese wenig bis gar nicht auswirkt.»<sup>24</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass Kindergeld

21 Deren Betrag wurde von der Expertenkommission durch Erhebungen ermittelt.

22 Sie berücksichtigen die Verordnung über den Ausgleich der kalten Progression vom 4.3.1996 (SR 642.119.2). Zur Berechnung siehe unten.

23 Die Vertreter des in Deutschland so genannten «subjektiven Nettoprinzijs» argumentieren, die Abziehbarkeit der sog. «indisponiblen Privatausgaben» sei aus steuerlichen Gründen geboten, und infolgedessen seien die daraus entstehenden finanziellen Wirkungen lediglich ein «Reflex» des ge-

wählten Steuertarifs: «Reflextheorie»; siehe dazu THEODOR SIEGEL / PETER BAREIS, *Strukturen der Besteuerung*, 3. Aufl., München 1999, S. 93 f. Es ist hier nicht der Ort, die äusserst kontroverse deutsche Diskussion hierzu nachzuzeichnen, wengleich auch die Expertenkommission ähnlich argumentiert; s. Fn. 24.

24 Bericht S. 50 f. Vgl. dort auch S. 22 und Fn. 63. Der von der Kommission gemeinte Begriffsinhalt für Sozialabzüge ist offensichtlich weniger umfassend als der hier verwendete, der alle Umverteilungsmassnahmen erfasst.

in dieser Terminologie eine «Negativsteuer» darstellt, so dass der dritte Satz auf die Situation in Deutschland nicht zutrifft. Dem zweiten Satz kann deshalb nicht zugestimmt werden, weil eine richtig verstandene «Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit» am realisierten Markteinkommen des Zensiten anknüpft. Dieses ist denn auch der korrekte Massstab, wenn gefragt werden soll, ob Konsumausgaben und Ausgaben für Kinder von ihm getragen werden können oder ob er dafür staatliche Unterstützung (oder eine Steuerermässigung) benötigt.

Würde generell ein durchgängiger *Proportionaltarif* herrschen, so wäre die Wirkung eines Abzugs von Privatausgaben einfach zu bestimmen: Abzugsbetrag mal Steuersatz ergibt die Ersparnis durch die Abziehbarkeit. Der Betrag wäre unabhängig vom Einkommen. Der Grund ist einfach: Sowohl die Grenzsteuer wie jede beliebige Differenzsteuer sind immer konstant.<sup>25</sup>

Wird das Existenzminimum freigestellt, kommt es durch den Abzug von Privatausgaben im Bereich innerhalb des Existenzminimums zu keinen Steuerwirkungen. Die finanzielle Entlastung steigt dann bei der *Tarifstruktur CH*, bleibt zunächst unterhalb des höchsten Proportionalersatzes, übersteigt dann auch diesen und sinkt dann zurück auf den Proportionalersatz. Die danach weiterlaufende konstante Entlastung (konstanter Proportionalsteuersatz mal konstanten Abzugsbetrag) ist m.E. nicht mit dem Grundgedanken dieser Tarifstruktur vereinbar, wonach bei hohen Einkommen keinerlei Sonderaspekte mehr berücksichtigt werden sollen.

Bei der *Tarifstruktur D* steigt die Entlastung durch Privatabzüge ab dem Existenzminimum kontinuierlich an und erreicht dann in der oberen indirekten Progres-

sionszone ein Maximum bei einem konstanten Betrag (konstanter Grenzsteuersatz mal konstanten Abzugsbetrag).

Diese Wirkungen sind m.E. nicht zu rechtfertigen. Die Situation wird noch unübersichtlicher, wenn zusätzlich die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Personenmehrheiten bedacht wird, da dann der Ehegattentarif für die Minderungswirkungen der Abzüge massgebend ist; strukturell handelt es sich dabei jedoch um dasselbe Problem. Abzüge von der Steuerschuld für sozialpolitisch begründete Sachverhalte sind grundsätzlich besser geeignet.

### 3 Geltende Tarife und ihr Zusammenhang mit den Modellfunktionen

Die obige modellhafte Darstellung der Tarifstruktur entspricht im Wesentlichen den in beiden Staaten gültigen Tarifen. In Deutschland gilt ein Formeltarif, der in den beiden unteren Bereichen jeweils als Polynom zweiten Grades formuliert werden kann. Im Bereich des Spitzensteuersatzes (indirekte Progression) gilt eine allgemeine lineare Funktion.<sup>26</sup>

Das Bundessteuergesetz für die Schweiz<sup>27</sup> definiert elf Intervalle, davon zehn mit steigenden Grenzsteuersätzen.<sup>28</sup> Sie können, was hier nicht ausführlich bewiesen werden kann, als allgemeine lineare Funktionen mit negativem Absolutglied dargestellt werden, so dass die gesamte Tariffunktion sich aus aneinander gefügten line-

25 Im Folgenden wird ausschliesslich mit Grenzsteuern gearbeitet, obwohl bei grösseren Beträgen und nicht konstanten Grenzsteuersätzen unterschiedliche Differenzsteuern resultieren können; die Ergebnisse bleiben jedoch hiervon unbeeinflusst.

26 Die deutschen Steuerfunktionen lassen sich in Polynom-schreibweise wie folgt darstellen:

Steuerfunktion 2001–2002 in Polynom-schreibweise (Deutschland)			
Gültigkeit bis einschl. DM	$a_2 \cdot Y^2$	$a_1 \cdot Y$	$a_0$
14 093	0	0	0
18 089	3,8789E-06	9,008048800E-02	-2 029
107 568	1,4249E-06	1,786010072E-01	-2 828
Darüber	0	48,5E-02	-19 299

Siehe zur Umrechnung in Polynomform: THEODOR SIEGEL/PETER BAREIS, Strukturen der Besteuerung, a.a.O., S. 88 ff. Die graphische Darstellung zeigt zwar im Vergleich zu den obigen Modellfunktionen Besonderheiten auf, die aber im vorliegenden Zusammenhang bedeutungslos sind. Durch die

Umrechnung in Euro ergeben sich für das Jahr 2002 geringfügig andere Zahlen.

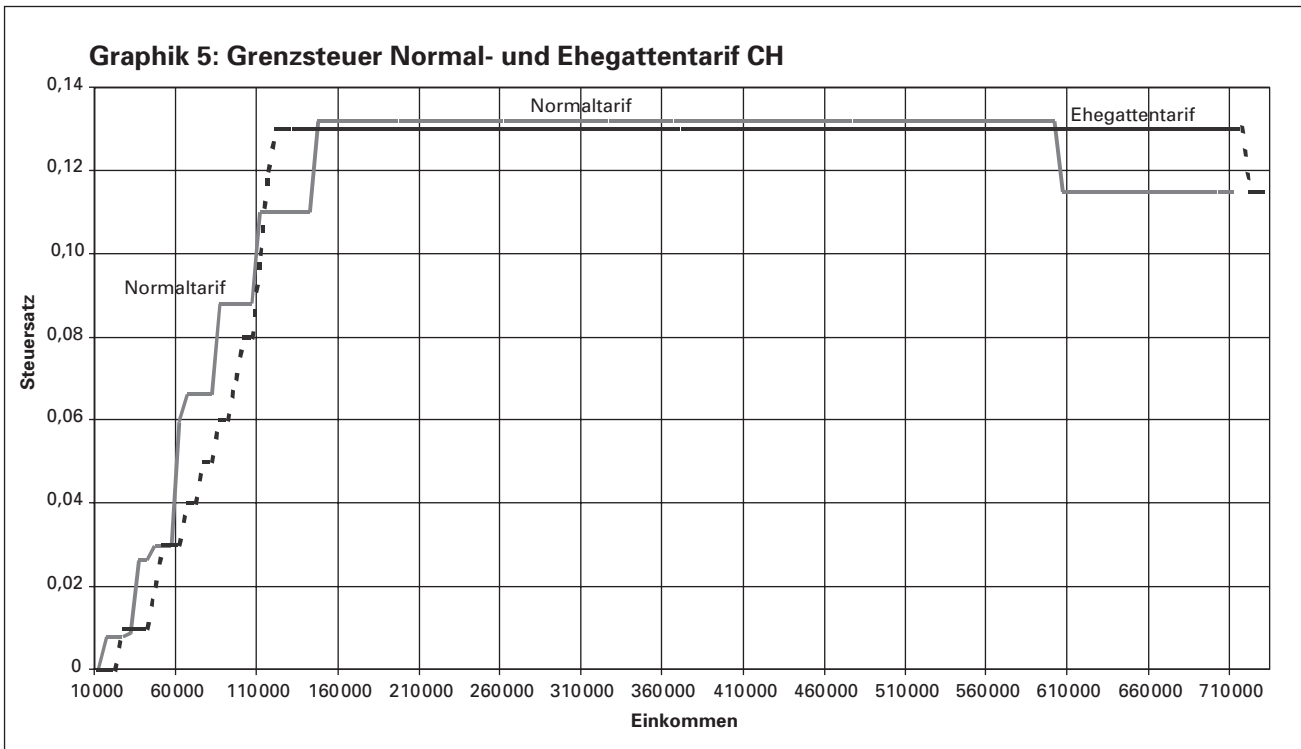
27 DBG vom 14.12.1990 nach dem Stand vom 24.4.2001 (SR 642.11) mit den Änderungen durch die Verordnung über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer vom 4.3.1996 (SR 642.119.2, Stand am 1.7.1996).

28 Von Rundungsvorschriften wird hier abgesehen.



ren Teilfunktionen darstellen lässt.<sup>29</sup> Dies gilt auch für den Tarif für Ehegatten und Personen mit Kindern.<sup>30</sup> Die Grenzen, ab denen der Proportionaltarif einsetzt, sind unterschiedlich hoch: beim Normaltarif ist es Y<sub>10</sub>, beim Ehegattentarif ist es Y<sub>14</sub>. Die Steuerbetragsfunktionen sind oben als Graphik 4 dargestellt. Die zugehörigen Grenzsteuersätze zeigt die folgende Graphik 5:

Diese Grenzsteuerfunktionen sind deshalb bemerkenswert, weil sie sich bei hohen Einkommen treffen. Zu Beginn weist der Ehegattentarif grundsätzlich geringere Grenzsteuersätze auf. Dies muss jedoch «nachgeholt» werden, damit später einheitlich ein Proportionaltarif von 11,5 Prozent erreicht werden kann. Daher übersteigt der Grenzsteuersatz für Eheleute im Bereich zwi-



29 Der Normaltarif lässt sich wie folgt darstellen:

Tarifstruktur (Schweiz): Tariffunktionen als allgemeine lineare Funktionen mit negativem Absolutglied – **Normaltarif** –

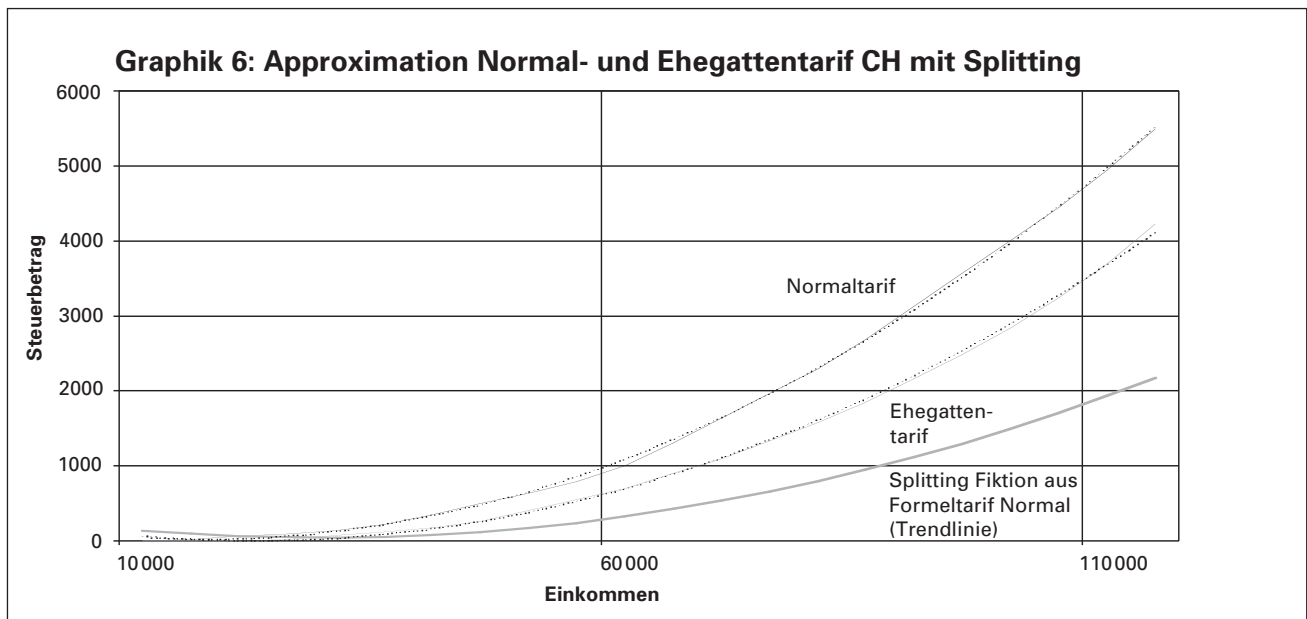
Lfd. Nr.	Einkommen bis jeweils Fr.		Grenzsteuersatz	Absolutbetrag	
	1	2		3	4
0	Y0	11 600	g0	0	0.00
1	Y1	25 300	g1	0,0077	-89.32
2	Y2	33 100	g2	0,0088	-117.15
3	Y3	44 100	g3	0,0264	-699.71
4	Y4	57 900	g4	0,0297	-845.24
5	Y5	62 400	g5	0,0594	-2 564.87
6	Y6	82 700	g6	0,0660	-2 976.71
7	Y7	107 500	g7	0,0880	-4 796.11
8	Y8	140 500	g8	0,1100	-7 161.11
9	Y9	603 000	g9	0,1320	-10 252.11
10	Y10	>603 000	g10	0,1150	0.00

Die Tabelle ist so zu lesen, dass bis zum Einkommen Y<sub>0</sub> = 11 600 (Feld 0,2) der Grenzsteuersatz 0 (Feld 0,4) beträgt und auch keine Steuer erhoben wird. Für Beträge zwischen Y<sub>0</sub> und Y<sub>1</sub> (11 600 und 25 300) beträgt der Grenzsteuersatz 77 Rp. für je weitere 100 Fr. Einkommen (Feld 1,4). In diesem Bereich (Δ1 liegt zwischen 25 300 und 11 600) kann somit die Steuer direkt dadurch ermittelt werden, dass das Einkommen mit 0,0077 multipliziert und vom Ergebnis 89.32 abgezogen wird. Für die spätere Analyse wichtig ist die Grenze Y<sub>8</sub>. Bis hierher liegt die Steigung unter dem maximalen Durchschnittsteuersatz von 11,5%, danach liegt der Grenzsteuersatz darüber und sinkt dann wieder auf 11,5%.

30

Tarifstruktur (Schweiz): Tariffunktionen als allgemeine lineare Funktionen mit negativem Absolutglied – **Ehegattentarif** –

Lfd. Nr.	Einkommen bis jeweils Fr.		Grenzsteuersatz	Absolutbetrag	
	1	2		3	4
0	Y0	22 600	g0	0	0
1	Y1	40 600	g1	0,01	-226
2	Y2	46 600	g2	0,02	-632
3	Y3	60 100	g3	0,03	-1 098
4	Y4	72 100	g4	0,04	-1 699
5	Y5	82 600	g5	0,05	-2 420
6	Y6	91 700	g6	0,06	-3 246
7	Y7	99 200	g7	0,07	-4 163
8	Y8	105 200	g8	0,08	-5 155
9	Y9	109 700	g9	0,09	-6 207
10	Y10	112 800	g10	0,10	-7 304
11	Y11	114 300	g11	0,11	-8 432
12	Y12	115 800	g12	0,12	-9 575
13	Y13	715 500	g13	0,13	-10 733
14	Y14	>715 500	g14	0,115	0



schen 603 TFR und 715 TFR denjenigen für Alleinstehende.

Zum Beleg für die obige Behauptung, dass der Schweizer Tarif durch ein Polynom zweiten Grades approximiert werden kann, ist in Graphik 6 der Beginn der Steuerbetragsfunktion der Schweiz vergrößert dargestellt. Es handelt sich zwar jeweils um aneinandergefügte lineare Funktionen, doch wird ersichtlich, dass diese nur wenig von einer Parabelfunktion abweichen. Die Ergebnisse der Modellanalyse gelten somit uneingeschränkt auch für diese Tarife.

Für den weiteren Vergleich ist als dritte Funktion ein fiktiver Splittingtarif für diesen Bereich eingefügt. Würde in Deutschland der Normaltarif der Schweiz (oberste Kurve) gelten, so würde für Ehegatten die unterste Kurve gelten. Der Schweizer Ehegattentarif liegt daher über dem entsprechenden deutschen Tarif. Diese direkte Vergleichbarkeit ist anschliessend nicht mehr gegeben, weil in Deutschland am Ende ein Proportionaltarif mit hoher Wahrscheinlichkeit als verfassungswidrig betrachtet werden würde.

#### 4 Vergleichende Bewertung des geltenden Rechts

Der Übergang in einen Proportionalbereich bei der Struktur «CH» ist einleuchtend zu begründen: Den unteren Einkommensschichten ist aus sozialpolitischen Gründen nicht die volle Proportionalbelastung zuzumu-

ten. Mit wachsendem Einkommen sind sie aber sehr wohl in der Lage, eine wachsende Belastung zu tragen, die sich schliesslich bis auf die Proportionalbelastung erhöht. Das Gewicht sowohl des Existenzminimums wie weiterer «indisponibler» Privatausgaben nimmt im Verhältnis zu sehr hohen Einkommen schnell ab und kann ab einer bestimmten Grenze vernachlässigt werden. Daher sinkt die Sozialkomponente des Steuertarifs (Entlastungsfunktion) bis auf 0.

Einen derartigen Verlauf erreicht man allerdings nur um den Preis zwischenzeitlich höherer Grenzsteuersätze, und hierin liegt ein entscheidender Unterschied zum deutschen Tarif. Die hiervon abweichende Forderung nach nicht sinkenden Grenzsteuersätzen bei steigenden Einkommen geht auf das BVerfG zurück; sie wird aus dem Postulat der «Folgerichtigkeit des Tarifverlaufs» abgeleitet.<sup>31</sup>

Muss eine Personengruppe z.B. wegen kindbedingter Aufwendungen im Vergleich mit der «üblichen» Tarifbelastung als noch weniger leistungsfähig angesehen werden, so darf sich die zusätzliche Entlastung nicht mit steigendem Markteinkommen erhöhen. Umgekehrt muss hier bei niedrigem Einkommen eine vergleichsweise hohe, bei hohem Einkommen eine vergleichsweise niedrige Zusatzentlastung gewährt werden. Daher darf hierfür die Tariffunktion nicht angewendet werden. Denn sonst wäre die finanzielle Wirkung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage um so geringer, je weniger leistungsfähig diese Personen sind. Die Wirkungen wären um so höher, je höher das Einkommen der Betrof-

31 Dazu: PETER BAREIS, Die Diskussion um einen «Stufentarif» bei der Einkommensteuer, DStR 1996, S. 1466 ff; siehe a. DERSELBE,

Die Anforderungen an den Einkommensteuertarif in der Diskussion, WiSt 1997, S. 7 ff.

fenen ist. Das ist ein Widerspruch. In diesem entscheidenden Punkt verfehlen somit die schweizerischen wie die deutschen Massnahmen ihren eigentlichen Zweck.

Am Beispiel der schweizerischen Grenzsteuerfunktionen wird dies besonders deutlich (Graphik 5). Ein Abzug von 1000 Fr. in folgenden beispielhaften Bereichen hat ganz unterschiedliche Wirkungen:

Bereich von – bis		Steuerwirkung eines Abzugs von 1000 Fr. von der Bemessungsgrundlage beim	
Normaltarif	Ehegattentarif	Normaltarif	Ehegattentarif
63 400–82 700	73 100–82 600	– 59.40 Fr.	– 40.00 Fr.
141 500–603 000	116 800–715 500	–132.00 Fr.	–130.00 Fr.
ab 604 000	ab 716 600	–115.00 Fr.	–115.00 Fr.

Weder der Verlauf innerhalb des jeweiligen Tarifs – erst steigende, dann sinkende, dann gleichbleibende Entlastung – noch der Vergleich zwischen den Tarifen kann m.E. auf eine nachvollziehbare Rechtfertigung gestützt werden.

In diesem Punkt ist in Deutschland die vom ehemaligen Bundesverfassungsrichter PAUL KIRCHHOF geleitete Arbeitsgruppe anders vorgegangen.<sup>32</sup> Sie schlägt für die Berücksichtigung von Kindern statt eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage vor, deren Existenzminimum<sup>33</sup> mit dem *Spitzensteuersatz* der Einkommensteuer zu begünstigen und dies als Kindergeld auszuführen oder als Abzug von der Steuerschuld zu behandeln. Dies ist m.E. generell der richtige Weg für die Berücksichtigung sozialpolitisch notwendiger Entlastungen.

Die obige Wirkungsanalyse zeigt, wie schwierig es ist, private Aspekte bei der Besteuerung widerspruchsfrei zu berücksichtigen. M.E. sollten vor allem Haushaltersparnisse nicht berücksichtigt werden, da sie der freien Entscheidung der Individuen unterliegen. Denn wer die beim Zusammenleben mehrerer Person unstrittig vorhandene Haushaltersparnis bei der *Besteuerung* von Paaren oder Mehrpersonenhaushalten berücksichtigen will, muss sich der Frage stellen, weshalb gerade diese Art der Einkommensverwendung steuerlich relevant sein soll. Müssten dann nicht auch andere Ausgabensparnisse oder evtl. sogar verschwenderische Privatausgaben steuerlich als relevant erklärt werden? Der freiheitliche Staat sollte sich davor hüten, bestimmte Lebensformen finanziell zu fördern oder zu behindern. Das steht ihm nicht zu. Aber wenn er schon fördert, dann muss das Prinzip gelten, dass diese Förderung mit zu-

nehmendem Einkommen gleich bleibt oder sinkt, aber nicht, dass sie auch noch steigt.

Der Vergleich des geltenden Rechts hat m.E. somit die folgenden wesentlichen Aspekte ergeben:

1. Die Schweiz und Deutschland vernachlässigen die Haushaltsproduktion als Wertschöpfung (Einkommen), Deutschland verzichtet auf die Berücksichtigung der Haushaltersparnis. Demgegenüber berücksichtigt die Schweiz explizit die Haushaltersparnis durch Zusammenleben, allerdings nur bei Ehepaaren, die somit häufig eine höhere Steuerbelastung als Konkubinatspaare tragen müssen.
2. Die Schweiz begünstigt Zweiverdienerehepaare, Deutschland begünstigt Einverdienerehepaare.
3. Deutschland kombiniert mit dem Kindergeld und den Kinderfreibeträgen die Steuerentlastung mit einer staatlichen Transferleistung. Die Schweiz verlangt grundsätzlich den Abzug von Privatausgaben von der Bemessungsgrundlage, was m.E. sozialpolitisch problematische Wirkungen hat.
4. Deutschland lehnt steigende und dann sinkende Grenzsteuersätze bei steigendem Einkommen ab. In der Schweiz wird dies als unbedenklich betrachtet, um eine steigende Durchschnittsteuerbelastung mit einer späteren Proportionalsteuer zu verbinden. Dieser Grundgedanke wird aber nicht konsequent weitergeführt.

## 5 Das Reformvorhaben in der Schweiz

### 5.1 Geltend gemachte Hauptmängel des geltenden Rechts

Soweit das Reformvorhaben in der Schweiz hier behandelt werden kann, geht es um folgende Punkte:<sup>34</sup>

1. Es sollen die demographischen und sozialen Entwicklungen und der Wertewandel in der Gesellschaft besser berücksichtigt werden, weshalb die «zivilstandsabhängige Ausgestaltung» des Systems der Familienbesteuerung überwunden werden soll. Das bedeutet, dass die Mehrbelastung von Zweiverdienerehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren in vergleichbaren Verhältnissen abgeschafft werden soll. Beide Personengruppen sollen steuerlich möglichst gleich behandelt werden.

32 PAUL KIRCHHOF U. A., *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg 2001, S. 45.

33 Es ist aus Vereinfachungsgründen gleich dem der Erwachsenen mit 16 000 DM (etwa 12 500 Fr.) angesetzt.

34 PETER LOCHER, FS VOGEL, a. a. O., S. 741 ff.

2. Haushaltsvorteile (-ersparnisse) durch das Zusammenleben sollen nicht nur bei Eheleuten, sondern auch bei Konkubinatspaaren steuerlich berücksichtigt werden.
3. Die «Sozialabzüge für Kinder unter elterlicher Gewalt (oder in Ausbildung)» seien nicht ausreichend, «um den Kinderkosten tatsächlich Rechnung zu tragen». Die Einkommensteuer differenziere zu wenig zwischen kinderlosen Personen und solchen mit Kindern. Allerdings sollte – wie in Deutschland – nur das Kinderexistenzminimum steuerlich berücksichtigt werden.

### 5.2 Qualitative Belastungsrelationen im Vergleich

Wertungsunterschiede zwischen den deutschen verfassungsgerichtlichen Vorgaben und dem Bericht der schweizerischen Expertenkommission zeigen sich insbesondere bei der Analyse der sog. «qualitativen» Belastungsrelationen. Sie sind im Expertenbericht in einem Schaubild dargestellt, das wie folgt erläutert wird: «Bei gleichem Gesamteinkommen hat die steuerliche Belastung eines Einverdienerehepaares derjenigen eines Einverdienerkonkubinatspaares in vergleichbaren Verhältnissen zu entsprechen. Sie hat jedoch niedriger zu sein als die Belastung einer alleinstehenden Person, aber höher als die Belastung eines Zweiverdienerehepaares. Die steuerliche Belastung eines Zweiverdienerehepaares hat derjenigen eines Zweiverdienerkonkubinatspaares in vergleichbaren Verhältnissen zu entsprechen. Sie hat jedoch höher zu sein als die steuerliche Belastung von zwei alleinstehenden Personen mit je der Hälfte des Einkommens des Zweiverdienerpaares.»<sup>35</sup>

Eine andere Darstellung zeigt, wie sehr die Sichtweisen in beiden Staaten hier voneinander abweichen. Lässt man zunächst die Differenzierung in Ehepaar und Konkubinatspaar ausser Betracht, so erstreckt sich der Belastungsvergleich auf zwei Aspekte bei der Prämisse eines gegebenen Gesamteinkommens in allen folgenden vier Fällen. Dabei sollen die Grösser-/Kleinerzeichen auf die höhere/niedrigere gewollte Steuerbelastung hinweisen:

Gesamteinkommen ist in allen Feldern gleich hoch; die Reihung gibt die Rangordnung für die Steuerbelastung an		
Einzelperson(en)	>	Paar
[1] Ein Alleinstehender	>	Alleinverdienerpaar
		≥
[2] Zwei Alleinstehende	<	Zweiverdienerpaar

Das in der Schweiz angestrebte «Sollkonzept» sieht also folgende Relationen vor, die sich vom geltenden Recht in Deutschland (zweite Zeile) deutlich unterscheiden:<sup>36</sup>

1.1 > 1.2 ≥ 2.2 > 2.1 CH
1.1 > 2.1 ≥ 2.2 > 1.2 D 2001

So gilt in der Schweiz bei gleichem Gesamteinkommen ein Einverdienerehepaar (-konkubinatspaar) als stärker oder mindestens gleich belastbar wie ein Zweiverdienerehepaar (-konkubinatspaar) und dieses als stärker belastbar als zwei alleinstehende Personen.

Die Reihenfolge in Deutschland ist nach gegenwärtigem Recht völlig anders. Eheleute, bei denen nur einer verdient (1.2), werden am geringsten belastet. Alleinstehende (1.1 und 2.1) werden am höchsten belastet. Demgegenüber soll in der Schweiz ein Ehepaar mit Alleinverdiener (1.2) *mehr* Steuern bezahlen als ein Zweiverdienerpaar und beide Paare sollen zudem noch mehr bezahlen als zwei Alleinstehende (2.1). Das ist nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts seit 1957 unzulässig.<sup>37</sup>

Eheähnliche Lebensgemeinschaften werden in Deutschland (noch) völlig gleich wie Alleinstehende behandelt, werden also grundsätzlich höher als Ehepaare belastet. Hier kann sich evtl. nach Einführung des sog. Lebenspartnerschaftsgesetzes<sup>38</sup> die deutsche Sichtweise im Laufe der Zeit verändern.

Hierin liegt ebenfalls ein gravierender Unterschied zur Schweizer Expertenkommission, denn dort sollen die Konkubinatspaare gleich behandelt werden wie Ehepaare. In der obigen Tabelle fallen die Konkubinatspaare somit in der Schweiz in die Spalte 2, in Deutschland gehören sie zur Spalte 1. Die Begründung für die Lösung der Expertenkommission liegt m.E. in der gegenseitigen Unterhaltsverpflichtung, die dem Staat ggf. erspart, einen der Partner durch Sozialhilfe unterstützen zu müssen. Insofern ist das Reformvorhaben zu rechtfertigen, sofern es «Konkubinatspaare» insoweit der Ehe gleichstellen will. Der Grund für die beabsichtigte Gleichstellung könnte aber auch darin liegen, dass in der Schweiz die Haushaltsersparnis berücksichtigt werden soll, was m.E. weder bei der Ehe noch sonst steuerlich notwendig ist.

35 Bericht: Text S. 39; Schaubild S. 40.

36 Die erste Ziffer bezeichnet die Zeile, die zweite die Spalte des jeweiligen Feldes. Soweit ersichtlich, werden allerdings diese Relationen weder in der Schweiz noch in Deutschland allgemein akzeptiert.

37 BVerfGE 6, S. 55.

38 Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften v. 16.2.2001, BGBl I 2001, S. 266.

Die Belastungsfolge ändert sich in Deutschland durch Kinder grundsätzlich nicht, denn diese erhalten Kindergeld oder – wenn dies günstiger ist – Kinderfreibeträge.<sup>39</sup>

### 5.3 Zu den drei Reformvorschlägen der Kommission und ihrer Bewertung

Die Kommission hat drei Reformvorschläge unterbreitet, um den qualitativen Vorgaben zu entsprechen. Sie sind wie folgt bezeichnet:

1. Vollsplitting mit Wahlrecht (Gemeinschaftsbesteuerungsmodell),
2. Individualbesteuerung modifiziert,
3. Familiensplitting als «Mischvariante».

Diese drei Modelle entlasten gegenüber dem geltenden Recht die Familien und belasten Alleinstehende und Paare ohne Kinder. Diese m.E. berechtigte Tendenz herrscht auch in Deutschland vor.

Das «Vollsplitting» allein entspricht dem deutschen «Splitting» für Ehepaare. Hierfür gelten die insoweit schon oben angeführten Bedenken, vor allem die Begünstigung der Alleinverdienerhe bzw. des Alleinverdienerkonkubinats.<sup>40</sup> Das Modell unterscheidet sich grundlegend vom deutschen Recht dadurch, dass Konkubinatspaare sich wie Ehepaare besteuern lassen können. Zur Berücksichtigung der Haushaltsersparnis wird Alleinstehenden ein Abzugsbetrag von der Bemessungsgrundlage gewährt.<sup>41</sup> Damit soll generell die Haushaltsersparnis bei Paaren berücksichtigt werden. Das ist deshalb bemerkenswert, weil dies im geltenden Recht durch den Tarif geschehen ist und damit im Proportionalbereich keine Rolle mehr spielte. Der hier vertretenen Grundauffassung widerspricht dies.

Die («modifizierte») Individualbesteuerung entspricht – wie LOCHER<sup>42</sup> zutreffend feststellt – dem «heute in Europa vorherrschende(n) Steuersystem». Dessen Fundament ist der «methodologische Individualismus».<sup>43</sup> Die Kommission modifiziert die Individualbesteuerung dadurch, dass sie zusätzliche Abzugsbeträge für Alleinverdienerhepaare vorsieht, «damit das Existenzminimum beider Ehe-

gatten ... steuerfrei bleibt»; das gilt auch für Konkubinatspaare. Zusätzliche Regeln sollen für die Zuordnung der Einkünfte gelten.<sup>44</sup> Die Kommission weist zudem darauf hin, dass durch diese Form Einverdienerpaare deutlich stärker belastet werden als Zweiverdienerpaare, was durch einen speziellen Abzug gemildert werden soll. Diese Besteuerungsform kommt am ehesten der hier vertretenen Position entgegen, jedoch entspricht der Abzug von der Bemessungsgrundlage der «Korrekturmechanismen» nicht diesen Vorstellungen. Diese «Mechanismen» sollten ggf. mit einem fixen Satz versehen und dann als Abzug von der Steuerschuld gewährt werden. Als Fördersatz bietet sich der Spitzensteuersatz (11,5 Prozent) an.

Das «Familiensplitting» gewährt die Splittingvorteile nur Paaren (auch Konkubinatspaaren auf Antrag)<sup>45</sup> mit minderjährigen Kindern. Als Begründung wird angegeben: «Wer mit minderjährigen Kindern zusammenlebt, muss sein Erwerbsleben anders organisieren. ... Daher rechtfertigt es sich, die eheliche und die nichteheliche Familie gemeinschaftlich zu besteuern, damit nicht Zufälligkeiten in der Aufgabenverteilung zu wesentlich anderen Belastungen führen... Mündige Kinder ... vermögen kein Splitting mehr zu rechtfertigen...»<sup>46</sup> Dieses «Familiensplitting» ist «eine Kombination von Individualbesteuerung und Vollsplitting». Nur Paare mit minderjährigen Kindern werden als «wirtschaftliche Einheit» erfasst, alle Einkommen addiert und «zum Satze des hälftigen Gesamteinkommens besteuert».<sup>47</sup> Hierfür gelten die Einwände gegen das Splitting ebenso. M.E. ist es jedoch dem blossen Ehegattensplitting vorzuziehen, weil die Förderung der Chancengleichheit von Kindern einen höheren Rang haben sollte als Vergünstigungen, die lediglich auf dem Zivilstand eines Ehepaares beruhen.

Inzwischen liegt auch der Entwurf eines Bundesgesetzes vor<sup>48</sup>, der sich – soweit ersichtlich – im Wesentlichen die Kommissionsvorschläge zum Splitting mit Wahlrecht zu Eigen macht. Jedoch bietet dieser Entwurf eine zusätzliche Variante. Als Splittingdivisor wird nur 1,9 gewählt.<sup>49</sup>

39 In Deutschland wird Alleinstehenden mit Kind noch bis 2004 ein Haushaltsfreibetrag gewährt, der vom BVerfG als verfassungswidrig erklärt worden ist; BVerfG vom 10.11.1998, BStBl 1999 II, S. 182.

40 Einem freiheitlichen Staat steht eine derartige Edukationsmassnahme nicht zu. Siehe dazu die zutreffende Kritik von MARKUS REICH in diesem Heft, S. 268.

41 Alleinstehende mit Kindern erhalten einen weiteren Abzugsbetrag.

42 PETER LOCHER, a.a.O., S. 750.

43 Siehe Fn. 7.

44 Diese Detailregelungen sollen Missbräuche verhindern, doch kann dies nicht vertieft werden.

45 Bei nicht gemeinsamen Kindern gilt eine Wartefrist.

46 PETER LOCHER, a.a.O., S. 752.

47 Bericht S. 4.

48 Entwurf eines Bundesgesetzes zur Ehepaar- und Familienbesteuerung, BBl 2001, S. 3134 ff.

49 Art. 36 Abs. 2 des Entwurfs lautet: «Für Steuerpflichtige, die gemeinsam veranlagt werden (Art. 9 Abs. 1), ist für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens das steuerbare Einkommen durch den Divisor 1,9 zu teilen.» Im Übrigen wird die bisherige Tarifstruktur grundsätzlich beibehalten, jedoch gelten andere Gültigkeitsbereiche und andere Grenzsteuersätze.



## 6 Fazit

Die Expertenkommission hat sicher insofern Recht, als nicht alle denkbaren Forderungen an die Neuordnung der Familienbesteuerung erfüllbar sind, weil die erwünschten Ziele teilweise konfliktär sein können. So ist z.B. unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung eine möglichst grosse Zahl von Zusammenveranlagungen erwünscht, auch wenn dies inhaltlich zu unbefriedigenden Ergebnissen führen kann. Ein Grossteil der inhaltlichen Widersprüche kann aber m.E. dadurch beseitigt werden, dass sich die Besteuerung streng am objektiven Nettoprinzip im Sinne der Markteinkommenstheorie orientiert. Private (Konsumausgaben-) Abzüge fallen dann nicht unter das Besteuerungsregime; diese Sachverhalte sind als Sozialmassnahmen zu sehen. Werden sie nicht als staatliche Transfers gewährt, so erreicht ein Abzug von der Steuerschuld das Ziel besser als ein Abzug von der Bemessungsgrundlage.<sup>50</sup> Diese können zum Zwecke der Vereinfachung mit der Steuerzahlung verbunden (verrechnet) werden. Im Einkommensteuerbereich sollte die Individualbesteuerung gelten.<sup>51</sup> Es bietet sich an, grundsätzlich den einkommensteuerlichen Spitzensatz (höchsten Grenzsteuersatz) als Fördersatz zu wählen und ihn auf eine möglichst einheitliche Bemessungsgrundlage – z.B. das Existenzminimum von Kindern ohne Rücksicht auf die Einkünfte der Eltern – zu beziehen.<sup>52</sup> Denkbar ist auch eine mit zunehmendem Einkommen der Eltern sinkende Förderung, doch verschärft dies die Progression und führt evtl. auch zu unerwünschten Sprungstellen, wenn Einkommensgrenzen einbezogen werden.

Die Schweizer Diskussion ist aus deutscher Sicht überaus lehrreich. Es ist zu wünschen, dass die dabei vorgebrachten Argumente auch in Deutschland stärker als bisher gehört werden. Dennoch bleiben m.E. Ungereimtheiten bestehen, die grösstenteils aufgelöst werden könnten, wenn die Behandlung von Ehe, eheähnlichen Lebensgemeinschaften und vor allem der Familie nicht als Probleme der Einkommensbesteuerung angesehen werden, sondern nach den Prinzipien des Sozialstaats (Subsidiaritäts- und Bedürftigkeitsprinzip) gelöst werden. Eine mikroökonomische Untersuchung für Deutschland hat bestätigt, dass dadurch Wohlfahrtsgewinne erreichbar sind.<sup>53</sup> Derartige Fördermassnahmen sind ohne

Zweifel berechtigt. Ihre technische Ausgestaltung über die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wird aber immer mit Mängeln behaftet sein. Deshalb ist hier m.E. ein Umdenken erforderlich – in Deutschland wie in der Schweiz.

## Literatur

- BAREIS PETER, Die Diskussion um einen «Stufentarif» bei der Einkommensteuer, in: DStR 1996, S. 1466 ff.
- Die Anforderungen an den Einkommensteuertarif in der Diskussion, in: WiSt 1997, S. 7 ff.
  - Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt. Diskussion des Beitrags von Michael Wosnitza und Corinna Treisch, in: DBW 1999, S. 555 ff.
  - Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen? Analyse eines Rechtsgutachtens von Klaus Vogel, in: StuW 2000, S. 81 ff.
- BLANKART CHARLES B., Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 4. Auflage, München 2001
- BOSSHARD ERICH, Familienbesteuerung im Umbruch, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 69. Bd., 2000/01, S. 757 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER, 50 Jahre «demokratischer» Einkommensteuertarif in Deutschland, in: BB 1996, S. 1193 ff.
- Zur Berücksichtigung des Familienstandes bei der Einkommensteuer 50 Jahre nach Verkündung des Grundgesetzes, DStZ 1999, S. 273 ff.
- EXPERTENKOMMISSION ZUR ÜBERPRÜFUNG DES SCHWEIZERISCHEN SYSTEMS DER FAMILIENBESTEUERUNG, Bericht, erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 1998, <http://www.dff.admin.ch/d/dok/publik/fbber.pdf>
- GRAETZ MICHAEL J., The Decline (and Fall?) of the Income Tax, New York 1997

50 Dazu mit weiteren Hinweisen: PETER BAREIS, Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt. Diskussion des Beitrags von MICHAEL WOSNITZA und CORINNA TREISCH, DBW 1999, S. 555 ff., THEODOR SIEGEL, Steuern, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, hrsg. v. WILHELM KORFF U. A., Gütersloh 1999, Band 3, S. 354 ff.

51 Das schliesst die technische Zusammenfassung der Einkommen von Ehepaaren, eheähnlichen Gemeinschaften oder von Familien nicht aus.

52 So das Vorgehen des «Karlsruher Entwurfs»; a.a.O. (Fn. 32).

53 GERHARD WAGENHALS, Auswirkungen des Ehegattensplitting in der Bundesrepublik Deutschland – Ergebnisse einer mikroökonomischen Analyse, in: Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, hrsg. v. BARBARA SEEL und dem HESSISCHEN MINISTERIUM FÜR FRAUEN, ARBEIT UND SOZIALORDNUNG, Wiesbaden 1996, S. 159.

KIRCHHOF PAUL U. A., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001

LOCHER PETER, Neuordnung der Familienbesteuerung in der Schweiz, in: Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, hrsg. v. PAUL KIRCHHOF, Heidelberg 2000, S. 741 ff.

MANN FRITZ KARL, Steuerpolitische Ideale: vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600 – 1935, Jena 1937

REICH MARKUS, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1985, S. 234 ff.

– Ein neues Steuerrecht für die Schweiz. Anmerkungen zu den St.Galler Reformvorschlägen, Der Schweizer Treuhänder 2000, S. 1387 ff.

SCHERF WOLFGANG, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in: StuW 2000, S. 269 ff.

SCHNEIDER DIETER, Steuerbilanzen, Wiesbaden 1978

SIEGEL THEODOR, Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil? In: BFuP 2001, S. 271 ff.

– Steuern, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, hrsg. v. WILHELM KORFF U. A., Gütersloh 1999, Band 3, S. 354 ff.

SIEGEL THEODOR/BAREIS PETER, Strukturen der Besteuerung, 3. Auflage, München 1999

SIEGEL THEODOR/SCHNEIDER DIETER, Existenzminimum und Familienlastenausgleich: ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts, in: DStR 1994, S. 597 ff.

SIEGEL THEODOR/SEEL BARBARA/BAREIS PETER, Zur Regelung des Erziehungsbedarfs nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, in: BB 2000, S. 1860 ff.

TIPKE KLAUS, Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Auflage, Köln 2000

TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2000

VERNEHMLASSUNGSVORLAGE ZUR REFORM DER EHEPAAR- UND FAMILIENBESTEUERUNG, abrufbar unter [www.estv.admin.ch/data/dvs/index/archiv/d/familie/vernehml.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/dvs/index/archiv/d/familie/vernehml.pdf)

VOGEL KLAUS, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, in: StuW 1999, S. 201 ff.

WAGENHALS GERHARD, Auswirkungen des Ehegattensplitting in der Bundesrepublik Deutschland – Ergebnisse einer mikroökonomischen Analyse, in:

Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, hrsg. v. BARBARA SEEL und dem HESSISCHEN MINISTERIUM FÜR FRAUEN, ARBEIT UND SOZIALORDNUNG, Wiesbaden 1996, S. 159.

## Urteile

BVerfGE vom 17.01.1957, Band 6, S. 55

BVerfGE vom 25.09.1992, Band 87, S. 153

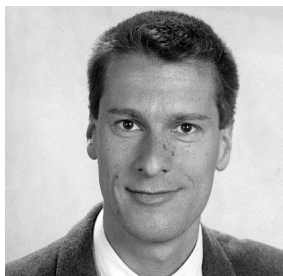
BVerfG vom 10.11.1998, BStBl 1999 II, S. 182



# Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (2. 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, Zürich

## Inhalt

*In der letzten Ausgabe:*

<b>1</b>	<b>Einführung</b>
<b>1.1</b>	<b>Zweck und Umfang der Untersuchung</b>
<b>1.2</b>	<b>Definitionen</b>
<b>1.3</b>	<b>EU-Steuerrecht im Überblick</b>
<b>2</b>	<b>Gesellschaftsrecht</b>
<b>2.1</b>	<b>Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat</b>
<b>3</b>	<b>Einkommenssteuerrecht</b>
<b>3.1</b>	<b>Realisationskonzept bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen</b>
<b>3.2</b>	<b>Einfluss der Unternehmenssteuerreform 1997 und der Botschaft zum Fusionsgesetz auf die grenzüberschrei- tenden Umstrukturierungen</b>
<b>3.3</b>	<b>Neuerungen im Rahmen des Fusionsgesetzes</b>
<b>3.4</b>	<b>Vergleich mit der EU-Fusionsrichtlinie</b>
<b>3.5</b>	<b>Gesellschaftsebene</b>
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

<b>3.6</b>	<b>Anteilsinhaber</b>
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
<b>3.7</b>	<b>Verrechnungssteuer</b>
3.7.1	Emigrationstransaktionen
3.7.1.1	Europakompatibilität
3.7.2	Immigrationstransaktionen

*In dieser Ausgabe:*

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

## 4 Emissionsabgabe

Bei Gründung oder Kapitalerhöhung ist eine 1%-ige Emissionsabgabe auf der der Gesellschaft zufließenden Gegenleistung geschuldet<sup>142</sup>. Art. 6(1)(h) StG sieht eine Freigrenze bis zu einer Gegenleistung von CHF 250 000 und Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) eine Ausnahme von der Steuerpflicht bei qualifizierten Umstrukturierungen vor.

Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) nimmt Beteiligungsrechte, die im Rahmen von Fusionen, Quasifusionen, Umwandlungen und Aufspaltungen geschaffen werden, von der Emissionsabgabe aus. Die ESTV hat im Merkblatt Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG ihre Praxis ausführlich dargestellt, zuletzt am 23. Mai 2001.

Zusammengefasst und vereinfacht will die ESTV die Abgabebefreiung neu unter den folgenden Umständen gewähren:

- Übertragung (i) aller Aktiven und Passiven (Fusion), (ii) einer oder mehrerer Beteiligungen (Zusammenführen mindestens zweier aktiver betrieblicher Einheiten), die zu einer stimmrechtmässigen Beherrschung von 66⅔ % führt (Quasifusion), oder (iii) eines Betriebs (Spaltung), als Sacheinlage auf die Übernehmerin;
- im Austausch gegen (i) Aktien, (a) deren Nennwert denjenigen der untergehenden Gesellschaft(en) [Fusion], (b) denjenigen der eingebrachten Beteiligungen bzw. – bei ausländischen Beteiligungen mit geringem Nennwert und hohem Agio – 30 % des Buchwertes der übertragenen Beteiligung(en) [Quasifusion] oder (c) das Mindestkapital für Zwecke des verdeckten Eigenkapitals [Spaltung] nicht übersteigt und (ii) – bei der Quasifusion – eine zusätzliche Barzahlung von maximal 50% des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligungen;
- im Falle einer Spaltung ist zusätzlich hinsichtlich einer stimmrechtmässigen Beteiligung von mindestens 66⅔ % eine fünfjährige Veräusserungssperrfrist einzuhalten.

Ein diese Maximallimite übersteigendes neu geschaffenes Nennkapital soll vorbehaltlich Art. 6(1)(h) StG (Freigrenze von CHF 250 000<sup>143</sup>) und Art. 6(1)(d) StG (Vorbehalt hinsichtlich früher versteuerter Aufgelder

und Zuschüsse, gemäss Auffassung der ESTV allerdings nur bei Fusionen und Umwandlungen und insbesondere nicht bei Quasifusionen<sup>144</sup>) der ordentlichen 1%-igen Emissionsabgabe unterliegen. Eine zusätzliche Agiobilidung bleibt i.d.R. aber von der Emissionsabgabe befreit.

### 4.1 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung Ständerat

Im Rahmen der Beratungen zum Fusionsgesetz hat der Ständerat am 21. März 2001 eine Empfehlung der ständerätlichen Kommission für Rechtsfragen angenommen<sup>145</sup>. Demnach sollen die Definitionen und Anwendungen der Begriffe in den Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungs- und Stempelsteuerrecht entsprechend denjenigen bei der Gewinnsteuer verwendet werden. Insbesondere im Merkblatt zu Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG sollen für die Emissionsabgabebefreiung «auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes dieselben Massstäbe angewendet [werden], wie bei der direkten Bundessteuer, insbesondere bezüglich der Sperrfristen». Diese Anpassung an die Voraussetzungen der Gewinnsteuer würde insbesondere den Wegfall der Veräusserungssperrfrist bei der Spaltung sowie bei der Quasifusion vermutlich die Herabsetzung des erforderlichen Umfangs der einzubringenden Beteiligung von 66⅔ % auf 50,1% bedeuten.

### 4.2 Europakompatibilität<sup>146</sup>

Der Bereich der Emissionsabgabe wird in der EU von der Kapitaleinbringungsrichtlinie abgedeckt. Hinsichtlich der hier interessierenden Reorganisationen verlangt die Richtlinie seit dem 1. Januar 1986 eine Befreiung von Abgaben auf der Kapitaleinbringung bei Fusionen, Spaltungen und Quasifusionen unter den folgenden Bedingungen<sup>147</sup>:

- *Fusion und Spaltung*: «wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen» im Austausch gegen Gesellschaftsanteile und (optional<sup>148</sup>) eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 % des Nennbetrages<sup>149</sup>;

142 Art. 5 und 8(1)(a) Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) vom 27. Juni 1973, SR 641.10.

143 Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates schlägt vor, die Freigrenze auf CHF 1 Mio. zu erhöhen: Pressemitteilung des Parlamentsdienstes vom 24. April 2001.

144 Merkblatt Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG, Ziff. I.b., II.b. und V.A.b.

145 Empfehlung der Kommission für Rechtsfragen 01.3015, Fusionsgesetz, Anpassung der Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungssteuer- und Stempelsteuerrecht, vom 2. März 2001, vom Ständerat am 21. März 2001 angenommen.

146 Eine eingehende Gegenüberstellung mit den entsprechenden Bestimmungen der EG-Kapitaleinbringungsrichtlinie und der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung findet sich bei HINNY, 2001, 562 ff.

147 Vgl. etwa FARMER, 1999, 50 f.

148 Wahlrecht der Mitgliedstaaten.

149 Art. 7(1)(b) Richtlinie 69/335/EWG i.V.m. Anhang 2 der Richtlinie 85/303/EWG.

- *Quasifusion*: wenn eine Kapitalgesellschaft, im Austausch gegen Gesellschaftsanteile und (optional<sup>150</sup>) eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10% des Nennbetrages, eine kapitalmässige Beteiligung von mindestens 75% erwirbt und diese anschliessend während mindestens fünf Jahren hält. Unschädlich sind jedoch weitere als Quasifusion, Fusion oder Spaltung sich für die Privilegierung qualifizierende Übertragungen während der Sperrfrist. Wird die Beteiligung von mindestens 75% in mehreren Vorgängen erreicht, so gilt die Abgabebefreiung nur für den Vorgang, durch den dieser Schwellenwert erreicht oder überschritten wird, sowie für anschliessende Vorgänge, durch die dieser Beteiligungssatz weiter erhöht wird<sup>151</sup>.
- Sperrfristenerfordernis für Spaltungen;
- Beschränkung des abgabefrei emittierbaren Nennwertes (über das für ein angemessenes Umtauschverhältnis Notwendige hinaus). Wie das neue Merkblatt zeigt, führt dies nun zu komplizierten Abgrenzungsfragen zwischen Ausgliederung und Quasifusion. Die Nennwertbeschränkung ist ausserdem bei Immigrationstransaktionen für den Unternehmensstandort Schweiz nachteilig;
- Ausschluss der Einbringung von zusätzlichen Beteiligungsrechten (nachdem in einer früheren Transaktion die 66⅔ %-Schwelle erreicht wurde) von der Abgabebefreiung.

Analog der FRL<sup>152</sup> setzt die Kapitaleinbringungsrichtlinie einen Mindeststandard, den die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten erreichen muss. Entsprechend dem Ziel und Geist der Richtlinie, wonach Steuern auf der Kapitaleinbringung am besten vollständig abzuschaffen sind<sup>153</sup> (was verschiedene Mitgliedstaaten zwischenzeitlich auch getan haben), sind die Mitgliedstaaten frei, liberalere Lösungen zu finden, d.h. die Befreiung von der Abgabe an weniger weit gehende Voraussetzungen zu knüpfen.<sup>154</sup>

Entsprechend dem bei Einführung der steuerlichen Privilegierung von Parlament<sup>155</sup> und Bundesrat<sup>156</sup> mehrfach geäusserten und vom Bundesgericht anerkannten<sup>157</sup> Wunsch ist die Regelung in Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG bzw. die entsprechende ESTV-Praxis weitgehend EU-kompatibel: Insbesondere bei der Quasifusion ist die Schweizer Lösung teilweise wesentlich liberaler, indem keine Veräusserungssperrfrist vorgesehen ist, «nur» eine stimmrechtmässige Beherrschung von 66⅔% erreicht werden muss und den Veräusserern bis zu 50% des übernommenen Beteiligungswertes ausbezahlt oder gutgeschrieben werden darf. Über die Erfordernisse der Kapitaleinbringungsrichtlinie hinausgehend, schränkt die Praxis der ESTV die Abgabebefreiung wie folgt ein:

Die vom Ständerat auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes verlangte Anpassung der Massstäbe für die steuerliche Privilegierung an diejenigen der direkten Bundessteuer wird zu einer weiteren Angleichung an das Recht der EG führen. Dies, da sich die DBG-Änderungen in verschiedenen Punkten ausdrücklich auf das EG-Recht beziehen<sup>158</sup>. Schliesst sich der Nationalrat den vom Ständerat beschlossenen Änderungen des DBG an, sind damit spätestens mit Inkrafttreten des Fusionsgesetzes gegenüber der heutigen Regelung (zusätzlich) die folgenden Anpassungen der ESTV-Praxis zu Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG erforderlich:

- *Spaltung*: Wegfall der Veräusserungssperrfrist;
- *Vertikale Spaltung*: nach der Spaltung bestehende Beteiligungsrechte sollen einen oder mehrere «Betriebe oder Teilbetriebe» i.S.d. FRL (und indirekt der Kapitaleinbringungsrichtlinie) verkörpern; massgebend ist damit nicht, was übertragen wird, sondern das «Spaltungsprodukt»;
- *Horizontale Spaltung*: kein Betriebserfordernis;
- *Quasifusion*: Herabsetzung der Einbringungserfordernis auf eine stimmrechtmässige Beherrschung und Privilegierung auch der Beteiligungsaufstockung, wenn der 50%-Schwellenwert bereits früher überschritten wurde.

150 Wahlrecht der Mitgliedstaaten.

151 Art. 7(1)(bb) Richtlinie 73/79/EWG i.V.m. Anhang 2 der Richtlinie 85/303/EWG.

152 TUMPEL, 1994, 101.

153 Präambel der Richtlinie 85/303/EWG: «Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftssteuer sind für den Zusammenschluss und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig. Besonders negativ sind sie bei der derzeitigen Konjunktur, in der die Belebung von Investitionen als vordringlich zu gelten hat. Um dies zu erreichen, erscheint als beste Lösung die Abschaffung der Gesellschaftssteuer; [...]»

154 Für eine Darstellung der Umsetzung der Reorganisationsbestimmungen in der Kapitaleinbringungsrichtlinie in den verschiedenen Mitgliedstaaten vgl. BROOD ET. AL, 1993, 98 ff. und hinsichtlich Belgiens im Besonderen, VANISTENDAEL, 1999, 58 f.

155 So etwa Amtl. Bull. 1973 SR 228, 232, 239: Luder, Berichterstatter des Ständerates: «Der Gesetzesentwurf [...] entspricht übrigens, wie schon Herr Bundesrat Celio beim Eintreten erklärt hat, der von den EWG-Staaten getroffenen Regelung», und Amtl. Bull. 1973 NR 593, 603, 605.

156 So Botschaft Stempelabgaben, 1972, 1281: «Die neue Stempelsteuergesetzgebung des Bundes sollte deshalb in den wichtigen Teilen nicht zu weit von der EWG-Lösung abweichen», sowie 1284: «Der Vorschlag [zum damaligen Art. 9(1)(a) aStG] hält sich grundsätzlich an die EWG-Regelung».

157 BGE vom 12. April 1984, ASA 53 (1984/85), 442 und BGE vom 12. Dezember 1997, StR 1998, 360.

158 Dies gilt insbesondere für den Begriff der Quasifusion und des Teilbetriebs entsprechend Art. 2(d) und (i) FRL.

Neben den vom Ständerat geforderten Änderungsvorschlägen wäre, im Sinne der Stärkung des Holdingstandortes Schweiz, vorab noch die restriktive Nennwertbeschränkung insbesondere bei Immigrationstransaktionen zu überdenken. Bringt nämlich ein ausländischer Einbringer im Rahmen einer Immigrationstransaktion Aktiven als Agio in eine Schweizer Gesellschaft ein, so unterliegen spätere Ausschüttungen dieses Agios unter dem Nennwertprinzip der Verrechnungssteuer. Insoweit als ausländische Einbringer diese Verrechnungssteuer nicht unter einem DBA zurückfordern können, wird mit der Einbringung von Agio «definitives» Verrechnungssteuersubstrat geschaffen<sup>159</sup>. Ein ausländischer Einbringer hat damit die Wahl, später eine Sockelquellensteuer oder aber sogleich die Emissionsabgabe hinzunehmen.

## 5 Umsatzabgabe

Die entgeltliche Übertragung von steuerbaren Urkunden (z.B. Aktien, GmbH-Anteile etc.) unterliegt der Schweizer Umsatzabgabe (UA), sofern ein Effektenhändler beteiligt ist<sup>160</sup>. Die UA wird auf dem Entgelt berechnet und beträgt 0,3% (wenn die Urkunde von einem Ausländer ausgegeben ist) oder 0,15%, wenn der Emittent ein Inländer ist<sup>161</sup>. Als Effektenhändler gelten u.a. eine Schweizer Aktiengesellschaft, GmbH oder Genossenschaft, sofern ihre Bilanz für mehr als CHF 10 Mio. steuerbare Urkunden enthält<sup>162</sup>. Von der UA ausgenommen sind die Emission und die Rückgabe zur Tilgung von Urkunden sowie die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung von inländischen Aktien<sup>163</sup>. Auch die Übertragung von Urkunden im Rahmen einer Umstrukturierung gilt als steuerbare, entgeltliche Übertragung, soweit Drittverpflichtungen übernommen werden<sup>164</sup>. Abgesehen von Spezialfällen sind bei einer Umstrukturierung v.a. die UA auf übernommenen Drittverpflichtungen sowie auf Sacheinlagen von Titeln durch einen Effektenhändler zwecks Liberierung ausländischer Aktien (Emigrationsquasifusion) ein Erschwernis bei Umstrukturierungen.

### 5.1 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung Ständerat

#### StG gültige Fassung

Art. 14(1): Von der Abgabe sind ausgenommen:

b. die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung inländischer Aktien ...

#### E-StG Fassung Ständerat, März 2001

Art. 14(1): Von der Abgabe sind ausgenommen:

b. die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien ...

i. die mit einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung.

j. der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 2 und 207a Absatz 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer.

Mit den Änderungen in Art. 14(1)(b) und (i) E-StG werden die oben unter Ziff.5 genannten hauptsächlichen Problemfälle behoben. Die neue Bestimmung in Art. 14(1)(i) E-StG wirft aber auch neue Fragen auf: So weicht die abschliessende Aufzählung von «Fusion, Spaltung oder Umwandlung» (bewusst oder unbewusst) vom weitergehenden Wortlaut in Art. 61(1) E-DBG ab, wo von «Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung», die Rede ist. Eine Vereinheitlichung wäre sicherlich auch hier wünschbar.

Offenbar soll mit Art. 14(1)(j) die entgeltliche konzerninterne Beteiligungsübertragung im In- und Ausland von der UA befreit werden. Bei den in Art. 207a(3) DBG geregelten (und hier nun zu befreienden) Beteiligungsübertragungen geht es um die steuerneutrale Übertragung/Veräusserung von vor dem 1. Januar 1997 erworbenen Beteiligungen (sog. Altbeteiligungen) auf eine ausländische Konzerngesellschaft. Art. 207a(3) ist eine Übergangsbestimmung zu Art. 70(4), welcher den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen regelt: Gemäss Art. 207a(3) darf die übertragende Gesellschaft anstelle des Beteiligungsabzuges eine Rückstellung im Umfange des Kapitalgewinnes geltend machen. Es ist nun nicht einzusehen, weshalb Veräusserungen von Altbeteiligungen an eine ausländische Konzerngesellschaft von der Umsatzabgabe befreit werden sollen, nicht aber ebensolche Veräusserungen von Neubeteiligungen. Zudem unterliegt nicht nur die entgeltliche Übertragung von steuerbaren Urkunden ins Ausland, sondern auch die entgeltliche Übertragung vom Ausland ins Inland der UA, sofern eine Effektenhändlerin beteiligt ist. Auch dieser Vorgang ist vom vorgeschlagenen Art. 14(1)(j) E-StG nicht erfasst, was sich aber hinblicklich der Förderung des Holdingstandortes Schweiz empfehlen würde. Ausserdem stellt sich die Frage, ob nicht konsequenterweise auch die Umstrukturierungen mittels Ersatzbeschaffung i.S.v. Art. 64(1<sup>bis</sup>) E-DBG von der UA befreit werden sol-

159 Siehe oben, 198.

160 Art. 13(1) StG.

161 Art. 16(1) StG.

162 Art. 13(3)(d) StG.

163 Art. 14(1)(a), (b) und (e) StG.

164 BGE vom 22. Dezember 1982, ASA 52 (1983/84) 374 ff.; Merkblatt betreffend die Umsatzabgabe: Weisung für Fusionen, fusionsähnliche Tatbestände, Umwandlungen und Abspaltungen mit steuerbaren Urkunden vom April 1993, S-02.134 (4/93).



len. Vorzuziehen wäre daher in Art. 14(1)(j) E-StG die folgende Formulierung:

«j. der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 2 und 64 Absatz 1<sup>bis</sup> ~~und 207a Absatz 3~~ des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft.»

## 5.2 Europakompatibilität

Art. 11 Kapitaleinbringungsrichtlinie verbietet es den Mitgliedstaaten, auf der Ausfertigung, Ausgabe, Börsenzulassung, Inverkehrbringung oder dem Handel mit Aktien und anderen Wertpapieren eine Steuer zu erheben. Abweichend von Art. 11 erlaubt dann aber Art. 12(1)(a) nicht nur Börsenumsatzsteuern, wie dies der deutsche Text der Richtlinie besagt, sondern allgemein Umsatzabgaben auf der Übertragung von Wertpapieren («duties on the transfer of securities»)<sup>165</sup>. Die heute erhobene UA ist dementsprechend europakompatibel. Aufgrund des Diskriminierungsverbotes unzulässig wäre demgegenüber vermutlich der höhere Satz der Umsatzabgabe für von Ausländern ausgegebene Wertpapiere<sup>166</sup>.

## 6 Mehrwertsteuer<sup>167</sup>

Die Übertragung von Vermögenswerten durch eine mehrwertsteuerpflichtige Person<sup>168</sup> im Rahmen von Umstrukturierungen unterliegt der MWST<sup>169</sup>. Die Übertragung von Beteiligungen ist von der MWST ausgenommen, einhergehend mit einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs<sup>170</sup>. Dies kann insbesondere hinsichtlich von Leistungsbezügen bei Quasifusionen zu Vorsteuerabzugskürzungen führen. Die Übertragung von Vermögenswerten ins Ausland ist grundsätzlich von der MWST befreit (bzw. im Falle von Dienstleistungen z.T. nicht Gegenstand der MWST)<sup>171</sup>.

Bei Emigrationsfusionen oder -spaltungen überträgt eine Schweizer Unternehmung (oder allenfalls deren aus-

ländische Betriebstätte) Vermögenswerte in eine Schweizer Betriebstätte der Übernehmerin oder aber an deren ausländischen Hauptsitz. Erfolgt die Übertragung von der Schweizer Unternehmung in die (allenfalls neu in die MWST-Pflicht eintretende) Schweizer Betriebstätte, handelt es sich um einen reinen Inlandsachverhalt, üblicherweise zwischen zwei Schweizer MWST-Subjekten. Hier können u.U. Gruppenbesteuerung oder das Meldeverfahren zum Tragen kommen (siehe nachfolgend). Übertragungen an den ausländischen Hauptsitz gelten i.d.R. als Exporte (bei Dienstleistungen eventuell als Dienstleistungserbringung im Ausland). Übertragungen von der ausländischen Betriebstätte an den ausländischen Hauptsitz betreffen die Schweizer MWST i.d.R. nicht. Dasselbe gilt im umgekehrten Verhältnis bei Immigrationsfusionen oder -spaltungen.

Bewirkt eine Umstrukturierung Umsätze innerhalb einer MWST-Gruppe, so liegen mehrwertsteuerlich unbeachtliche Innenumsätze vor<sup>172</sup>. Zu einer Gruppe können dabei nicht nur inländische Personen, sondern auch Schweizer Betriebstätten von Ausländern gehören<sup>173</sup>. Eine Immigrationsabsorption der ausländischen Tochtergesellschaft durch die Schweizer Mutter würde sich damit, im Umfange der Übertragung der Schweizer Betriebstätteaktivitäten der ausländischen Tochter, als Innenumsatz qualifizieren. Analoges gilt z.B. bei einer Emigrationsausgliederung, sofern die neue Schweizer Betriebstätte der ausländischen Tochtergesellschaft und die ausgliedernde Mutter zur selben MWST-Gruppe gehören.

Soweit keine Gruppenbesteuerung anwendbar ist, muss die MWST-Deklarations- und -Entrichtungspflicht mittels Meldung erfüllt werden, sofern bei einer Umstrukturierung ein Gesamt- oder Teilvermögen zwischen einer steuerpflichtigen (oder steuerpflichtig werdenden<sup>174</sup>) Schweizer Gesellschaft und einer steuerpflichtigen (oder steuerpflichtig werdenden) Schweizer Betriebstätte einer ausländischen Übernehmerin oder Überträgerin übertragen wird<sup>175</sup>. Liegt kein Gesamt- oder Teilvermögen vor, erfolgen die steuerbaren Umsätze nicht zwischen zwei Schweizer MWST-Subjekten oder werden nur ausgenommene Umsätze erbracht, ist das Meldever-

165 Siehe Skatteministeriet v. Aktieselskabet Forsikringselskabet Codan, C-236/97, Ziff. 30 f.

166 OBERSON, 1996/97, 245.

167 Der Verfasser dankt seinem Kollegen Dr. oec. publ. IVO P. BAUMGARTNER, dipl. Steuerexperte, für wertvolle Hinweise.

168 Art. 21 ff. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 2. September 1999, SR 641.20. Auch die Schweizer Betriebstätte eines Ausländers kann MWST-Subjekt sein. Zur Subjektdefinition siehe BAUMGARTNER, 2001, 39 f.

169 Art. 5 MWSTG.

170 Art. 18(19)(e) und 17 MWSTG; BAUMGARTNER, 2001, 49.

171 Art. 19(2)(1) und 14(3) MWSTG.

172 Art. 22 MWSTG.

173 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 286 f.; MB Gruppenbesteuerung, Ziff. 2 und 8.

174 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 426.

175 Art. 47(3) MWSTG: Zu den Einzelheiten der Regelung siehe das nächste Kapitel.



fahren nicht anwendbar<sup>176</sup>. Es kommen dann die allgemeinen Grundsätze für inländische und grenzüberschreitende Transaktionen zur Anwendung.

### 6.1 Europakompatibilität (des Meldeverfahrens)

Wie in keinem anderen Steuerrechtsgebiet hat sich der Gesetzgeber bei der MWST an die MWST-Gesetzgebung der EU angelehnt<sup>177</sup>. Im Bereich der Umstrukturierungen, wo vielfach ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen wird, ist insbesondere das Meldeverfahren i.S.v. Art. 47(3) MWSTG von grosser Bedeutung. Es orientiert sich an Art. 5(8) und 6(5) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie<sup>178</sup>. Die EU räumt dabei den Mitgliedstaaten folgendes Wahlrecht ein: «Die Mitgliedstaaten können die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen».<sup>179</sup> Demnach können die Mitgliedstaaten bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens für die Behandlung als «Nicht-Umsatz» optieren. Das Schweizer Meldeverfahren ist zwar von dieser Regelung inspiriert, geht aber einen völlig anderen Weg<sup>180</sup>: Die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens wird nämlich in jedem Fall als steuerbarer Umsatz und nicht als «Nicht-Umsatz» behandelt. Erst bei der Erfüllung der Steuerpflicht wird anstelle der Zahlung zwingend eine Meldung vorgesehen.

Neben dieser Frage der Regelungstechnik ist aber v.a. entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger mit dem Meldeverfahren steuerlich anders behandelt wird, als er es mit einer «Nicht-Umsatz»-Regelung entsprechend Art. 5(8) würde. Der EuGH hat sich kürzlich mit dieser Frage befasst. Dabei ging es um den Vorsteuerabzug auf Leistungsbezügen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Pachtnahmevertrages mit den entsprechenden «Unter»-Mietverträgen. Massgebend war dabei eine Art. 5(8) entsprechende Regelung des englischen Mehrwert-

steuerrechts. Der EuGH entschied, dass die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens den Vorsteuerabzug der übertragenden Gesellschaft auch hinsichtlich solcher Leistungsbezüge nicht tangiert; dies unabhängig davon, ob die Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens ganz oder partiell als steuerbarer, steuerbefreiter oder ausgenommener Umsatz qualifiziert wird. Der Steuerpflichtige kann die Vorsteuer<sup>181</sup> auf den im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens anfallenden Kosten entsprechend seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit oder allenfalls des entsprechenden Unternehmensteils zum Abzug bringen; unabhängig vom «Umsatz» bei der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens, der eben ein «Nicht-Umsatz» ist<sup>182</sup>.

Nicht so in der Schweiz: Hier sieht Art. 47(3) MWSTG die Erfüllung der Steuer- und Deklarationspflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung vor. Die Qualität des Umsatzes bei der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens muss dabei konsequent den Vorsteuerabzug beeinflussen. Werden ausgenommene Umsätze erbracht (z.B. bei Übertragung von Beteiligungen), wird entweder der Vorsteuerabzug auf den zurechenbaren Leistungsbezügen (effektive Methode) oder aber pauschal der gesamte Vorsteuerabzug gekürzt<sup>183</sup>. Die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens ist damit, anders als nach der Regelung der EU, hinsichtlich des Anspruchs auf Vorsteuerabzug der Leistenden nicht neutral. Sie kann sich je nach Sachlage positiv, negativ (oder zufällig gar nicht) auf den Anspruch auf Vorsteuerabzug der Überträgerin auswirken. Damit ist eine Umstrukturierung trotz Meldeverfahrens mehrwertsteuerlich nicht neutral und kann eine für die Umstrukturierung hinderliche Steuerbelastung mit sich bringen. Die neutrale Behandlung als «Nicht-Umsatz» wäre daher vorzuziehen.

Gemäss BAUMGARTNER wird im EU-Raum der Begriff des mehrwertsteuerlichen «Gesamt- oder Teilvermögens» bedeutungsgleich mit dem Einkommenssteuerrecht verwendet. Die Schweiz verwendet demgegenüber bei der MWST einen eigenständigen, gegenüber den di-

176 MB Meldeverfahren, Ziff. 2.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 425.

177 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 22 f.

178 Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996, BBl. 1996, 573 ff., 20.

179 Art. 5(8) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie. Hinsichtlich Dienstleistungen gilt Art. 6(5).

180 Dazu sowie zu weiteren Details und Verweisungen, BAUMGARTNER, 2001, 50 f.

181 Gemäss Art. 17 Sechste Umsatzsteuerrichtlinie.

182 EuGH-Entscheidung Abbey-National, C-408/98 vom 22. Februar 2001, Ziff. 33–42.

183 «Bei gemischten Vermögen nimmt die eidg. Steuerverwaltung eine Aufteilung vor. Das Meldeverfahren betrifft zwar sämtliche Umsätze (Abrechnungspflicht), wobei die Befreiung von der Entrichtung der Steuer nur die steuerpflichtigen (Teil-) Umsätze betreffen kann.» (BAUMGARTNER, 2001, 51); vgl. auch REICH, 2000, 173. Werden gar nur ausgenommene Umsätze erbracht, kann das Meldeverfahren nicht zur Anwendung kommen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 425).

rekten Steuern wesentlich weitergehenden Begriffsinhalt, ohne dass dies sachlich gerechtfertigt wäre<sup>184</sup>. Ähnliches gilt für die Voraussetzung des sich qualifizierenden Reorganisationstatbestandes<sup>185</sup>. Auch in diesem Bereich wäre eine Vereinheitlichung und damit Klärung der Begriffe und der Begriffsinhalte in Anlehnung an die direkten Steuern wünschbar<sup>186</sup>. Das Meldeverfahren bringt zwar einen Liquiditätsvorteil, aber keine eigentliche steuerliche Privilegierung (weder Abgabebefreiung noch Steueraufschub), dafür aber einige Unsicherheiten und Administrativaufwand mit sich. Eine etwas engere Auslegung zumindest des Begriffs des Gesamt- oder Teilvermögens wäre damit nicht wirtschaftsfeindlich. Vielmehr würde damit die Rechtssicherheit erhöht. In vielen Fällen ist nämlich höchst ungewiss, ob ein bestimmter Wirtschaftsvorgang sich tatsächlich für das obligatorische Meldeverfahren qualifiziert.

## 7 Ergebnis und Postulate

Das Schweizer internationale Umstrukturierungsrecht ist in vielen Bereichen wesentlich liberaler als die EU-Fusionsrichtlinie (*FRL*); hierbei ist allerdings der zurzeit stark beschränkte Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie zu berücksichtigen. Vorab die Erhebung der Verrechnungssteuer bei Emigrationstransaktionen und daneben die fünfjährige Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen scheinen der *FRL* am offensichtlichsten zu widersprechen. Daneben fallen insbesondere die uneinheitliche Begriffsverwendung und die Verschiedenheit der Voraussetzungen für Steuerneutralität bei den verschiedenen Steuerarten auf. Abgesehen davon erscheinen die Schweizer Regelungen aber durchaus wettbewerbsfähig. Insbesondere die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne ist für den Holdingstandort Schweiz ein wichtiger Pluspunkt. Beachtet werden muss, wie gesagt, dass die Schweizer Regelung der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen gegenüber jedem Staat gilt und nicht auf eine bestimmte Staatengruppe beschränkt ist.

Es darf aber nicht vergessen werden, dass die Schweiz eine verhältnismässig kleine Ökonomie ausserhalb von grossen Wirtschaftsunionen ist. Investitionen aus dem Ausland erfolgen damit nur, wenn diese Nachteile durch andere Vorteile aufgewogen werden. Dabei muss beach-

tet werden, dass andere Staaten ihre Konkurrenzfähigkeit ebenfalls laufend verbessern. So sind beispielsweise in den vergangenen zehn Jahren die Gewinnsteuersätze in den europäischen Staaten erheblich zurückgegangen. Staaten – wie z.B. Grossbritannien, welches absoluter Spitzenreiter in der Anzahl abgeschlossener DBA ist – versuchen sich etwa verstärkt als Holdingstandort zu etablieren. (Grossbritannien hat am 24. Juli 2001 mit den USA ein neues DBA unterzeichnet, welches den 0%-Satz auf qualifizierten Dividenden vorsieht, und erhofft sich dabei eine Art Brückenkopf-Funktion für Europa-Holdinggesellschaften von US-Konzernen.) Es gilt damit nach wie vor, dass die Schweiz «ein Interesse daran haben [muss], den schweizerischen Unternehmen bei den direkten Steuern vorteilhaftere Bedingungen zu bieten als jene, welche im Ausland für die ausländische Konkurrenz gelten»<sup>187</sup>.

Die nachfolgenden Postulate sollen einen Ansatz für die Verbesserung der festgestellten Unebenheiten im steuerlichen Umstrukturierungsrecht aufzeigen und damit der weiteren Verbesserung des Wirtschaftsstandortes Schweiz dienen.

### 7.1 Generelles Postulat

Die Voraussetzungen für die steuerneutrale Behandlung von Umstrukturierungen sowie die verwendeten Begriffe sind bei den verschiedenen Steuerarten sehr verschieden. Daraus ergeben sich die folgenden Postulate:

- Soweit sachlich gerechtfertigt, sollen die Voraussetzungen für die steuerneutrale Behandlung von Umstrukturierungen bei den verschiedenen Steuerarten vereinheitlicht werden<sup>188</sup>; einzuschliessen ist explizit auch das Meldeverfahren gemäss Art. 47(3) MWSTG.
- Soweit sachlich gerechtfertigt, sollen die Begriffe und deren Bedeutung vereinheitlicht werden.

### 7.2 Einkommenssteuern, einschliesslich Verrechnungssteuer

#### 7.2.1 Beurteilung

Grosses Hindernis für Emigrationstransaktionen ist die Verrechnungssteuer, welche, unabhängig von einem Steueraufschub bei der direkten Steuer, eine Liquidations- bzw. Wegzugsbesteuerung vorsieht. Werden die

184 BAUMGARTNER, 2001, 53. ROUVINEZ, Kommentar MWSTG, 2000, 780 bedauert die Ungenauigkeit des Begriffs des Gesamt- oder Teilvermögens.

185 BAUMGARTNER, 2001, 53; REICH, 2000, 174.

186 G.I.M. BAUMGARTNER, 2001, 55. A.A. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 426, welche sich für eine weite Auslegung des Begriffs aussprechen.

187 HÖHN, 1990, 337.

188 Vgl. dazu auch die Empfehlung der Kommission für Rechtsfragen 01.3015, Fusionsgesetz, Anpassung der Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungssteuer- und Stempelsteuerrecht, vom 2. März 2001, vom Ständerat am 21. März 2001 angenommen.

vom Ständerat beschlossenen Massnahmen auch vom Nationalrat übernommen, so wird die Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen fallen, womit vorab die VSt im Widerspruch zur FRL steht<sup>189</sup>.

### 7.2.2 Postulate<sup>190</sup>

– Soweit bei Emigrationsfusionen oder -spaltungen die Vermögenswerte auf eine Schweizer Betriebstätte der ausländischen Übernehmerin übergehen und die bisherigen Gewinnsteuerwerte unverändert weitergeführt werden, ist bezüglich der übrigen Vermögenswerte die Möglichkeit zu eröffnen, die abzuziehende Verrechnungssteuer festzustellen. In diesem Umfang ist eine für den Fall der Aufgabe der Betriebstätte suspensiv bedingte, zinslose Zahlungsverpflichtung der (Betriebstätte der) Übernehmerin zu begründen. Dementsprechend wäre Art. 12 VStG durch den folgenden Absatz zu ergänzen:

«1<sup>ter</sup> 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, für die ein Steueraufschub im Sinne dieses Artikels besteht.»

– Bei Emigrationstransaktionen ist ausdrücklich auf die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie zu verzichten.

– Die Praxis, die Steuerneutralität einer Spaltung an eine objektive Veräusserungssperrfrist zu knüpfen, ist aufzugeben (wie dies vom Ständerat bereits vorgesehen wird). Falls die vom Ständerat vorgeschlagene Variante zum Gesetz erhoben wird, ist auch die Umkehr der Beweislast, wie dies der Bericht Umstrukturierungen vorsieht, unzulässig. In Anlehnung an die von HÖHN/WALDBURGER vertretene Auffassung ist demgegenüber im konkreten Fall zu prüfen, ob die Spaltung zwecks Veräusserung erfolgt(e) oder ob andere wirtschaftliche Gründe vorliegen (business-purpose test). Bei dieser Beurteilung ist zu berücksichtigen, dass auch die durch die Reorganisation herbeigeführte Neustrukturierung der Unternehmung an sich bereits ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund

sein kann, unabhängig davon, ob sich die Beteiligungsverhältnisse anschliessend ändern.

- Die Ausscheidungsregeln für die Ergebnisse ausländischer Betriebstätten in Art. 52(3) DBG sollen sich klarer für eine quoten- oder objektmässige Ausscheidung aussprechen. Dabei soll auch die Frage geklärt werden, ob bei Übertragung der Betriebstätte früher verrechnete Betriebstätteverluste im Zeitpunkt der Übertragung, unabhängig von einer Gewinnrealisation und Verlustverrechnung im Ausland, in der Schweiz aufgerechnet werden sollen.
- Schliesslich soll ein vermutlich redaktionelles Versehen verhindert werden, indem im vom Ständerat nicht veränderten Art. 19(1)(c) E-DBG die beschlossene Änderung in Art. 61(1)(b) E-DBG (welcher sich neu nur noch auf «Auf- und Abspaltungen» und nicht mehr auf Fusionen bezieht) berücksichtigt wird. Dabei ist die Passage «Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b» durch «Auf- oder Abspaltungen von juristischen Personen, Fusionen» zu ersetzen. Ähnliches gilt für Art. 61(1)(c) E-DBG, wo entsprechend «[...] von Fusionen [...]» durch «[...] von Auf- oder Abspaltungen von juristischen Personen, Fusionen [...]» ersetzt werden soll.

## 7.3 Stempelabgaben

### 7.3.1 Beurteilung

Im ESTV-Merkblatt zur Anwendung von Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG fallen die gegenüber den übrigen Steuerarten abweichenden Kriterien für die Steuerneutralität auf. Daneben ist insbesondere bei Immigrationstransaktionen die restriktive Limitierung des abgabefrei emittierbaren Aktienkapitals stossend. Zudem widerspricht die Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen dem gesetzgeberischen Willen, der eine Angleichung an die EU-Kapitaleinbringungsrichtlinie beabsichtigte.

Bei den vom Ständerat eingefügten, an sich wünschbaren Änderungen bei der Umsatzabgabe haben sich unnötige begriffliche Divergenzen zur direkten Bundessteuer eingeschlichen. Zudem ist nicht einsehbar, weshalb Alt- und Neubeteiligungen ungleich behandelt und nur Beteiligungsübertragungen ins Ausland, nicht jedoch solche ins Inland, von der UA befreit werden sollen. Gerade die Befreiung von Beteiligungsübertragungen ins Inland würde sich zur Attraktivierung des Schweizer Holdingstandortes empfehlen. Ausserdem

189 Weniger ins Gewicht fällt demgegenüber die steuerliche Behandlung von Fusionsgewinnen.

190 Die Vorschläge gelten auch für die entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.14.

drängt sich in diesem Zusammenhang die Befreiung von Umstrukturierungen mittels Ersatzbeschaffung i.S.v. Art. 64(1<sup>bis</sup>) E-DBG auf.

### 7.3.2 Postulate

- Die von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrates vorgeschlagene Erhöhung der *Emissionsabgabefreigrenze* von jetzt CHF 250 000 auf CHF 1 Mio. ist insbesondere für KMU erfreulich<sup>191</sup>. Es ist zudem insgesamt zu beachten, dass nur noch wenige Staaten eine solche Abgabe auf der Zuführung von Eigenkapital (unabhängig von jeglicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit) erheben. Mittelfristig ist sicherlich eine Abschaffung dieser antiquierten Abgabe zu prüfen. Im gegenwärtig hinsichtlich steuerlicher Privilegierungen sensiblen internationalen Umfeld (schädlicher Steuerwettbewerb (OECD), EU-Verhaltenskodex und unzulässige Beihilfen i.S.v. Art. 87 EGV<sup>192</sup>) wäre dies unproblematisch.
- Die von Parlament und Bundesrat im Zusammenhang mit der Einführung der steuerlichen Privilegierung mehrfach geforderte und vom Bundesgericht anerkannte Forderung nach einer europakompatiblen Ausgestaltung der Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen ist umzusetzen. Dabei widerspricht die heutige ESTV-Praxis der EU-Kapitaleinbringungsrichtlinie in den folgenden Bereichen:
  - Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen;
  - Beschränkung des abgabefrei emittierbaren Nennwertes (über das für ein angemessenes Umtauschverhältnis Notwendige hinaus) und
  - Ausschluss der Einbringung von zusätzlichen Beteiligungsrechten (nachdem in einer früheren Transaktion die 66⅔ %-Schwelle erreicht wurde) von der Abgabebefreiung.
- Die von der ständerätlichen Kommission für Rechtsfragen empfohlene Anpassung der Begriffsverwendung und Praxis bei der Verrechnungssteuer und Stempelabgabe an diejenige der Gewinnsteuer ist zu begrüssen. Bei der Stempelabgabe betrifft dies ausdrücklich die Voraussetzung zur steuerlichen Privilegierung unter Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG. Diese Anpassung an die Voraussetzungen der Gewinnsteuer würde insbesondere Folgendes mit sich bringen:
  - *Spaltung*: Wegfall der Veräusserungssperrfrist;
  - *Vertikale Spaltung*: Nach der Spaltung bestehende Beteiligungsrechte sollen einen oder mehrere

«Betriebe oder Teilbetriebe» i.S.d. FRL (und indirekt der Kapitaleinbringungsrichtlinie) verkörpern. Massgebend ist damit nicht, was übertragen wird, sondern das «Spaltungsprodukt»;

- *Horizontale Spaltung*: kein Betriebserfordernis;
- *Quasifusion*: Herabsetzung des Einbringungserfordernisses auf eine stimmrechtmässige Beherrschung und Privilegierung auch der Beteiligungsaufstockung, wenn der 50 %-Schwellenwert bereits früher überschritten wurde.
- Im Sinne der Stärkung des Holdingstandortes ist im Übrigen die restriktive Nennwertbeschränkung bei Immigrationstransaktionen zu überdenken. Es kann nicht im Sinne dieses vom Parlament hochgehaltenen Postulates sein, den ausländischen Einbringer vor die Wahl zu stellen, entweder heute die Emissionsabgabe zu entrichten oder aber später eine Sockelquellensteuer auf den eingebrachten Reserven zu tragen.
- Bei der *Umsatzabgabe* sollen Art. 14(1)(i) und (j) E-StG im Sinne einer begrifflichen Vereinheitlichung und einer konsequenten UA-Befreiung von Umstrukturierungen wie folgt geändert werden:
  - «i. die mit einer *Umstrukturierung*, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung.
  - j. der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 2 und 64 Absatz 1<sup>bis</sup> ~~und 207a Absatz 3~~ des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft.»

## 7.4 Mehrwertsteuer

### 7.4.1 Beurteilung

Das bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens zwingend anwendbare Meldeverfahren (Art. 47(3) MWSTG) geht einen völlig anderen Weg als Art. 5(8) und 6(5) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie. Während die Richtlinie den Mitgliedstaaten erlaubt, von einem «Nicht-Umsatz» auszugehen, geht Art. 47(3) von einem

191 Pressemitteilung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrates vom 24. April 2001.

192 Vgl. etwa die am 11. Juli 2001 von der EU-Kommission beschlossene Überprüfung von 15 Steuerregeln in 12 Mitgliedstaaten hinsichtlich multinationalen Konzernen gewährten Steuervergünstigungen: NZZ vom 12. Juli 2001, 19.



steuerbaren Umsatz aus. Anstelle der Deklaration und Steuerentrichtung muss dann der Schweizer Steuerpflichtige aber die Übertragung melden. Anders als die EU-Regelung beeinflusst die Schweizer Regelung konsequent den Vorsteuerabzug der übertragenden Person und ist damit diesbezüglich nicht steuerneutral.

Die Begriffe des «Gesamt- oder Teilvermögens» sowie der sich für das Meldeverfahren qualifizierenden Reorganisationsvorgänge sind unklar und unterscheiden sich stark von denjenigen bei den direkten Steuern. Die daraus folgende Rechtsunsicherheit ist insbesondere angesichts des Meldeobligatoriums problematisch.

#### 7.4.2 Postulate

- Die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens soll analog Art. 5(8) und 6(5) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie als «Nicht-Umsatz» behandelt werden. Art. 47(3) MWSTG ist zu streichen.
- Zumindest hinsichtlich des Begriffs des «Gesamt- oder Teilvermögens» ist eine Begriffsvereinheitlichung geboten: Der bei der direkten Bundessteuer vorgeschlagene Begriff des «Betriebs oder Teilbetriebs» ist auch bei der MWST ausdrücklich oder sinngemäss zu verwenden.

## Literatur

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, Art. 6 und Art. 52 DBG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82, Basel/Genf/München 2000
- BAKER PHILIP, The Implementation in the United Kingdom of the Mergers Directive, *Luiss International Journal* 2000, No. 2, 7 ff.
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001
- BAUMGARTNER IVO P., Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, *FStR* 2001, 37 ff.
- BEHNISCH URS R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996
- BIRK DIETER (Hrsg.), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Berlin 1995
- BÖCKLI PETER, Unternehmens-Umstrukturierungen, *ASA* 61 (1992/93) 373 ff.
- Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme, *ASA* 67 (1998/99) 1 ff.
- BOGENSCHÜTZ EUGEN, Steuerliche Probleme bei europäischen Unternehmenszusammenschlüssen, *IStR* 2000, 609 ff.
- BRAMWELL RICHARD/HARDWICK MICHAEL/JAMES ALUN/KINGSTONE MARK, *Taxation of Companies and Company Reconstructions*, 7<sup>th</sup> Ed., London 1999
- BROOD EDGAR A./GUIJARRO ZUBIZARRETA FRANCISCO/BERRETEAGA SOTO JAVIER, Capital Contribution Tax in the EC, *EC Tax Review* 1993, 96 ff.
- BÜHLER CHRISTOPH B., Die grenzüberschreitende Fusion von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union, Zürich 2000
- DAVID EUGEN, Holdingbesteuerung – zurück zur internationalen Wettbewerbsfähigkeit, *ST* 1996, 355 ff.
- DUSS MARCO, in: Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, Art. 207a DBG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 83–222, Basel/Genf/München 2000
- FARMER PAUL, An outline of the case law of the European Court of Justice on the capital duty legislation, *EC Tax Review* 1999, 45 ff.
- FARMER PAUL/LYAL RICHARD, *EC Tax Law*, Oxford 1994
- FÖRSTER JUTTA/SCHOLLMEIER ANDRES, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, in: *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgaberechts*, Berlin 1995, 813 ff.
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, *Schweizerisches Aktienrecht*, Bern 1996
- GASSER URS/EGGENBERGER CHRISTIAN, Vorentwurf zu einem Fusionsgesetz – Grundzüge und ausgewählte Einzelfragen, *AJP* 1998, 457 ff.
- HINNY PASCAL, Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen, Eine Untersuchung hinsichtlich der vom Gesetzgeber verlangten Europakompatibilität, *StR* 2001, 562 ff.



- HOCHREUTENER HANS PETER, Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen: Lockerung der Direktbegünstigungstheorie, ST 2001, 87 ff.
- HOENJET FRANÇOIS, The Leur-Bloem judgment: the jurisdiction of the European Court of Justice and the interpretation of the anti-abuse clause in the Merger Directive, EC Tax Review 1997, 206 ff.
- HÖHN ERNST, Fiskalrecht, in: Die Europaverträglichkeit des schweizerischen Rechts, Zürich 1990, 323 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- Steuerrecht Band II, 8. A., Bern/Stuttgart/Wien 1999
- HOSSON FRED C. DE, A Europe crowded with branches?, Intertax 1991, 352 ff.
- IBFD, Survey of the implementation of the EC corporate tax directives, Amsterdam 1995
- KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG DER KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER (Hrsg.), Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Bern/Muri 1995
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Basel/Genf/München 2000
- LARKING BARRY, The Merger Directive: Will It Work?, European Taxation 1990, 362 ff.
- MORTON PAUL V., Company Taxation Barriers in the Single Market – Obstacles to Cross-Border Activities of European Businesses, European Taxation 2000, 235 ff.
- OBERSON XAVIER, Influence of European Community Taxation Rules on the Swiss Tax System, ASA 65 (1996/97) 239 ff.
- OECHSLIN-SAUPPER EVELINE, Cross-border reorganisations of corporations, ASA 65 (1996/97) 255 ff.
- RÄDLER ALBERT, Generalbericht, IFA Cahier 1994, Vol. LXXIXb, 507 ff.
- REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000
- Art. 61 DBG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82, Basel/Genf/München 2000, zit. REICH, 2000
- in: Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996
- Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, FStR 2001, 4 ff.
- ROUVINEZ JEAN-DANIEL, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München, 2000, Art. 47 Abs. 3, 777 ff.
- SASS GERT, Probleme bei der Umsetzung der steuerlichen EG-Fusionsrichtlinie in Deutschland, Frankreich, Belgien, Niederlande, Grossbritannien, DB 1993, 1892 ff.
- Die Fusionsrichtlinie und die Mutter-/Tochterrichtlinie, DB 1990, 2340 ff.
- SPORI PETER, Umstrukturierungen von Unternehmen nach neuem Bundesrecht (StHG/DBG) in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 285 ff.
- STOCKAR CONRAD, Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz, ST 1998, 51 ff.
- TERRA BEN/WATTEL PETER, European Tax Law, 2.A., London/Boston/The Hague 1997
- TUMPEL MICHAEL, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, Schriftenreihe Europa des Bundeskanzleramtes, Band 4, Wien 1994
- WALKER BEAT, Umstrukturierungen und Steuern, Band 2, Bern 2001
- Der steuerbare Unternehmensgewinn, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkte Bundessteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 125 ff.
- WHEELER JOANNA C., What the Mergers Directive does not say, ET 1995, 142 ff.
- WILLIAMS DAVID W., EC Tax Law, London/New York 1998
- WIRZ ANDRÉ SERGE, Die Quasifusion von Aktiengesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St.Gallen 1997
- ZIMMERMANN SILVIA, Internationale Fusionen: Neue Praxis in der Schweiz, ST 1995, 159 ff.

## **Botschaften, Kreisschreiben und Merkblätter**

Bericht Umstrukturierungen: Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen vom 12. Juni 1996, Aktualisierte Fassung (August 1997)

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 25. Oktober 1972, BBl. 1972, 1278 ff.

Botschaft FusG: Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, BBl. 2000, 4337 ff.

Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 26. März 1997, BBl. 1997 II 164 ff.

Kreisschreiben Nr.9: Kreisschreiben Nr.9 der Eidg. Steuerverwaltung vom 9. Juli 1998 betreffend Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Kreisschreiben Nr.10: Kreisschreiben Nr.10 der Eidg. Steuerverwaltung vom 10. Juli 1998 betreffend Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften

Merkblatt Art. 6(1)(a<sup>bis</sup>) StG: Merkblatt betreffend Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG), Stand Mai 2001

# L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant (changement d'attitude de l'Administration fédérale des contributions)

Prof. Dr. iur. Walter Ryser\*

## Table des matières

1	Remarque introductive basée sur un état de fait standard?
2	La pratique appliquée jusqu'ici par l'Administration fédérale des contributions et le changement intervenu
3	Le cadre apparemment restreint du changement
4	Considérations générales concernant la neutralité de la restitution de l'excédent
5	Essai de justification des exceptions
5.1	Premier cas
5.2	Deuxième cas
5.3	Troisième cas
6	Conclusion
7	Quand un «ajustement secondaire» ou une requalification peuvent-ils intervenir et quels sont leurs effets?
	Bibliographie

## 1 Remarque introductive basée sur un état de fait standard<sup>1</sup>?

Dans les relations intercompagnies au niveau international, il arrive que l'Etat A entreprenne un redressement des profits de la société apparentée située sur son territoire (qu'on désignera ici par A-CORP) en raison du fait qu'il estime que le prix de transfert convenu pour une transaction donnée avec une société apparentée du même groupe, située dans l'Etat B (qu'on désignera ici par B-CORP), n'était pas fixé «at arm's length», c'est-à-dire ne correspondait pas à celui qui eût été agréé entre parties non apparentées. Il y aurait donc eu un déplacement injustifié de profit par manipulation des conditions auxquelles la transaction en cause entre ces deux sociétés a été conclue. Si l'Etat A entreprend un redressement, cela implique qu'il estime que A-CORP a enregistré (et déclaré) un profit inférieur à ce qu'il aurait dû être. Le redressement qu'il entreprend (augmentation du profit imposable de A-CORP) vise à appliquer à la transaction en cause un prix de transfert correct. Cette opération est communément appelée un «ajustement primaire». Il résulte de cet ajustement primaire une double imposition économique dès lors que, chez B-CORP, le transfert implicite de profit, dû à l'application d'un prix de transfert trop favorable pour elle, a grossi (injustement) son bénéfice (dûment déclaré) et par conséquent sa charge fiscale. Afin d'éliminer cette double imposition B-CORP demandera à l'Etat B d'entreprendre une révision de sa taxation pour obtenir une diminution symétrique de ses bases d'imposition. Elle sollicitera par conséquent que l'Etat B lui accorde ce qu'on appelle un «ajustement correspondant». Si elle y

\* Avocat, Gümligen

1 Etat de fait typique notamment pour les pays, tels que la Suisse, appliquant le système de l'exemption et non celui du crédit d'impôt pour obvier aux doubles impositions à l'échelon international. En ce qui concerne le problème général on renvoie à l'ouvrage résumant les délibérations d'un séminaire de l'IFA tenu à Toronto en 1994 et publié sous le titre de «Secondary adjustments and related aspects of transfer pricing corrections», KLUVER 1996 et en ce qui concerne plus particulièrement la position de la Suisse en matière d'ajustements consécutifs à des transferts de profits injustifiés au niveau international à WERNER ALTORFER, «Se-

condary adjustment» und Verrechnungssteuer, dans *Das schweizerische Steuerrecht* (Festschrift Zuppinger), Berne 1998, p.547; PETER LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2<sup>ème</sup> édition, Berne 2000, p.352 et s.; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983, p.209; XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2001, p.166 à 168; WALTER RYSER, *Introduction au droit fiscal international de la Suisse*, Berne 1980, p.98 et s.; LE MÊME, *La restitution de l'excédent*; CONRAD STOCKAR, *Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen*, *Archives de droit fiscal suisse*, vol.54, p.321 et s.

parvient – soit en convainquant l'autorité de taxation compétente, soit en invoquant la convention de double imposition applicable (art. 9 de la Convention modèle OCDE) ou soit encore en demandant l'introduction d'une procédure amiable (art. 25 de la Convention modèle OCDE) – elle obtiendra une réduction équivalente de ses bases d'imposition, donc une réduction de sa charge fiscale et une restitution d'impôt<sup>2</sup>. Dans cette situation, la double imposition au niveau des impôts directs est éliminée. Cependant il n'en reste pas moins qu'une disparité se produit alors entre le bilan fiscal (dûment corrigé) de B-CORP et son bilan commercial qui, lui, continue d'enregistrer *l'excédent de profit (qu'on désignera ici par le terme «excédent») équivalent à l'ampleur de l'ajustement correspondant octroyé*. Comme l'autorité fiscale de l'Etat B a reconnu (par l'octroi de l'ajustement correspondant) que cet excédent ne faisait pas partie du profit imposable de B-CORP, sa restitution à A-CORP doit pouvoir se faire en neutralité fiscale, autrement dit une correction comptable rétrospective, selon laquelle la transaction en cause se refléterait désormais dans les livres au prix de transfert admis comme correct tant par l'Etat A que par l'Etat B, devrait être admise sans conséquence fiscale ultérieure (diminution du profit dans la comptabilité commerciale correspondant à l'excédent avec, par exemple, écriture de crédit parallèle en faveur de A-CORP). Une telle correction revenant à une «restitution» de l'excédent à A-CORP peut être appelée un «ajustement restituitif» ou «ajustement de concordance» («conforming adjustment» pour utiliser cette expression ayant cours aux Etats-Unis)<sup>3</sup>.

## 2 La pratique appliquée jusqu'ici par l'Administration fédérale des contributions et le changement intervenu

Dans la pratique de l'Administration fédérale des contributions (Afc), cette restitution de l'excédent et l'ajustement restituitif qu'elle entraîne étaient considérés jusqu'ici comme constituant une distribution de profit (puisque faisant diminuer le profit selon la comptabilité commerciale non encore corrigée), distribution dé-

clenchant le prélèvement de l'impôt anticipé (ci-après l'IA). C'est ici qu'intervient la nouveauté: Selon la Praxis der Bundessteuern, II<sup>ème</sup> partie, ad VStG Art. 4, Abs. 1, lit. b (264), la restitution ne serait apparemment plus considérée désormais comme l'octroi d'une prestation appréciable en argent, d'où renonciation au prélèvement de l'IA. Ce changement se base sur un avis de droit interne non publié sur les considérants duquel il n'est dès lors guère possible de se prononcer. On se félicite bien entendu de ce changement. Mais il convient néanmoins d'examiner la chose d'un peu plus près.

## 3 Le cadre apparemment restreint du changement

Si l'on s'en remet au texte publié dans la Praxis der Bundessteuern l'impression se dégage que la renonciation au prélèvement de l'IA ne s'appliquerait en cas de restitution de l'excédent que lorsque la double imposition économique engendrée par le redressement effectué dans un autre Etat avait son origine dans une contestation sur le prix de transfert des opérations en cause et qu'un accord sur le prix de transfert correct aurait été obtenu dans une procédure amiable. En effet l'Afc entendraient maintenir l'imposition au niveau de l'IA

- dans la mesure où la filiale suisse (B-CORP) dédommage sa société mère (A-CORP) pour les impôts supplémentaires (rappel d'impôt, Nachsteuern) que l'ajustement primaire engendre chez cette dernière, car B-CORP n'a aucunement l'obligation d'assumer des dettes de A-CORP,
- dans les cas ne concernant pas le thème des prix de transfert mais visant la question de l'*attribution* d'un profit réalisé par la société suisse (B-CORP) et lui appartenant (comme par exemple dans l'affaire jugée par le Tribunal fédéral le 5 avril 1984, Archives vol. 53, p. 278),
- dans les cas où la procédure amiable n'a pas abouti à un accord sur le prix de transfert.

2 On ne s'arrête pas ici à toutes les questions de procédure, notamment celles permettant de suspendre le cours des délais de prescription, celles de la coordination entre niveau des impôts fédéraux et cantonaux, celles du degré de participation à des pourparlers au stade des procédures amiables, etc.

3 Plusieurs spécialistes, dont l'Afc ou ALTORFER, désignent cette opération comme constituant un «ajustement secondaire». OBERSON la considère également comme «ajustement secondaire» mais uniquement lorsque la restitution serait fiscale-

ment neutre. LOCHER utilise cette expression pour désigner tant «l'ajustement restituitif» que le véritable «ajustement secondaire». La confusion règne donc sur la signification de cette notion. Mais la signification attribuée par ces spécialistes à cette expression «d'ajustement secondaire» ne correspond guère avec sa définition selon le commentaire de la Convention modèle OCDE ni au langage utilisé aux Etats-Unis et dans les nombreux pays qui s'en inspirent. On y reviendra par la suite.

#### 4 Considérations générales concernant la neutralité de la restitution de l'excédent

La position, jusqu'ici adoptée par la Suisse – fort critiquée d'ailleurs – puise probablement ses racines dans le fait que des disparités bien connues existent dans la détermination de ce qui constitue, d'une part, le profit imposable d'une société résidente au niveau des impôts directs et, d'autre part, le profit distribuable sujet à l'imposition au niveau de l'IA<sup>4</sup>. Cette position tient probablement aussi au fait qu'en matière d'IA l'administration est plus encline à se référer à la comptabilité commerciale et donc à invoquer l'opposabilité des comptes (formelle *Massgeblichkeit*) lorsqu'il s'agit de préserver le substrat fiscal potentiellement sujet au prélèvement de l'IA<sup>5</sup>. Mais l'existence de ces disparités permet-elle toujours d'écarter la possibilité d'un ajustement entre bilan fiscal et bilan commercial en neutralité d'imposition? Cela serait peu convaincant. On sait que chaque fois que le fisc entreprend une correction des comptes en raison du fait que certaines écritures violent les principes du droit comptable (par exemple réévaluations d'actifs suivies d'amortissements entrepris sur une base exagérée) la modification implicite du bilan fiscal peut parfaitement être suivie d'une adaptation correspondante des comptes commerciaux (erronés) en toute neutralité<sup>6</sup>. Après un redressement de profits entrepris par le fisc, il en va de même pour rétablir la concordance entre bilan fiscal et bilan commercial. Qu'en est-il lorsqu'on passe à l'échelon international et qu'il s'agit d'examiner les suites à donner, pour une société suisse, à un ajustement primaire entrepris auprès d'une société étrangère apparentée? Existe-t-il des motifs solides justifiant le refus d'un rétablissement de la concordance ou sa limitation à des cas particuliers? Lorsque la même administration reconnaît – pour quelque raison

que ce soit et quelle que soit la procédure engagée – qu'une part du profit enregistré en comptabilité commerciale par la société suisse doit être exclue de ses profits imposables au plan des impôts directs car ne lui étant pas légitimement attribuable, il n'existe aucune raison de traiter cette part comme étant néanmoins distribuable. Il ne s'agit en effet pas alors d'un cas d'exemption d'un afflux reçu à bon droit par la société (comme le serait le profit d'un établissement stable étranger ou une subvention), au seul niveau des impôts directs. Une modification du bilan fiscal s'ensuit évidemment et on cherche en vain une raison valable pour ne pas admettre une harmonisation correspondante de la comptabilité commerciale en neutralité fiscale. Aucune restriction légale ne peut être invoquée pour interdire un tel réajustement comptable en franchise d'impôt: aucun cloisonnement dans le temps (comme lorsque certaines déductions ne sont pas admises fiscalement pour les impôts directs), ni aucune règle d'exemption, ni non plus aucune requalification soutenable en tant que mise de fonds d'un actionnaire ne peut justifier la rémanence de la disparité entre bilan fiscal et bilan comptable. Continuer de considérer que le bilan commercial – présentant un profit augmenté par une parcelle de profit excessif reconnue non attribuable à la société – ne saurait être remis en concordance avec le bilan fiscal sans que la diminution consécutive des fonds propres en comptabilité n'entraîne le prélèvement de l'IA reviendrait précisément à supposer que le profit non légitimement obtenu par la société (c'est-à-dire l'excédent) aurait déjà pu être requalifié en une mise de fonds voulue par la société étrangère ayant fait l'objet de l'ajustement primaire<sup>7</sup>. Mais une telle supposition sous-entendrait l'existence et l'expression d'une volonté allant dans ce sens de la part de cette société. Or l'admission de l'existence d'une telle volonté est clairement mise en échec lorsque

4 Le profit exempt d'un établissement stable étranger échappe à l'imposition en Suisse au niveau des impôts directs mais augmente le profit imposable au niveau de l'IA. Il en va de même d'une subvention si elle n'est pas entièrement consommée par des frais déductibles correspondants. Une perte reportée de plus de sept ans peut être compensée avec des profits ultérieurs, mais elle ne diminuera pas le profit imposable alors qu'elle diminue le profit distribuable restant, etc. Une mise de fonds de la part des actionnaires ne constitue pas du profit imposable, cependant le fait qu'elle soit créditée à un compte de réserves la mute en fonds propres sujets à l'IA lors d'une distribution. Un autre exemple de cette absence de consistance est repérable dans l'octroi prévu de revalorisations d'actifs se reflétant dans la constitution de réserves «défiscalisées» à la suite de l'imposition rétrospective de réserves latentes en raison de l'inobservation du délai de blocage selon le projet de la loi sur la fusion, réserves qui resteraient néanmoins imposables au niveau de l'IA (et par conséquent du bénéficiaire) lors d'une distribution subséquente. Il y aurait donc requalification d'un profit dû à une

dissolution de réserve en apport implicite. On laisse évidemment de côté ici les controverses relatives à l'imposition inadmissible au niveau de l'IA de restitutions de mises de fonds inscrites à des comptes de réserve.

5 Elle pourrait peut-être aussi être une allusion au fait que de l'avis de l'Afc les cas d'imputation à une société mère étrangère ou à ses actionnaires de bénéficiaires ou de parts de bénéficiaires réalisés par une société suisse mais non encore distribués sont considérés comme situés en dehors du domaine des réajustements de profits intercompagnies ou de cas de doubles impositions inadmissibles.

6 WALTER RYSER, La neutralité fiscale de l'acte correctif rétrospectif, *Steuernrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, Berne 1990, p. 164 et s.

7 Supposition qui impliquerait l'affirmation d'un éventuel fait générateur du timbre d'émission, s'agissant d'une société suisse.



ladite société demande la restitution de l'excédent et que la société suisse entreprend à cet effet la coordination de son bilan fiscal et de son bilan commercial<sup>8</sup>. L'Afc apparemment admet enfin les conséquences de ce raisonnement dans son principe, mais refuse de les appliquer aux cas d'exception mentionnés ci-devant. Peut-on justifier une telle limitation?

## 5 Essai de justification des exceptions

### 5.1 Premier cas

Le premier cas concerne la prise en charge par une société suisse des impôts supplémentaires (rappel d'impôt) entraînés par l'ajustement primaire effectué auprès de la société apparentée étrangère. Il est clair que la restitution de l'excédent à cette société apparentée est aussi destinée à financer la charge d'impôt causée par le réajustement de ses bases d'imposition. Peu importe d'ailleurs à quel but cette société apparentée destine la restitution de l'excédent: dans la mesure où l'excédent – c'est-à-dire la parcelle de profit que les autorités suisses considèrent comme n'étant pas légitimement attribuable à la société suisse et donc ne faisant pas partie de son bénéfice imposable – est restitué, il ne saurait conserver au niveau de l'IA son caractère de bénéfice distribuable. La restitution doit donc rester neutre également au niveau de l'IA. Si par contre les autorités suisses n'ont pas accordé d'ajustement correspondant, la prise en charge par la société suisse de la part d'impôts supplémentaires dus par la société étrangère n'a rien à voir avec la restitution en neutralité d'un excédent et peut dès lors donner lieu à une qualification d'octroi de prestation appréciable en argent à la société apparentée étrangère.

### 5.2 Deuxième cas

Le deuxième cas pose des problèmes plus délicats. On nous dit que la restitution ne devrait pas pouvoir se faire en neutralité fiscale, lorsqu'il s'agirait d'un «profit attribué» (zugerechneter Gewinn) à la société suisse (dans le

cadre d'un groupe de sociétés) qui n'aurait pas sa cause dans des opérations appartenant au domaine des prix de transfert et on renvoie à l'arrêt Koch Oil précité. Que faut-il en penser? D'abord, il faut observer que tout transfert de profit entre compagnies apparentées revient implicitement à une attribution de profit. Ensuite, dans le cas d'espèce auquel référence est faite, la cause des opérations correctives se situait bel et bien dans le domaine des prix de transfert, ce que semble oublier l'Afc<sup>9</sup>. Il est vrai qu'il n'y avait probablement pas eu du côté des autorités fiscales américaines un véritable ajustement primaire, mais que la correction intervenue initialement chez la société mère américaine avait plutôt été le résultat d'un «set-off»<sup>10</sup>, opération entrant elle aussi dans le champ des réajustements causés par des prix de transfert probablement incorrects et dès lors risquant de ne pas être reconnus par l'autorité compétente de taxation. De plus, il est vraisemblable que la société mère avait entrepris ensuite un ajustement corrélatif<sup>11</sup>. Par la suite la société mère a désiré obtenir matériellement la restitution du profit excessif apparaissant comme injustifié dans les mains de la filiale suisse. On peut certes discuter sur les mérites du chemin emprunté par la société mère pour obtenir cette restitution. Néanmoins, ce qui est décisif dans l'appréciation de cet état de fait est que les autorités fédérales ont pu être convaincues que le profit dont la restitution était demandée n'était légitimement pas attribuable à la société suisse. L'ancienne Direction principale de l'impôt fédéral direct a donc accordé un ajustement correspondant et a, en fait, réduit d'autant les bases d'imposition de la société suisse et restitué (par compensation avec des impôts futurs) l'impôt initialement perçu sur l'excédent (au sens propre de ce terme, tel qu'utilisé dans le présent article). Cela étant, prendre prétexte qu'il y aurait eu une «attribution» de profit et non une correction d'un transfert injustifié de profit pour tenter de valider le prélèvement de l'IA sur la restitution devient plutôt aberrant.

Il est vrai que la Suisse a exprimé une réserve au sujet de l'al. 2 de l'art. 9 de la Convention modèle OECD et qu'elle n'inclut pas cet alinéa dans ses conventions. Ceci ne signifie aucunement qu'elle s'oppose à tout ajuste-

8 Ce n'est que si la disparité entre bilan fiscal et bilan commercial persiste et que l'excédent n'est pas restitué qu'une requalification en mise de fonds de la conservation (sans cause) de l'excédent pourrait être justifiée: c'est ici que pourrait intervenir ce qu'on appelle un «ajustement secondaire». Voir plus loin.

9 Quant à l'état de fait, voir le résumé contenu dans RYSER, «La restitution de l'excédent» en p. 474 et s.

10 On rappelle ici qu'un «set-off» est une opération compensatoire destinée à remédier à l'utilisation de prix de transfert

probablement discutables en vue d'aboutir à un résultat similaire à celui qu'aurait entraîné l'application de prix de transfert corrects. Elle intervient en principe avant le dépôt de la déclaration fiscale.

11 Comme on le sait, l'ajustement corrélatif est celui qu'entreprend une société mère située dans un Etat pratiquant le système du crédit d'impôt pour obvier à la double imposition au plan international. Il consiste à diminuer de manière congruente l'ampleur du profit de la filiale étrangère pour l'établissement de la base de calcul du crédit d'impôt qu'on va faire valoir.

ment correspondant: la pratique le prouve abondamment. En fait le recours à l'article 9 al. 1 implique que la Suisse considère cette norme comme marquant de la part des Etats contractants un consensus quant à l'acceptabilité d'une délimitation correcte des profits entre sociétés apparentées, ce qui, à nouveau, sous-entend une intention de coopération lors de la détermination d'une telle délimitation correcte. Cette intention se reflète d'ailleurs dans la reprise des données de l'art. 25 de la Convention modèle concernant la procédure amiable. Il s'agit là d'une attitude parfaitement en harmonie avec les principes constitutionnels garantissant une imposition selon la capacité contributive. Cette attitude réclame également que l'élimination ou la réduction des doubles impositions entre entreprises apparentées dues à des causes autres que l'application de prix de transfert incorrects (au sens strict) ne saurait être totalement ignorée. On sait que l'art. 9 al. 1 peut aussi s'appliquer lors de l'utilisation de la méthode du partage de bénéfices (profit split method) ou à des requalifications d'intérêts sur du capital propre dissimulé. On peut tout aussi bien imaginer que des doubles impositions économiques entre sociétés apparentées pourraient être dues à des cas où l'un des Etats calcule le profit de la société située dans sa juridiction selon des normes forfaitaires (notional profit) – comme cela se fait en Suisse pour des sociétés de service – dépassant la rémunération correcte versée par l'autre société ou encore être dues, par exemple, à l'application de la pratique du 50%, alors que les frais facturés à bon escient à la société apparentée excèdent cette fraction ou que les obligations contractuelles légitiment une marge de profit inférieure. Dans de telles circonstances, l'obligation implicite dérivant de l'art. 9 al. 1 de rechercher une délimitation correcte des profits ne saurait être complètement rejetée. Il est parfaitement possible que l'autorité de taxation puisse être convaincue de la justification d'une correction aboutissant en fait à l'équivalent d'un ajustement correspondant, donc à une réduction des bases d'imposition au niveau des impôts directs. Dans un tel cas il n'y aurait aucune raison valable de ne pas accepter un ajustement équivalent de la comptabilité commerciale en neutralité fiscale aussi au niveau de l'IA. L'élément décisif est le fait de savoir si et dans quelle mesure l'autorité suisse compétente reconnaît qu'une partie du profit enregistré par la société suisse ne lui est pas légitimement attribuable et qu'on en demande la restitution.

### 5.3 Troisième cas

Le troisième cas pose aussi problème. La restitution de l'excédent ne serait neutre au niveau de l'IA, nous dit-on, que si un accord avait été obtenu dans une procédure amiable. Que faut-il comprendre par un tel accord?

Rappelons d'abord qu'un ajustement correspondant (abolissant ou réduisant la double imposition économique) peut être accordé sans qu'une procédure amiable ait nécessairement été engagée. Cela se produira notamment lorsque la taxation de la société suisse demandant l'ajustement n'est pas encore passée en force. Toutefois comme le plus souvent la taxation est déjà définitive le recours à la procédure amiable devient indiqué pour l'obtention d'un motif de révision. Cependant la procédure n'aboutit pas toujours à l'élimination totale de la double imposition économique. Il y a peut-être agrément sur le principe mais non sur l'étendue de la correction adéquate. Y a-t-il alors accord ou désaccord pour juger si l'exception à une imposition au niveau de l'IA s'applique en cas de restitution? Le bon sens voudrait que l'exception ne puisse être invoquée que «dans la mesure» où un accord n'a pas été obtenu. De plus, comme il est parfaitement possible qu'un ajustement correspondant ou une mesure corrective équivalente intervienne sans qu'il ait été fait recours à une procédure amiable, l'exception, reformulée comme on vient de la suggérer, ne devrait s'appliquer que dans les cas où une procédure amiable a effectivement été introduite. Autrement dit cette exception – si elle était maintenue – devrait laisser le champ libre pour les autres cas où l'ajustement est intervenu sans l'aide de la procédure amiable.

## 6 Conclusion

Les exceptions ne se justifient guère. En fin de compte on aboutit à la conclusion suivante: Lorsqu'au plan international et en présence d'une convention préventive de la double imposition il s'agit d'éliminer ou réduire une double imposition économique entre sociétés apparentées liée à un problème de délimitation correcte de leurs profits respectifs, chaque fois qu'une autorité suisse compétente (soit fédérale, soit cantonale agissant en matière d'impôt fédéral direct) accorde une correction à la société suisse allant dans le sens d'une réduction de son profit imposable (ajustement correspondant au sens propre ou ajustement ayant le même effet), la restitution de l'excédent doit rester neutre également au niveau de l'IA.

## 7 Quand un «ajustement secondaire» ou une requalification peuvent-ils intervenir et quels sont leurs effets?

Revenons à l'état de fait de départ typique décrit au chiffre 1 ci-devant. Dans la mesure où B-CORP a obtenu un ajustement correspondant, l'excédent est détenu par elle sans cause légitime. La conséquence la plus fré-

quente est que A-CORP en demandera la restitution, restitution qui – comme l'Afc le reconnaît désormais en principe – doit rester neutre aussi au niveau de l'IA. Cependant si, pour une raison ou une autre A-CORP ne demande pas cette restitution comment alors analyser la situation qui en résulte? C'est ici, et ici seulement, qu'intervient l'éventuel ajustement secondaire dû à une requalification du maintien dans les mains de B-CORP de l'excédent. C'est ici que peut être admis<sup>12</sup> que A-CORP désire véritablement que B-CORP conserve l'excédent. Si A-CORP est la maison mère de B-CORP et que cette dernière est une société suisse, alors on en tirera la conclusion qu'il y a eu mise de fonds de l'actionnaire, déclenchant en principe le timbre d'émission. Dans le cas inverse, à savoir si A-CORP était une filiale étrangère de B-CORP (société mère suisse) et que B-CORP ne devait pas restituer le profit excédentaire que l'opération lui aurait procuré, alors l'Etat A pourrait requalifier l'absence d'une restitution comme impliquant une distribution de profit et – au besoin – prélever un impôt à la source. Parallèlement B-CORP pourrait alors demander que l'excédent soit requalifié de «profit opérationnel» en «rendement de participation», réclamer la restitution ou l'imputation de l'éventuel impôt étranger à la source prélevé sur l'excédent non restitué et revendiquer la réduction pour participation pour le montant en cause (si les délais pour le dégrèvement ou la révision ne sont pas écoulés)<sup>13</sup>.

## Bibliographie

ALTORFER WERNER, «Secondary adjustment» und Verrechnungssteuer, dans *Das schweizerische Steuerrecht* (Festschrift Zuppinger), Berne 1998, p. 547 et s.

IFA, *Secondary adjustments and related aspects of transfer pricing corrections*, Kluwer 1996

LOCHER PETER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2<sup>ème</sup> édition, Berne 2000

OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2001

RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983

RYSER WALTER, *Introduction au droit fiscal international de la Suisse*, Berne 1980

- La neutralité fiscale de l'acte correctif rétrospectif, *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, Berne 1990, p. 164 et s.
- La restitution de l'excédent après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées, *Archives de droit fiscal suisse*, vol. 53, p. 465 et s. (cité «La restitution de l'excédent»)

STOCKAR CONRAD, *Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen*, *Archives de droit fiscal suisse*, vol. 54, p. 321 et s.

12 On pourrait imaginer que A-CORP doive être requise de confirmer cette intention ou à la rigueur établir une présomption de l'existence d'une telle intention si la restitution n'intervient pas dans un certain délai.

13 On renonce à analyser les conséquences d'un ajustement secondaire lorsque les sociétés en jeu sont des sociétés sœurs, le thème principal étant de délimiter ce qu'est l'ajustement secondaire et de se concentrer sur la neutralité de la restitution de l'excédent.

# «Altreservenpraxis» und internationale Umstrukturierungen

Kritische Entgegnung zum Aufsatz von Anita Burri in FStR 2001, S. 204 ff.

David Ryser, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte\*

## Inhalt

1	Einleitung
2	Argumentation der ESTV
3	Würdigung
3.1	Allgemeiner Steuerumgehungsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen?
3.2	Tragweite des allgemeinen Steuerumgehungsvorbehalts
3.3	Ergebnisorientierte Begründungskette der ESTV
3.4	Weitere Überlegungen – Methodendualismen und andere Widersprüche
4	Fazit
	Literatur

## 1 Einleitung

Seit mehr als fünfzehn Jahren beschäftigt das sogenannte Altreservenkonzept der Eidgenössischen Steuerverwaltung (hernach «ESTV») die Praxis im Bereich der internationalen Umstrukturierungen. Nur wenig wurde bisher zu diesem Thema geschrieben, und insofern ist es erfreulich und zu begrüssen, dass Frau ANITA BURRI als Vertreterin der ESTV sich nunmehr öffentlich zu dieser Frage äussert und den Versuch unternimmt, die Überlegungen der ESTV systematisch zu begründen<sup>1</sup>. Offenbar gehen BURRI und die ESTV aufgrund der nun vorhandenen Rechtsprechung davon aus, für die Begründung der Altreservenpraxis genügend Unterstützung gefunden zu haben.

Im Fokus der Altreservenpraxis der ESTV liegen in erster Linie Übertragungen von wesentlichen Beteiligungen an Schweizer Körperschaften von einem ausländischen Konzernaktionär an einen anderen Konzernaktionär, wobei der neue Aktionär in einem Staat ansässig ist, dessen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz die Anwendung einer tieferen Sockelsteuer auf Dividendenausschüttungen vorsieht. Die Praxis sieht vor, dem neuen Aktionär zwar auf neu erarbeiteten Gewinnen den Abkommensschutz zu gewähren, für vorhandene ausschüttbare Reserven hingegen auf dem Sockelsteuersatz des alten Abkommens abzurechnen<sup>2</sup>.

Wie in diesem Artikel dargestellt werden soll, entbehrt diese Praxis der rechtlichen Grundlage, stellt im Vergleich zur Behandlung anderer Abkommensmissbräuche einen fragwürdigen Methodendualismus dar und ist ausserdem staatsvertragsrechtlich problematisch.

## 2 Argumentation der ESTV

Die ESTV stellt vorerst die existierende Missbrauchsrechtsprechung zum Abkommen mit den Niederlanden<sup>3</sup> einerseits und zum nicht mehr anwendbaren Abkommen

\* Partner, TAX PARTNER AG, Zürich

1 BURRI, S. 204 ff.

2 Etwas ausführlicher dargestellt in BAUER-BALMELLI, S. 175.

3 BGE 110 Ib 287 ff.; auch in ASA 54, 64 ff.

mit den USA<sup>4</sup> andererseits dar und geht anschliessend auf einen neuen Entscheid der SRK vom 28.2.2001 ein<sup>5</sup>, der sich mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem Abkommen mit Luxemburg beschäftigt. Wie es sich herausstellt, enthält dieser Entscheid keine neuen Begründungsansätze für die Altreservenpraxis, weil die Abkommensberechtigung hier aufgrund des fehlenden Nutzungsrechts vollständig verweigert wurde.

Im nächsten Schritt versucht die ESTV darzulegen, dass das für das alte Abkommen mit den USA ergangene Urteil und die darin vom Bundesgericht entwickelten Ideen auch auf das Abkommen mit den Niederlanden übertragen werden dürften, weil die Missbrauchsbestimmungen in den Abkommen faktisch identisch formuliert seien. Im Urteil betreffend das alte Abkommen mit den USA hatte das Bundesgericht festgehalten, dass dem Rückerstattungsberechtigten keine Steuerumgehung nachgewiesen werden müsse, sondern lediglich eine auf Steuerersparnis ausgerichtete und gegen die Ratio der DBA-Missbrauchsnorm gerichtete Vorkehrung<sup>6</sup>.

Schliesslich argumentiert die ESTV, dass die entsprechenden Kriterien auch auf andere Abkommen, insbesondere aber auch auf das Abkommen mit Luxemburg, zu übertragen seien. Die ESTV erwähnt in diesem Zusammenhang als Begründung die Antwort des Bundesrates auf eine einfache Anfrage des Nationalrates Camponovo, in welcher festgehalten wurde, dass die Verweigerung der vollen Rückerstattung der Verrechnungssteuer in offenkundig missbräuchlichen Fällen dem Willen der Vertragsparteien entspreche und die für das Abkommen mit den Niederlanden entwickelten Kriterien sinngemäss auf andere Abkommen übertragen werden könnten<sup>7</sup>.

Aus diesen Überlegungen schliesst die ESTV dann im Ergebnis etwas überraschend, dass bei «hauptsächlich aus steuerlichen Überlegungen vorgenommenen Umstrukturierungen» die – weiter gehenden – Abkommensvorteile erst nach Abrechnung der Altreserven gewährt werden sollen. Dabei ist es nach der ESTV nicht notwendig, dass die neue Struktur im Sinne der Rechtsprechung zu den Abkommen mit den Niederlanden und Luxemburg missbräuchlich gestaltet sei<sup>8</sup>.

Etwas wenig umfassend schliesslich das Fazit der ESTV, in welchem festgehalten wird, dass ein genereller Missbrauchsvorbehalt in allen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sei und der Begriff des Nutzungsberechtigten auch für solche Abkommen Anwendung finde, die vor der Überarbeitung des OECD-MA<sup>9</sup> in Kraft traten.

### 3 Würdigung

#### 3.1 Allgemeiner Steuerumgehungsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen?

Ausgangsfrage ist hier, ob auch ohne ausdrücklichen Hinweis ein Steuerumgehungsvorbehalt im Sinne eines allgemeinen Rechtsprinzips implizite in Doppelbesteuerungsabkommen nach OECD-MA enthalten ist, sofern das Abkommen selbst über keine besonderen Missbrauchsbestimmungen verfügt.<sup>10</sup> Eine Mehrheit der OECD-Mitglieder hat sich zu dieser Frage positiv geäussert und die Meinung vertreten, dass allgemeine Rechtsprinzipien auch ohne ausdrückliche Erwähnung Teil der Abkommensgrundlagen seien. Ein entsprechender Vorbehalt im Abkommen sei deshalb nicht notwendig<sup>11</sup>. Dieser Meinung hat sich die ESTV bereits seit einiger Zeit angeschlossen<sup>12</sup>. Die ESTV geht aber in ihrer jetzigen Stellungnahme weiter und meint, dass ein entsprechender Vorbehalt in allen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sei<sup>13</sup>.

So pauschal ist diese Annahme nicht zu anerkennen. Denn wo detaillierte Missbrauchsbestimmungen in Abkommen vorgesehen sind, gibt es keinen Raum für einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt. Dieses Ergebnis lässt sich auch der Tatsache entnehmen, dass das OECD-MA – trotz grundsätzlicher Anerkennung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts durch die Mehrheit der Mitgliedstaaten – ausdrücklich empfiehlt, entweder in die Abkommen klare Missbrauchsbestimmungen aufzunehmen oder die Anwendbarkeit unilateraler Bestimmungen gegen die Steuerumgehung im Abkommen vorzusehen<sup>14</sup>. Doppelbesteuerungsabkommen, so der OECD-Kommentar, dienen in erster Linie dem Zweck

4 BGer 16.8.1996; ASA 66, 406 ff.

5 VPB 65.86, zurzeit zugänglich unter [www.vpb.admin.ch](http://www.vpb.admin.ch) (nachfolgend zitiert: SRK 28.2.2001).

6 BGer 16.8.1996.

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

8 BURRI, S. 207 Ziff. 5.1.

9 Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, Bonn 1979.

10 Eher bejahend BAUER-BALMELLI, S. 173, sowie LANDOLF/WALDBURGER.

11 OECD-Kommentar zu Art. 1 N. 24.

12 DUSS/HOCHREUTENER.

13 BURRI, S. 208 unter 7 Fazit.

14 OECD-Kommentar zu Art. 1 N. 24.



der Vermeidung von Doppelbesteuerungen und nicht der Vermeidung von Steuerumgehungen<sup>15</sup>.

Viele Mitgliedsländer nehmen diese Empfehlung der OECD ernst und ergänzen die von ihnen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit speziellen, zum Teil ausführlichen Missbrauchsbestimmungen. In diesem Zusammenhang sei insbesondere auch auf die neuen Doppelbesteuerungsabkommen der USA hingewiesen. Auch die Schweiz hat – zwar in der Regel auf Druck des anderen Vertragsstaates – eine Reihe von Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, welche über ausführliche Missbrauchsbestimmungen verfügen. Dazu gehören unter anderem die Abkommen mit den USA, Frankreich, Belgien, Italien und Deutschland. Bei diesen Abkommen ist kein Platz mehr für einen allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt<sup>16</sup>.

### 3.2 Tragweite des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts

Sofern für Abkommen, die über keine besonderen Missbrauchsbestimmungen verfügen, von einem allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt ausgegangen werden darf, ist ein solcher Vorbehalt nur mit äusserster Zurückhaltung anzuwenden. Eine sorgfältige und auf den Einzelfall reduzierte Anwendung des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts ist deshalb unabdingbar, weil die Annahme einer Steuerumgehung durch einen Abkommensstaat gleichzeitig zu einer im DBA nicht vorgesehenen einseitigen Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs führt. Deshalb kann – vereinfacht gesagt – eine Steuerumgehung unter dem allgemeinen Umgebungsvorbehalt von einem Abkommensstaat erst dann geltend gemacht werden, wenn der andere Staat aufgrund des allgemeinen Rechtsprinzips, mithin in besonders krasen Fällen, selbst zum gleichen Resultat kommen müsste. Ausserdem darf sich die Umgehung einzig auf DBA-relevante Begriffe und Konzepte, wie insbesondere die Ansässigkeit oder die Nutzungsberechtigung, beziehen. Eine weite Auslegung des generellen Steuerumgebungsvorbehalts würde den Abkommensstaaten Tür und Tor für die Annahme von Steuerumgehungskonzepten jeglicher Art öffnen. Deshalb sind fiskalisch motivierte Fischzüge eines Abkommensstaates unter dem Deckmantel des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts unzulässig. Sie führen zu einer staatsvertragsrechtlich

nicht vorgesehenen und damit unhaltbaren unilateralen Erhöhung des Besteuerungsanspruchs.

Bei näherer Beurteilung der von der ESTV dargestellten Altreservenpraxis ist aber unverkennbar, dass sie in diese Kategorie fällt.

Offensichtlich wird dies bei der Würdigung folgender Aussage der ESTV, die den Kern der Altreservenpraxis verkörpert: «Falls die Umstrukturierung vorwiegend aus steuerlichen Gründen vorgenommen wurde, der neuen Gesellschaft jedoch innerhalb der Gruppe eine gewisse Eigenständigkeit zukommt, d.h. die neue Struktur im Sinne der Rechtsprechung zu den DBA-NL und DBA-L nicht missbräuchlich ist, werden die Abkommensvorteile nach Abrechnung allfälliger Altreserven grundsätzlich gewährt»<sup>17</sup>.

Anders formuliert glaubt die ESTV, dass eine unilaterale Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs unter einem DBA auch dann möglich sein soll, wenn keine missbräuchliche Inanspruchnahme des Abkommens vorliegt, mithin auch das Nutzungsrecht klar dem Empfänger im anderen Staat zusteht. Da kann man nur noch staunen. Der erste Teil des Satzes entzieht der im zweiten Teil formulierten Konsequenz geradezu die Rechtsgrundlage. Neben der Tatsache, dass diese Aussage in sich selbst widersprüchlich ist, steht sie auch in offensichtlichem Gegensatz zum Grundsatz der sorgfältigen und einschränkenden Anwendung des allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalts in Doppelbesteuerungsabkommen – soweit überhaupt vorhanden. Wenn kein Abkommensmissbrauch vorliegt, bleibt auch kein Raum mehr für unilaterale Erhöhungen des eigenen Besteuerungsanspruchs. Dazu fehlt die staatsvertragsrechtliche Grundlage.

Der Ansatz der ESTV entspricht einer Art objektivierter Steuerumgehung<sup>18</sup>, ein Konzept, das im Zusammenhang mit der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht vertretbar ist. Die ESTV glaubt aufgrund der bisher ergangenen Urteile zu dieser Aussage berechtigt zu sein. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

### 3.3 Ergebnisorientierte Begründungskette der ESTV

Das bisher einzige Urteil, das sich überhaupt mit dem Begriff der Altreserven auseinandersetzte, erging unter dem alten – heute nicht mehr anwendbaren – Abkommen mit

15 OECD-Kommentar zu Art. 1 N. 7 ff.

16 Die Schweiz versucht in der Regel mit dem Hinweis auf die vorhandenen unilateralen DBA-Missbrauchsbestimmungen (Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962, SR 672 202 (hiernach BRB 62) sowie Kreisschreiben der ESTV vom 31.12.1992 und 17.12.1998), den Einbezug von speziellen Miss-

brauchsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden. Keine besonderen Missbrauchsbestimmungen enthält das Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg.

17 BURRI, S. 207, 5.1.

18 BAUER-BALMELLI, S. 175.

den USA. Das Bundesgericht musste dort eine ausdrückliche, im Abkommen vorgesehene Missbrauchsnorm auslegen. Auf einen allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt wurde im Urteil zurecht nicht eingegangen.

Ob die Übertragung der durchaus fragwürdigen Erkenntnisse des Bundesgerichts in diesem Einzelfall auf das Abkommen mit den Niederlanden zulässig ist, erscheint schon problematisch, obwohl beide Abkommen in den fünfziger Jahren abgeschlossen wurden und ähnlich lautende Missbrauchsnormen enthalten. Gegen die Übertragung des Urteils muss sich die ESTV aber entgegenhalten lassen, dass sie – anders als für das alte Abkommen mit den USA – für die Ermittlung der Abkommens- und Nutzungsberechtigung im Verhältnis zu den Niederlanden standardisierte Kriterien entwickelt hat, welche für das Konzept der Altreserven keinen Raum mehr offenlassen.

Die sehr speziellen Missbrauchsnormen dieser zwei Abkommen – sie behandeln lediglich die Frage der missbräuchlichen Geltendmachung des günstigeren Sockelsteuersatzes<sup>19</sup> – sind nur noch aus historischer Perspektive zu verstehen, waren doch die vorgesehenen Sockelsätze für Dividenden im Gruppenverhältnis von fünf bzw. null Prozent in den fünfziger Jahren im Vergleich ausserordentlich attraktiv. Ähnliche Bestimmungen finden sich lediglich noch im Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien im Zusammenhang mit der missbräuchlichen Erlangung der UK-Steuergrundschrift. Mit Ausnahme dieser Abkommen wurden keine gleichlautenden Missbrauchsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen, und es ist aufgrund der neueren Schweizer Abkommenspraxis auch anzunehmen, dass dies weiterhin so bleibt. Die meisten aktuellen Missbrauchsnormen beschäftigen sich mit dem Begriff der Ansässigkeit und der Nutzungsberechtigung. Hier besteht kein Raum für Altreservenkonzepte oder Ähnliches.

Der Versuch der ESTV im nächsten Schritt, die Erkenntnisse des Bundesgerichts aus der Auslegung von speziellen – nur noch in der historischen Perspektive verständlichen – Missbrauchsnormen auf alle anderen Abkommen zu übertragen, die selbst entweder keine oder völlig andere, aber mit Sicherheit nicht gleichlautende Missbrauchsnormen enthalten, ist aufgrund der hier dargestellten Grundlagen unzulässig und ohne gesetzliche Grundlage. Die Tatsache, dass das Bundesgericht unter den genannten besonderen Abkommensnormen lediglich ein auf die Steuerminimierung ausgerichtetes

Verhalten forderte, um eine missbräuchliche Verwendung des günstigeren Sockelsatzes anzunehmen, lässt nicht den Schluss zu, dass dieser Ansatz auch für andere Abkommen Geltung hat. Denn für solche Abkommen besteht allenfalls ein allgemeiner und eng auszulegender Steuerumgebungsvorbehalt (siehe oben), oder es bestehen völlig anders lautende Missbrauchsnormen, die keinen Raum mehr für weitere Steuerumgebungsnormen enthalten. Unter derartigen Abkommen ist es abzulehnen und ausserdem ohne staatsvertragliche Grundlage, eine Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs unter dem Titel der Altreservenpraxis vorzusehen, wenn gleichzeitig das Nutzungsrecht des ausländischen Aktionärs bejaht wird, mithin kein Abkommensmissbrauch feststellbar ist.

In diesem Zusammenhang hilft auch der neueste, von der ESTV zitierte Entscheid der SRK vom 28.2.2001 nicht weiter<sup>20</sup>. Denn hier wurde das Nutzungsrecht dem rückfordernden Aktionär vollständig abgesprochen, nachdem aufgrund des Sachverhaltes von einer voll fremdfinanzierten Durchleitungsgesellschaft ohne Substanz in Luxemburg ausgegangen werden musste. Dieser Entscheid hätte sich anstatt aus dem Konzept der Nutzungsberechtigung auch aus einem allgemeinen Steuerumgebungsvorbehalt begründen lassen. Denn wo die wirtschaftliche Nutzungsberechtigung nicht nachgewiesen werden kann, liegt die Annahme einer offensichtlichen Steuerumgehung und damit einer missbräuchlichen Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens nahe. Durch die Ausführungen der SRK nicht gedeckt sind weitergehende Besteuerungsansprüche der ESTV im Falle von internationalen Umstrukturierungen und Verkäufen, wo die Nutzungsberechtigung des Neuaktionärs im anderen Land nicht bestritten wird.

Die oben dargestellten Begründungsversuche nähren den Verdacht, dass die ESTV für die Verfolgung rein fiskalisch motivierter Zwecke eine ergebnisorientierte und damit etwas opportunistische Argumentationsführung verwendet hat. Warum denn sonst die Argumentation auf wenige Urteile im Zusammenhang mit alten, z.T. nicht mehr anwendbaren Abkommen abstützen, wenn gleichzeitig allgemeine Steuerumgebungskriterien nach international anerkanntem Muster auf inländische Rückerstattungssituationen angewendet werden und ausserdem auch der BRB 62<sup>21</sup> und andere DBA-Missbrauchsnormen griffige Kriterien offerieren könnten? Die Erklärung ist einfach: Mit diesen Ansätzen lässt sich die Altreservenpraxis weder sinnvoll begründen noch

19 Art. 9 Abs. 2 Bst. a DBA CH-NL, Art. VI Abs. 2 DBA-US (alt).

20 VPB 65.86, zurzeit zugänglich unter [www.vpb.admin.ch](http://www.vpb.admin.ch).

21 Einschliesslich der Kreisschreiben der ESTV vom 31.12.1992 und 17.12.1998.

durchsetzen, denn sie führen lediglich zu zwei möglichen Resultaten: zur Gewährung der Abkommensvorteile oder zu deren Verweigerung. Dies hat auch die SRK in ihrem neusten Urteil offensichtlich anerkannt.

### 3.4 Weitere Überlegungen – Methodendualismen und andere Widersprüche

Mit der Diskussion über die Altreservenpraxis stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die Schweiz bei der Beurteilung von Abkommensmissbräuchen nicht konsequent gleiche Beurteilungskriterien anwenden sollte, sofern keine besonderen Bestimmungen in den Abkommen zu beachten sind. In der Praxis der ESTV begegnet man zurzeit einem Wildwuchs verschiedenster Begründungen (Steuerungsumgehung, Steuervermeidung, «steuerumgeherische Elemente», Verneinung des Nutzungsrechtes etc.), die oft unkritisch und fallbezogen zur Anwendung gebracht werden.

Ausserdem besteht heute bereits ein offensichtlicher Methodendualismus in der Beurteilung von Abkommensmissbräuchen auf abkommensbegünstigten Zuflüssen in die Schweiz (hier werden ausschliesslich und konsequent die Kriterien des BRB 62<sup>22</sup> und spezielle Missbrauchsbestimmungen in den Abkommen angewendet) im Vergleich zu abkommensbegünstigten Abflüssen aus der Schweiz. Der Vorwurf des Methodendualismus verschärft sich noch, wenn festgestellt wird, dass die ESTV auf abkommensbegünstigten Abflüssen – und das ohne gesetzliche Grundlage – wesentlich schärfere Kriterien anwenden möchte (eben z.B. die Altreservenpraxis) als auf abkommensbegünstigten Zuflüssen, wo eine gesetzliche Grundlage besteht (BRB 62 und spezielle Missbrauchsbestimmungen in den Abkommen). In diesem Zusammenhang sei der Vollständigkeit halber festgehalten, dass das Konzept der Altreserven von der ESTV bisher noch nie auf abkommensbegünstigte Zuflüsse angewendet wurde. Das gilt auch für Abflusssituationen, in welchen nach der Umstrukturierung eine höhere Sockelsteuer zu entrichten war als zuvor.

Schliesslich noch folgende Bemerkung: Im Rahmen der 1998 eingeführten Änderungen im DBG<sup>23</sup> wurde vom Gesetzgeber unter Art. 207a Abs. 3 DBG die Möglichkeit geschaffen, Beteiligungen eines schweizerisch beherrschten Konzerns in der Übergangsfrist bis Ende 2006 steuerneutral ins Ausland zu übertragen. Als Begründung für diese Übergangsbestimmung wurde unter anderem vorgebracht, dass den Schweizer Konzernen sofort die Möglichkeit geschaffen werden müsse, eu-

ropäische Beteiligungen in Euroholdings zusammenzufassen, um von der Mutter-Tochter-Richtlinie profitieren zu können und Standortnachteile zu verringern. Anders gesagt handelt es sich hier um die bewusste Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den Zweck der steuerlich motivierten internationalen Umstrukturierung...

Auch aus diesen Überlegungen kommt die Altreservenpraxis in ein ungünstiges Licht zu stehen.

## 4 Fazit

Die oben dargelegten Überlegungen erlauben folgende Erkenntnisse:

- Sofern überhaupt ein allgemeiner Steuerungsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen angenommen werden soll, ist ein solcher Vorbehalt eng auszulegen und auf krasse Fälle zu beschränken.
- Enthalten Abkommen ausdrückliche Missbrauchsvorschriften, besteht in der Regel kein Raum mehr für ergänzende allgemeine Steuerungsvorbehalte.
- Die unilaterale Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs in Situationen, in welchen keine missbräuchliche Verwendung des Abkommens festzustellen ist, mithin die Nutzungsberechtigung des Empfängers im anderen Staat nicht bestritten wird, ist unzulässig. Dieser Grundsatz gilt nicht nur für konzerninterne Umstrukturierungen, sondern auch für Übertragungen von Beteiligungen an Dritte im Ausland.
- Die Altreservenpraxis der ESTV hat im Rahmen internationaler Umstrukturierungen und Verkäufe keine gesetzliche Grundlage und stellt eine unzulässige unilaterale Erhöhung des eigenen Besteuerungsanspruchs dar.

## Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001
- BURRI ANITA, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, in FStR 2001, S. 204 ff.
- DUSS MARCO/HOCHREUTENER HANS PETER, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben: Probleme im internationalen Verhältnis, Kammerseminar vom 2./3. Juli 1998, Bürgenstock

22 Siehe FN 16.

23 Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 10. Oktober 1997, AS 1998, 669.

LANDOLF URS/WALDBURGER ROBERT, Inanspruchnahme von schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuerplanung im Spannungsfeld von Steuerersparnis, Steuerumgehung und Steuerkriminalität, Kammerseminar vom 1./2. Juli 1999, Lugano

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2000), Vol. I, Paris 2000 (zit.: OECD-Kommentar)

OECD-FISKALAUSSCHUSS, Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht 1977, Bonn 1979

Jonas Misteli,

# Dividenden-Stripping

**Steuerrechtliche Aspekte einer Verschiebung von Aktien über den Dividendenstichtag mittels börslicher Kassageschäfte, Sell/Buy-Back, Repo und Securities-Lending**

**Diss. St.Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 93, Bern 2001**

Rezensent: Lic. iur. Fritz Müller\*

## Inhalt

- 1 **Wesentliche Fragen**
- 2 **Börsliches Dividenden-Stripping**
- 3 **Bilaterales Dividenden-Stripping**
- 4 **DBA-rechtliche Aspekte**
- 5 **Schlussfolgerungen**

## 1 Wesentliche Fragen

«Theorie ist, wenn man alles weiss und nichts klappt; Praxis ist, wenn alles klappt und man weiss nicht warum.» Dieses, von Jonas Misteli an den Anfang seiner Dissertation über die steuerlichen Aspekte einer Verschiebung von Aktien über den Dividendenstichtag mittels börslicher Kassageschäfte, Sell/Buy-Back, Repo und Securities-Lending gestellte Bonmot beschreibt bis zu einem gewissen Grad zutreffend die Situation im Markt der Dividenden-Stripping-Transaktionen. Aber eben nur bis zu einem gewissen Grad.

Bei der Einführung des Repomarktes in der Schweiz hatte eine aus Vertretern der ESTV und der Banken zusammengesetzte Arbeitsgruppe die Aufgabe, die «Spielregeln», die nach der Einführung des Repomarktes in der Schweiz von den Marktteilnehmern einzuhalten sein würden, auszuarbeiten. Die wichtigste Vorgabe war, zu verhindern, dass durch Repotransaktionen mit Schweizer Wertpapieren der Fiskus im Bereich der Verrechnungssteuer geschädigt würde. Dies, weil zum einen mit solchen Transaktionen Rückerstattungsansprüche von nicht berechtigten Personen auf (scheinbar?) berechnete verschoben werden können, zum andern, weil das Risiko besteht, dass die auf einer Dividenden- oder Zinszahlung abgelieferte Verrechnungssteuer mehrfach zurückgefordert wird. Nun, hält die getroffene Lösung einer näheren Betrachtung stand?

Jonas Misteli gibt die Antwort. Was an der Dissertation sehr gefällt, ist die umfassende, im Aufbau logische und klare Darstellung des untersuchten Sachverhalts. Dabei wird unterschieden zwischen dem börslichen Dividenden-Stripping, d.h. der Kombination eines Verkaufs und eines nach dem Dividentermin vorgenommenen Rückkaufs von Aktien über die Börse, und dem bilateralen Dividenden-Stripping mittels Sell/Buy-Back, Repo und Securities-Lending. Bei der börslichen Variante kennen sich die Parteien nicht, bei den bilateralen Varianten kommt es zwischen den Parteien direkt zu einer oder mehreren vertraglichen Vereinbarungen. Etwas ge-

\* Managing Director Tax, Credit Suisse Group, Zürich



wöhnungsbedürftig ist, dass bei allen Gestaltungsmodellen der ursprüngliche Anteilseigner, der eine Aktie vor dem Dividendentermin «hingibt», immer als Lender, derjenige, der sich den Titel «beschafft», immer als Borrower bezeichnet wird. Liest man die Arbeit in einem Zug, macht diese vereinheitlichte, an sich nur im Securities-Lending verwendete Terminologie sehr viel Sinn; wird allerdings nur nach einem Teilaspekt aus dem Bereich Securities-Lending gesucht, ist Vorsicht geboten.

Was ebenfalls gefällt, ist der theoretisch wertneutrale Grundansatz. Es wird zwar einleitend unmissverständlich festgehalten, dass die Hauptproblematik im Umstand liegt, «dass sich mittels Dividenden-Stripping das auf der Dividende lastende Steuersubstrat eines oder mehrerer Staaten verkürzen lässt». Es wird aber auch deutlich gesagt, dass bei den in Frage stehenden Transaktionen keineswegs von vornherein anzunehmen ist, dass damit eine Steuerumgehung bzw. ein Abkommensmissbrauch verbunden ist. Die Arbeit analysiert deshalb nicht typisierte Umgehungstatbestände, sondern untersucht, «inwieweit aus schweizerischer Sicht ein Steuerverkürzungspotential besteht und ob die im schweizerischen Recht bereits vorhandenen Abwehrmechanismen gegen einen missbräuchlichen Einsatz der betrachteten Gestaltungsmodelle in theoretischer und auch praktischer Hinsicht zu genügen vermögen».

Die steuerliche Beurteilung der beschriebenen Geschäfte umfasst die Einkommens- und Gewinnsteuer, die Verrechnungssteuer sowie die DBA-rechtlichen Aspekte. Die wesentlichen Fragen, die untersucht werden, sind:

- Wem ist die anfallende Dividende steuerlich zuzurechnen?
- Wem steht ein allfälliger Beteiligungsabzug zu?
- Wer ist im Sinne der Verrechnungssteuer wirtschaftlich berechtigt?
- Wer ist DBA-rechtlich wirtschaftlich berechtigt?

Es wird jeweils die Situation beim Lender, beim Borrower und bei einem allfälligen Drittkäufer untersucht. Das bestehende Steuerverkürzungspotential wird anhand von vier Grundmodellen dargestellt.

## 2 Börsliches Dividenden-Stripping

Das Ergebnis der Untersuchung des börslichen Dividenden-Strippings bringt keine Überraschungen. Der Autor kommt für die Einkommenssteuer zum Schluss, dass die Dividende dem Borrower (Käufer) zuzurechnen ist. Praktisch interessanter ist die Frage, ob beim Lender (Verkäufer), der durch diese Transaktion an Stelle einer steuerbaren Dividende einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielt, allenfalls eine missbräuchliche Steuerumgehung vorliegt. Wegen den für den Verkäufer bestehenden

Kursrisiken wird dies verneint, wenn Verkauf und Rückkauf an zwei verschiedenen Handelstagen erfolgen. Bei der Gewinnsteuer wird zum einen festgehalten, dass beim Borrower der Abzug des durch die Kauf-/Verkaufstransaktionen erlittenen Kapitalverlusts und damit de facto die Neutralisierung des während der Haltedauer angefallenen Dividendenertrags anzuerkennen sei. Auch die Frage, ob dem Borrower auf dem Dividendenertrag der Beteiligungsabzug zusteht, wird bejaht, und zwar selbst dann, wenn die quantitativen Voraussetzungen für den Abzug nur unter Miteinbezug der kurzfristig beschafften Aktien erfüllt werden.

Sehr lesenswert sind die Ausführungen zur Verrechnungssteuer, insbesondere zur Frage der Nutzungsberechtigung. Dem Ergebnis, dass der Borrower nutzungs-berechtigt ist, und dass beim börslichen Dividenden-Stripping wegen der Anonymität des börslichen Handels – die einen gezielten Erwerb von Aktien von nicht rückforderungsberechtigten Personen ausschliesst – auch keine Steuerumgehung vorliegt, ist zuzustimmen.

Die DBA-rechtlichen Aspekte werden aus systematischen Gründen bereits im Kapitel über das börsliche Dividenden-Stripping ausführlich dargelegt. Echt virulent sind zumindest in der Praxis die diesbezüglichen Fragen allerdings bei den bilateralen Geschäften. So soll hier auch nur das Ergebnis festgehalten werden: Der Borrower ist im DBA-rechtlichen Sinne als Nutzungsberechtigter an den Dividenden anzusehen, und das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs wird verneint.

## 3 Bilaterales Dividenden-Stripping

Wie nicht anders zu erwarten, wird die Geschichte beim bilateralen Dividenden-Stripping echt spannend. Hier bekommt auch die Missbrauchsproblematik eine andere Dimension, da zum einen die Parteien sich kennen oder zumindest indirekt zusammenwirken können und zum andern im internationalen Markt die Wege bekannt sind, wie tatsächlich vorhandene «Lücken» im System ausgenutzt werden können.

Um was geht es? Beim Sell/Buy-Back und beim Repo handelt es sich (aus Sicht des Lenders/Verkäufers) um einen Kassaverkauf in Verbindung mit einem Kauf auf Termin mit einer bestimmten Gegenpartei, wobei beim Sell/Buy-Back eine allfällige, dem Lender entgehende Dividende durch die Differenz zwischen Verkaufs- und Kaufpreis ausgeglichen wird, während dies beim Repo durch eine vom Borrower zu leistende Kompensationszahlung geschieht. Beim Securities-Lending (SLB) werden Wertschriften darlehensweise hingegeben, wobei das Eigentum übertragen wird. Bei Beendigung des Geschäfts ist der Borrower verpflichtet, dem Lender Titel

der gleichen Art und Güte zurückzuerstatten. Wie beim Repo wird beim SLB eine während der Laufzeit des Vertrags anfallende Dividende dem Lender durch eine Kompensationszahlung ausgeglichen.

Bei allen drei Formen ist weiter zu unterscheiden, ob der Borrower die erworbenen Titel weiterveräussert oder nicht, d.h. ob die während der Vertragsdauer anfallende Dividende ihm oder einem Dritten zufließt. Im ersten Fall finanziert der Borrower den Dividendenausgleich durch die ihm zufließende Dividende, im zweiten Fall aus der Kursdifferenz zwischen Verkaufs- und Kaufpreis. Insbesondere beim Repo und SLB, bei denen der «Dividendenersatz» in Form einer separaten Zahlung erfolgt, herrscht bei der Benennung dieser Zahlung ein zuweilen irreführender Begriffswirrwarr. Jonas Misteli bezeichnet den Dividendenersatz als «passed-on dividend», wenn er aus der echten Dividende finanziert wird, im anderen Fall als «manufactured dividend». Insbesondere im SLB wird demgegenüber häufig dann von einer manufactured dividend gesprochen, wenn die Zahlung «formal» wie eine Originaldividende aussieht, d.h. wenn eine echte Couponsabrechnung erstellt wird. Erfolgt die Zahlung ohne Couponsabrechnung, wird sie oft als «substitute payment» bezeichnet.

Damit sind wir zumindest aus der Sicht der Praxis beim Kernpunkt von Jonas Mistelis Dissertation angelangt: Steht die in der Schweiz in den vergangenen Jahren entwickelte Vorgehensweise bei Repo- und Securities-Lending-Geschäften – insbesondere mit Schweizer Aktien – mit der gesetzlichen Ordnung im Einklang?

Mistelis Analyse der gesetzlichen Ordnung lautet zusammengefasst wie folgt:

Für die Einkommenssteuer ist die echte Dividende als Beteiligungsertrag dem Borrower bzw., falls die Titel weiterveräussert wurden, dem Dritten zuzurechnen. Realisiert der Borrower die echte Dividende, kann er die an den Lender zu zahlende passed-on dividend als Gewinnungskosten in Abzug bringen. Eine manufactured dividend ist demgegenüber nicht abziehbar. Bei der heiklen Frage nach der Natur von in der Form von separaten Zahlungen erbrachten Entschädigungen kommt der Autor zum Ergebnis, der Lender erziele einen dividendenähnlichen Ertrag aus Guthaben. Die elegante Begründung für diese Auffassung: Das Aktieguthaben des Lenders gegenüber dem Borrower stelle eine synthetische Aktie dar. Eine Qualifikation als Beteiligungsertrag wird mit dem Argument abgelehnt, dass die Zahlung nicht auf einem beteiligungsrechtlichen Verhältnis zur ausschüttenden Gesellschaft beruht, sondern auf der vertraglichen Abmachung zwischen Lender und Borrower.

Auf dem Gebiet der Gewinnsteuer wird die einkassierte Dividende durch den Aufwand für die Dividendenentschädigung beim Borrower ganz oder weitgehend neutralisiert. Da der Finanzierungsaufwand für die Ersatzzahlung direkt dem Ertrag zugeordnet werden kann, wird die Möglichkeit, dass der Borrower auf der «echten» Dividende den Beteiligungsabzug geltend machen kann, verneint. Beim Lender, der die Entschädigung erfolgswirksam zu verbuchen hat, wird der Beteiligungsabzug dann bejaht, wenn es sich bei der Zahlung nachweislich um eine passed-on dividend handelt.

Bei der Verrechnungssteuer hat der in der Schweiz ansässige Borrower mangels Nutzungsberechtigung keinen Anspruch auf Entlastung von der durch die ausschüttende Gesellschaft abgelieferten Steuer. Nutzungs- und damit grundsätzlich rückforderungsberechtigt ist bei einer passed-on dividend der Lender, ansonsten der Dritte. Die vom Borrower bezahlte Dividendenentschädigung, sei es eine passed-on dividend oder eine manufactured dividend, unterliegt nicht der Verrechnungssteuer.

Spätestens an dieser Stelle wird jeder, der mit der Schweizer Praxis vertraut ist, leer schlucken. Die Verwaltungspraxis sieht fundamental anders aus, und wohl nicht zuletzt, weil sie sich stark oder, wie unser Autor sagt, zu stark von der Geschäftspraxis (der Banken) einerseits und dem Wunsch der ESTV, Steuerverkürzungen bei der Verrechnungssteuer zu vermeiden, hat leiten lassen. Ein Blick auf die «Praxis» ist hier wohl angezeigt:

Bei der Einkommens- und Gewinnsteuer besteht die wesentliche Abweichung zur Auffassung Mistelis beim Beteiligungsabzug. Übereinstimmung besteht darin, dass dem Borrower der Abzug nicht zusteht. Nach der Praxis der ESTV wird jedoch dem Lender bei Repo-Geschäften der Beteiligungsabzug gewährt, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine passed-on dividend oder um eine manufactured dividend handelt; bei SLB-Transaktionen wird der Abzug generell verweigert. M.E. ist hier der von Misteli vertretenen, abweichenden Auffassung zuzustimmen.

Der gravierende Unterschied besteht jedoch bei der Verrechnungssteuer. Das auffälligste Merkmal des Schweizer Verfahrens besteht darin, dass grundsätzlich der Borrower, der eine Ersatzzahlung leistet, auf dieser eine zweite Verrechnungssteuer (berechnet auf dem Bruttoertrag der Originaldividende) abzuliefern hat. Dort, wo die Ablieferung durch den Borrower nicht sichergestellt werden kann, d.h. insbesondere bei ausländischen Parteien oder bei Parteien ohne Bankenstatus, ist der inländische Lender zur Ablieferung verpflichtet. Die logische Konsequenz aus dieser doppelten (oder bei Kettentransaktionen mehrfachen) Ablieferung ist, dass sowohl dem

Borrower als auch dem Lender ein Entlastungsanspruch zusteht. Die zur Ablieferung der zweiten Verrechnungssteuer verpflichtete Partei kann diese Pflicht durch Verrechnung mit einem gleichwertigen Rückerstattungsanspruch aus derselben Transaktion erfüllen.

Was ist von dieser Lösung zu halten? Bei den bilateralen Dividenden-Stripping-Transaktionen ist immer die Problematik gegeben, dass allenfalls gar nicht abgelieferte Quellensteuern zurückgefordert werden können oder dass eine Berechtigung zur Rückforderung erst durch die Transaktion geschaffen wird. Zur Vermeidung von Missbräuchen bestehen zwei unterschiedliche Lösungsansätze:

Der eine geht von der Idee aus, dass jeder, der in einer SLB-Transaktion als Borrower dem Lender gegenüber eine Ersatzzahlung leistet, sich so zu verhalten hat, wie wenn er der Schuldner der Originalzahlung wäre. Er hat also die Ersatzzahlung hinsichtlich Quellensteuer so zu behandeln, wie wenn er als Gesellschaft (bzw. deren Zahlstelle) die Originaldividende ausschütten würde. Ein typischer Vertreter dieser Idee sind die USA. Nach den amerikanischen Vorschriften hat sich grundsätzlich jeder, der eine sich auf eine Dividende einer US-Gesellschaft beziehende Ersatzzahlung tätigt, wie der US withholding agent der Originalzahlung zu verhalten, egal, ob es sich um einen In- oder einen Ausländer handelt und egal, ob er eine Bank ist oder nicht. (Ich verzichte hier darauf, auf die diversen Details der US-Regelung einzugehen.) Das Wesensmerkmal dieses Ansatzes ist, dass jedem bescheinigten Quellensteuerabzug, insbesondere jedem, der zu einer Rückforderung berechtigt, auch eine effektive Ablieferung der Steuer zugrunde liegt.

Der andere Ansatz verlangt, dass im Grundsatz nur die effektive Originaldividende als Dividende bescheinigt wird. Demgegenüber sollten Ersatzzahlungen als solche erkennbar sein. Hier kommt es also nur zu einer einzigen Quellensteuerablieferung, und es wird auch nur ein Beleg erstellt, auf dem eine Quellensteuerbelastung ausgewiesen wird.

Die Schweizer Lösung orientiert sich also am ersten Modell. Konkret gehen die Schweizer Banken bei Securities-Lending-Transaktionen mit Schweizer Aktien wie folgt vor: Ist die Bank in der Rolle des Borrowers (was sie typischerweise ihrem Depotkunden gegenüber ist), zahlt sie dem in- oder ausländischen Lender 65 % und liefert 35 % Verrechnungssteuer ab. Sie erstellt für die Ersatzzahlung eine «Originaldividendenabrechnung», auf der die von ihr abgezogene Verrechnungssteuer ausgewiesen ist und die als Beleg für eine Rückforderung verwendet werden kann. Insbesondere ein im Ausland domizilierter Lender kann also seine Position hinsichtlich der Verrechnungssteuer nicht verbessern. (Handelt

es sich beim Schweizer Borrower nicht um eine Bank, müssten, wie Jonas Misteli nachweist, die gleichen Regeln gelten, obwohl in den Publikationen der ESTV und der Bankiervereinigung zum Securities-Lending meistens nur von Banken die Rede ist. Dass sie von Nichtbanken befolgt werden, muss aber wohl bezweifelt werden.) Das System der doppelten Ablieferung der Verrechnungssteuer verhindert also ein missbräuchliches «dividend washing». Wie sieht aber die Sache aus, wenn der Borrower nicht in der Schweiz domiziliert ist? Würde die Schweiz dem Beispiel der USA folgen, würde sie vom ausländischen Borrower verlangen, dass er auf der Ersatzzahlung die Schweizer Verrechnungssteuer abzieht und nach Bern überweist. Man braucht nicht ein übertriebener Pessimist zu sein, um sich vorstellen zu können, dass die betreffende Kasse vermutlich keinen grösseren Saldo aufweisen würde. Die Schweizer Lösung nimmt deshalb einen Systembruch in Kauf und verlangt vom Schweizer Lender, der Titel einem Ausländer ausleiht, dass er von diesem eine Ersatzzahlung in Höhe von 100 % der Dividende einzufordern hat. Die Steuerablieferung erfolgt dann durch den Schweizer Lender. Dass diese Lösung de facto dazu führt, dass ausländische Borrower von Schweizer Lendern keine Titel ausleihen, muss in Kauf genommen werden. Bei Repo-Geschäften hat die Ablieferung durch den Schweizer Lender nicht nur bei ausländischen Gegenparteien zu erfolgen, sondern auch dann, wenn es sich beim Borrower um eine Schweizer Partei ohne Bankenstatus handelt.

Jonas Misteli räumt zwar ein, dass mit diesem System für die Aspekte der Verrechnungssteuer eine praktikable Lösung geschaffen wurde, gefallen will sie ihm aber nicht. Und seine Einwände sind gewichtig. Da ist einmal die Frage der Rechtsgrundlage für die zweite Ablieferung der Verrechnungssteuer. Dass er sie nicht eruieren konnte, ist kein Zufall. Sodann kommt er nach eingehender Analyse zum Ergebnis, dass im Rahmen der gesetzmässigen Ordnung dem Borrower mangels Nutzungsrecht kein Anspruch auf Rückerstattung der auf der Originaldividende abgelieferten Steuer zusteht. Beim Lender wird die Rückerstattung nur dann bejaht, wenn es sich bei der an ihn erfolgten Zahlung um eine passed-on dividend handelt. Das System der Zwei- oder Mehrfachablieferung verlangt aber zwingend, dass diesen Personen die Rückerstattung (falls die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind) zusteht.

Der Schweizer Lösung kann man sicher vorwerfen, sie stehe auf einer gar wackligen Rechtsgrundlage (was korrigiert werden könnte); die Missbrauchsproblematik löst sie bei der Verrechnungssteuer jedoch zumindest dann, wenn eine Schweizer Bank an der Transaktion beteiligt ist. Beim zweiten Modell – nur eine Steuerablieferung, nur ein Beleg – wird dieses Ziel ebenfalls erreicht. Dafür

steht man vor einem anderen praktischen Problem: Wie soll der Beleg, der die Steuerablieferung nachweist, in die Hände der «richtigen», d.h. der rückforderungsberechtigten Person gelangen? Konkret: Wie z.B. soll der gegenüber dem Borrower ausgestellte Beleg über die Originaldividende zum rückforderungsberechtigten Lender gelangen, und zwar insbesondere dann, wenn es sich beim Borrower um eine Nichtbank handelt? Hier sind Zweifel, dass dies praktisch funktionieren könnte, wohl angebracht.

Ein weiterer heikler Punkt der Schweizer Lösung liegt ausserhalb der Verrechnungssteuer. Wie gesehen, bescheinigt der Schweizer Borrower (oder wohl präziser: die Schweizer Bank als Borrower) die Ersatzzahlung als «echte» Dividende, und zwar unabhängig davon, ob er eine von ihm als Halter der Aktien einkassierte Originaldividende «weiterleitet», ob er sie aus einer Kursdifferenz finanziert oder ob er selbst eine Ersatzzahlung erhalten hat. Es lohnt sich nachzulesen, warum diese Bescheinigungspraxis auch unter aussersteuerlichen Gesichtspunkten nicht ganz harmlos ist.

Meines Erachtens kann jedoch das latente Missbrauchspotential, das durch das Vorhandensein von zwei oder mehreren bescheinigten «Originaldividenden» pro Aktie im Bereich der Einkommens- und Gewinnsteuern vorhanden ist, zumindest im innerstaatlichen Bereich durch entsprechende Regelungen entschärft werden.

#### 4 DBA-rechtliche Aspekte

Auch bei der Analyse der abkommensrechtlichen Behandlung der fraglichen Transaktionen kommt Misteli zum Ergebnis, dass sowohl die Schweizer Lösung als auch in andern Ländern angewendete Verfahren mangelhaft sind. So weist er zum Beispiel nach, dass die Dividendenersatzzahlungen abkommensrechtlich als Unternehmenseinkünfte bzw. «andere Einkünfte» zu behandeln wären. Internationale Praxis ist hingegen, die Zahlung unter den Dividendenartikel zu subsumieren. Da die Behandlung als Dividende sicher die sachgerechteren Ergebnisse liefert, wäre dieser Mangel m.E. allenfalls durch eine Anpassung der Rechtsgrundlage in den DBA zu beheben.

Der Hauptkritikpunkt betrifft jedoch die in der Schweiz etablierte Praxis der quellensteuerlichen Behandlung der SLB-Geschäfte mit ausländischen Wertpapieren, die auch für den Repo-Bereich übernommen wurde. Es würde den Rahmen sprengen, auf alle Kritikpunkte einzugehen, deshalb nur ein paar grundsätzliche Bemerkungen. Was Misteli wohl zu wenig berücksichtigt, ist der Grundgedanke der Schweizer Lösung. Die ESTV und die Banken wollten Anfang der neunziger Jahre das für

das SLB typische Grundscenario regeln: Der Kunde der Schweizer Bank will seine Wertschriften für Lendinggeschäfte zur Verfügung stellen. Dabei geht er davon aus, dass sich für ihn eigentlich nichts ändert, ausser der netten Tatsache, dass er eine Lending-Fee einkassieren kann. Insbesondere erwartet er, dass er eine während der Lendingdauer anfallende Dividende so gutgeschrieben bekommt, wie wenn die Wertschriften nicht ausgeliehen worden wären. Folge dieses Grundansatzes: Die Bank verlangt vom Borrower, dass er ihr denjenigen Betrag vergütet, den sie für die Gutschrift an den Kunden braucht. Sie berechnet dies aber nicht auf einer Case-by-case-Basis, sondern verlangt vom Borrower als Ersatzzahlung generell das, was sie von der ausländischen Zahlstelle als Originaldividende erhalten würde. Entlastet das Land der Originaldividende die Quellensteuern auf Dividenden an der Quelle auf den mit der Schweiz vereinbarten DBA-Satz (aufgrund der Schweizer Adresse der Bank), wird der entlastete Satz nur den Schweizer Kunden gutgeschrieben. Gegenüber Nichtschweizern wird (unabhängig davon, ob sie selbst unter einem DBA eine Entlastung beanspruchen können) die Differenz zur Standardquellensteuer abgezogen und an die ESTV zuhanden des ausländischen Fiskus abgeliefert. Nach genau demselben Prozedere wird auch mit der Ausgleichszahlung verfahren, d.h. sie bemisst sich unabhängig vom Domizil des Borrowers an der entlasteten Originaldividende, und nur Schweizer erhalten einen Betrag in Höhe der entlasteten Originaldividende. Dass der Nichtschweizer mit dem «falschen» Originalbeleg Steuern gemäss seinem DBA zurückfordern kann, stellt also kein Problem dar. Die Steuer wurde ja von der Schweizer Bank abgeliefert.

Handelt es sich allerdings um eine Ersatzzahlung, die sich auf eine Dividende bezieht, deren Quellenland das Rückforderungsverfahren kennt, wird die Sache in der Tat kritisch. Der Lenderkunde erhält einen Originalbeleg, der ihn «formal» zur Rückforderung berechtigt, obwohl nicht sichergestellt ist, dass die entsprechende Steuer abgeliefert wurde. Die Aussage, dass dieses Szenario von den Schweizer Banken geradezu als eingespielte Geschäftsart (mit feststehenden Fees) im grossen Stil ausgenützt wird, erscheint mir aber doch als gewagt.

Dennoch, die Missbrauchsrisiken bei der Quellensteuer, die aus der Tatsache, dass die Banken die Ersatzzahlungen über das normale Couponsabrechnungssystem laufen lassen und damit «falsche» Belege für die Ersatzzahlungen ausstellen, sind ernst zu nehmen. Dabei darf aber nicht vergessen werden, dass diese Praxis durchaus auch Missbräuche verhindert. Ist der gegenüber der Bank auftretende Lender nicht abkommensberechtigt, kann er seine Situation durch Lendinggeschäfte nicht verbessern, da die ihm von der Bank gutgeschriebene Er-



satzzahlung eben genau so hoch ausfällt, wie die Originaldividende ausfallen würde.

## 5 Schlussfolgerungen

Jonas Mistelis Fazit: Die derzeitige Besteuerung von bilateralen Dividenden-Stripping-Transaktionen weicht in mehreren Punkten von der gesetzlichen Ordnung ab. Bei der Frage, ob die Praxis an die gesetzliche Ordnung oder die gesetzliche Ordnung der Praxis angepasst werden soll, entscheidet er sich für die erste Variante. Die Eckpfeiler des vorgeschlagenen Lösungsansatzes bestehen darin, dass sich nur ein Originalbeleg im Umlauf befinden darf, dass sich dieser beim Nutzungsberechtigten Lender bzw. beim Dritten befinden muss und dass die Ersatzzahlung so gekennzeichnet sein muss, dass entschieden werden kann, ob es sich um eine passed-on dividend oder um eine manufactured dividend handelt. Es ist nicht zu bestreiten, dass dies ein tauglicher Ansatz ist. Er würde allerdings zum einen voraussetzen, dass diese Standards international eingehalten würden, zum andern sind die von Bankenseite geäußerten Bedenken, was den technischen Aufwand für die Umsetzung dieser Ablaufsänderungen anbelangt, ernster zu nehmen, als dies Jonas Misteli andeutet.

Mein Fazit: Jonas Misteli hat eine bemerkenswerte Dissertation geschrieben. Sie besticht durch präzise Sachverhaltsschilderungen und sehr saubere Analysen. Für an wertschriftenspezifischen Steuerfragen Interessierte wird sie zur Pflichtlektüre werden. Sie ist aber auch jedem zu empfehlen, der sich mit Fragen des wirtschaftlich Berechtigten, sei es bei der Verrechnungssteuer, sei es im DBA-Bereich, beschäftigt. Wollte man das sprichwörtliche Haar in der sehr schmackhaften Suppe suchen, wäre es dies: Derjenige, der nur kurz etwas nachschlagen will, muss sich zuerst vergewissern, ob er jetzt gerade die Beschreibung der gesetzlichen Ordnung, die Beschreibung der Praxis oder die vom Autor vorgeschlagene Lösung vor sich hat.



# Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer

## Anmerkungen zum Bundesgerichtsentscheid vom 6. März 2001 (2A.467/2000)

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte\*/Diego Clavadetscher, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte\*\*

### Inhalt

1	<b>Sachverhalt</b>
2	<b>Erwägungen des Bundesgerichts</b>
3	<b>Kommentar</b>
3.1	<b>Massgebende Bestimmungen</b>
3.1.1	Mehrwertsteuerverordnung
3.1.2	Mehrwertsteuergesetz
3.1.3	Blick ins Ausland
3.2	<b>Grundprinzipien</b>
3.2.1	Vorgebrachte Rügen
3.2.2	Bestimmungslandprinzip
3.2.2.1	Gehalt und Bedeutung des Grundsatzes
3.2.2.2	Konzeption der Entlastung von Ausfuhrlieferungen
3.2.3	Wettbewerbsneutralität
3.3	<b>Ausfuhrnachweis</b>
3.3.1	Erfordernis des Nachweises
3.3.2	Zollamtlicher Nachweis
3.3.2.1	Grundsatz
3.3.2.2	Massgebende Dokumente
3.3.2.3	Echtheit und Wahrheit der Dokumente
3.3.3	Buchmässiger Nachweis
3.3.4	Weitere Beweise
3.3.4.1	Anmeldung im Einfuhrland
3.3.4.2	Zusätzliche Beweismittel
3.4	<b>Folgen eines mangelnden Nachweises</b>
3.5	<b>Wert und Preis</b>
3.6	<b>Pflichten im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen</b>
3.6.1	Selbstveranlagungsprinzip
3.6.2	Buchführungsbestimmungen
3.6.3	Wahrung der fiskalischen Interessen fremder Staaten
4	<b>Schlussbetrachtung</b>
	<b>Literatur</b>

### 1 Sachverhalt

Die Geschäftstätigkeit der X. AG besteht in der Verarbeitung von rohem Rundholz zu Furnier- und Bretterholz. Die X. AG bezieht das Rundholz von ausländischen Lieferanten, an welche sie auch das daraus hergestellte Furnier- und Bretterholz liefert. Es erfolgt somit eine Einfuhr von Rohmaterial, eine Verarbeitung in der Schweiz und eine Ausfuhr der Fertigware.

Anlässlich einer amtlichen Buchprüfung durch die eidg. Steuerverwaltung (ESTV) stellte diese für den Zeitraum vom Januar 1995 bis März 1998 fest, dass die X. AG

- (1) verschiedenen Kunden die ins Ausland gelieferte Ware «zu hoch fakturiert und diese *Überfakturierungen* den Dokumenten für den Exportnachweis zu Grunde gelegt» hat; dabei haben die Kunden zuerst den in den (überhöhten) Rechnungen ausgewiesenen Betrag bezahlt, um sich anlässlich von Besuchen in der Schweiz die Differenz in bar gegen Quittung auszahlen zu lassen; sowie
- (2) einzelnen Kunden Pro-forma-Rechnungen ausgestellt hat, welche «mengen- und wertmässig nur ca. 50 Prozent der bezahlten Fakturen» entsprochen haben (*Unterfakturierungen*).

Aufgrund dieser Feststellungen ist die ESTV zum Schluss gekommen, dass die betroffenen Geschäfte als Inlandlieferungen zu gelten haben und dementsprechend der Mehrwertsteuer zu unterwerfen sind. Daraufhin hat die ESTV der X. AG eine Ergänzungsabrechnung ausgestellt, welche auf Antrag hin in einem Entscheid bestätigt worden ist.

Auf Einsprache hin bestätigte die ESTV ihren Entscheid und führte zur Begründung aus, dass die Ausfuhr von Gegenständen nur dann steuerbefreit sei, wenn diese zollamtlich nachgewiesen ist. Die Ausfuhrnachweise müssen dabei nicht nur vom Zollamt gestempelt (echt), sondern auch inhaltlich richtig (wahr) sein. Exportpapiere, welche etwas anderes als das tatsächlich Geschehene belegen, vermögen den Nachweis der Ausfuhr

\* Partner, Wiederkehr Hess Forster Rechtsanwälte, Zürich

\*\* Partner, Luginbühl Wernli + Partner, Bern

nicht zu erbringen. Damit kann auch keine Steuerbefreiung zuerkannt werden. Dieser Argumentation hat sich die eidg. Steuerrekurskommission (SRK) in ihrem Entscheid angeschlossen und dementsprechend die von der X. AG gegen den Einspracheentscheid der ESTV erhobene Beschwerde vollumfänglich abgewiesen<sup>1</sup>.

In ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde führte die X. AG an, dass die Ausfuhr von Gegenständen von Verfassungen wegen von der Mehrwertsteuer befreit sei und weder der Bundesrat noch die Verwaltung diesen Grundsatz durch Vollzugsvorschriften verletzen könne. «Es gehe nicht an, an unrichtige Wertangaben in den Ausfuhrpapieren die Rechtsfolge zu knüpfen, der Nachweis des Exports könne wegen diesem formalen Fehler nicht erbracht werden». Die X. AG rügte auch die Verletzung des Bestimmungslandprinzips und der Wettbewerbsneutralität.

## 2 Erwägungen des Bundesgerichts

Art. 11 lit. b MWSTV<sup>2</sup>, nach welchem sich der Ort einer Lieferung dort befindet, wo deren Beförderung oder Versendung zum (auch ausländischen) Abnehmer beginnt, erweist sich zwar als nicht völlig im Einklang mit dem Bestimmungslandprinzip<sup>3</sup>; durch den Nachweis der Ausfuhr kann jedoch aufgrund von Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV eine Steuerbefreiung erwirkt werden. Dadurch liegt im Endergebnis keine Verletzung des Bestimmungslandprinzips vor<sup>4</sup>.

Bereits unter dem Recht der Warenumsatzsteuer wurde vom Bundesgericht eine Inlandlieferung angenommen, wenn der Nachweis der Ausfuhr der Waren nicht erbracht werden konnte<sup>5</sup>. Die Befreiung wurde nach der Praxis des Bundesgerichtes selbst dann nicht gewährt, wenn die Tatsache der Ausfuhr zwar nachgewiesen werden konnte, diese jedoch unter «Umgehung der Zollkontrolle bzw. unter Umgehung ausländischer Zollvorschriften» erfolgte<sup>6</sup>. Dieser Rechtsprechung liegt die Überlegung zugrunde, dass bei einer Zulassung der Steuerbefreiung «die illegale Einfuhr in ein Nachbarland begünstigt und der legale Export benachteiligt worden wäre»<sup>7</sup>.

Das Bundesgericht sieht keinen Anlass, von der unter dem Regime der Warenumsatzsteuer entwickelten Pra-

xis abzuweichen und diese nicht auch auf unter der Herrschaft der MWSTV verwirklichte Tatbestände anzuwenden. Eine Steuerbefreiung ist somit in den Fällen *ausgeschlossen*, wo gegenüber dem Zoll *bewusst überhöhte Werte deklariert* worden sind, offensichtlich in der Absicht, dem ausländischen Abnehmer eine *geringere Belastung durch direkte Steuern zu ermöglichen*<sup>8</sup>.

Das Erfordernis der Angabe der richtigen Werte in den Ausfuhrdeklarationen und Rechnungen stellt *keinen überspitzten Formalismus* dar. Bei einer Überfakturierung werden die Vorschriften zum *Prinzip der Selbstveranlagung* (Art. 37 MWSTV) und die *Buchführungsbestimmungen* (Art. 47 MWSTV) verletzt. Der Steuerpflichtige kommt durch eine wissentliche und willentliche Falschdeklaration seiner Verantwortung für die richtige und vollständige umsatzsteuerliche Behandlung der in seinem Unternehmen vorkommenden Geschäftsvorfälle nicht nach.

Im Ausfuhrnachweis ist stets der «(echte) Preis als Wert» zu deklarieren. Abweichungen zwischen dem «Wert/Preis der exportierten Gegenstände und dem auf dem Ausfuhrnachweis deklarierten Wert» können einzig «toleriert» werden, wenn sie auf Transportkosten zurückzuführen sind. Bei sämtlichen anderen «Wertdifferenzen» hat dies zur Folge, dass der Ausfuhrnachweis (vollumfänglich) nicht akzeptiert werden kann, wodurch es bei der Inlandlieferung bleibt<sup>9</sup>.

Auch bei den *Unterfakturierungen*, welche zu einer wissentlichen und willentlichen Falschdeklaration führen, die in der Absicht, in- und ausländische Steuer- und Zollvorschriften zu verletzen oder diesen auszuweichen, erfolgt ist, können die Ausfuhrdokumente nicht als Nachweise für die Ausfuhr akzeptiert werden<sup>10</sup>. Ausdrücklich offen gelassen hat das Bundesgericht die Frage, was zu erfolgen hat bei einem offensichtlichen Verschrieb oder anderen (unbeabsichtigten) Fehlern bei der Wertangabe im Ausfuhrdokument. Nach Ansicht der Vorinstanz könnte in solchen Fällen – aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben – kaum eine Ablehnung der Steuerbefreiung begründet werden<sup>11</sup>.

1 Entscheid der SRK vom 6.9.2000, auszugsweise veröffentlicht in IAW 2000 170 ff.

2 Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (früher SR 641.201).

3 BGer 6.3.2001, E. 4b m.H.a. BGer 10.11.2000, unveröffentlicht (Rs. 2A.557/1999), E. 5b.

4 BGer 6.3.2001, E. 4b.

5 BGer 6.3.2001, E. 4d m.H.a. ASA 40 (1971/72) 267.

6 BGer 6.3.2001, E. 4d m.H.a. BGE 96 I 678, E. 2, 681 f. und ASA 57 (1998/89) 288, E. 4a 295.

7 BGer 6.3.2001, E. 4d m.H.a. METZGER, 224 f.

8 BGer 6.3.2001, E. 4e.

9 BGer 6.3.2001, E. 4e m.H.a. POLLINI, N. 33 ff., insb. N. 38.

10 BGer 6.3.2001, E. 4f.

11 SRK 6.9.2000, E. 4a in fine.

### 3 Kommentar

#### 3.1 Massgebende Bestimmungen

##### 3.1.1 Mehrwertsteuerverordnung

Nach *Art. II lit. b MWSTV* befindet sich der Ort einer Lieferung dort, «wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer ... beginnt». Dies bedeutet, dass bei einer Lieferung ins Ausland (sog. Ausfuhrlieferung) von einem *Umsatz im Inland auszugehen* ist. Dies im Gegensatz zum Recht der Warenumsatzsteuer,<sup>12</sup> aber in Übereinstimmung mit dem EG-Recht<sup>13</sup>.

Nach *Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV* wird eine im Inland bewirkte Lieferung von der Steuer (echt) *befreit*, wenn die Gegenstände «direkt ins Ausland befördert oder versendet werden»<sup>14</sup>. Bei Ausfuhrlieferungen, welche – wie gesehen – als Umsatz im Inland gelten, wird durch die Befreiung im Endergebnis die schweizerische Mehrwertsteuer nicht erhoben, wodurch das dem schweizerischen Umsatzsteuerrecht zugrunde liegende Bestimmungslandprinzip dennoch verwirklicht wird.

Eine Befreiung von der Steuer tritt allerdings erst dann ein, wenn sie nachgewiesen werden kann. Nach *Art. 16 Abs. 1 MWSTV* muss die Ausfuhr «*zollamtlich nachgewiesen*» werden. Für Ausfuhrlieferungen werden in Art. 16 MWSTV keine weiteren Anforderungen an den Nachweis gestellt. Ein buch- und belegmässiger Nachweis ist nur für ins Ausland erbrachte Dienstleistungen vorgesehen. Diese Art von Nachweis tritt an die Stelle des zollamtlichen Nachweises, welcher bei Dienstleistungen deren Natur nach nicht erbracht werden kann.

In Art. 16 Abs. 2 MWSTV wird dem *Eidg. Finanzdepartement (EFD)* die Kompetenz übertragen, *Ausfuhrbestimmungen* darüber zu erlassen, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat. Dabei kann das EFD bestimmen, dass bei festgestellten «Missbräuchen» die

Steuerbefreiung «*inskünftig*» von «*der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig*» gemacht wird. Das EFD hat von der ihm übertragenen Kompetenz in dem Umfang Gebrauch gemacht, als es in einer besonderen Verordnung<sup>15</sup> die Ausfuhr von Gegenständen im Reisenden- und Grenzverkehr geregelt hat. Andere Bestimmungen über den Ausfuhrnachweis hat das EFD nicht erlassen. Die ESTV hat ihrerseits Anordnungen zum Ausfuhrnachweis erlassen<sup>16</sup>.

##### 3.1.2 Mehrwertsteuergesetz

In materieller Hinsicht sind die oben dargelegten Bestimmungen der MWSTV ins MWSTG<sup>17</sup> übernommen worden. Lediglich bezüglich der Überlassung zum Gebrauch von Schienen- und Luftfahrzeugen sind spezifische Anforderungen an die zulässigen Beweismittel neu aufgenommen worden. Es ist davon auszugehen, dass – ansonsten – die für *das bisherige Recht angestellten Überlegungen auch unter dem neuen Recht Anwendung finden werden*<sup>18</sup>. Die diesbezüglichen Anordnungen der ESTV sind denn auch weitestgehend aus dem bisherigen Recht übernommen worden<sup>19</sup>.

##### 3.1.3 Blick ins Ausland

Das *Gemeinschaftsrecht* kennt *keine eingehenden Nachweisvorschriften*<sup>20</sup>, weshalb es den Mitgliedstaaten weitgehend unbenommen ist, solche zu definieren, wobei die Vorschriften allerdings mit den anderen Bestimmungen und Prinzipien des EG-Rechts vereinbar sein müssen. Besonderes Gewicht legt der Europäische Gerichtshof (EuGH) auf die Einhaltung des *Grundsatzes der Verhältnismässigkeit*. So hat er z.B. festgehalten, dass eine Erstattung von Vorsteuern an ausländische Unternehmer auch dann zu gestatten sei, wenn zwar – wie von der Achten Richtlinie<sup>21</sup> ausdrücklich gefordert – keine Originalrechnung vorliegt, der Vorgang jedoch zweifelsfrei ermittelt werden kann<sup>22</sup>.

12 S. Art. 13 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Waren-Umsatzsteuer (WUSTB); Bericht WAK-N, BBl 1996 V 739. Es ist jedoch anzumerken, dass die Warenumsatzsteuer eine Einphasensteuer war, womit auch die Frage nach dem Vorsteuerabzug nicht geregelt werden musste.

13 Art. 8 Abs. 1 lit. a und b und Art. 15 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (77/388/EWG; ABl. 1977 Nr. L 145/1).

14 S. auch Art. 15 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie.

15 Verordnung vom 14. Dezember 1994 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr (früher SR 641.201.41).

16 S. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (WL97), Rz. 532 ff.

17 Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20).

18 In diesem Sinne auch KAUFMANN, ST 2001 753.

19 S. Rz. 551 f. der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (WL01; gleich mit WL97, Rz. 544 f.).

20 Art. 15 der Sechsten Richtlinie; s. auch BIRKENFELD, § 99 Rz. 115.

21 Art. 3 lit. a der Achten Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (79/1072/EWG; ABl. 1979 Nr. L 331/11).

22 EuGH 11.6.1998, Rs. C-361/96 «Société générale des grandes sources», Slg. 1998 I-3495, insb. Rz. 29.

Die Regelungen in Deutschland<sup>23</sup> und Österreich<sup>24</sup> sehen bei Ausfuhrlieferungen ausdrücklich eine *Kombination von Beleg- und Buchnachweis* vor. Bei Beförderungsfällen ins Ausland (Drittland) werden als Belege zollamtliche Ausfuhrbestätigungen der Grenzkontrollstellen eines Mitgliedstaates am Ausgang zu Drittländern verlangt<sup>25</sup>. Darin wird der Umstand der Ausfuhr bescheinigt. Soweit der Nachweis der Ausfuhr durch Ausfuhrbestätigungen einer Grenzzollstelle nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wird auch der Nachweis mit anderen Belegen zugelassen<sup>26</sup>. Bei den Versandungsfällen – d.h. bei Einbezug eines unabhängigen Beauftragten, wie z.B. eines Spediteurs, – kann der Nachweis der Ausfuhr durch Versandungsbelege (Frachtbriefe usw.) oder durch handelsübliche Belege (Bescheinigungen des Beauftragten usw.) geführt werden<sup>27</sup>. Wertangaben sind kein Element der Ausfuhrbestätigung<sup>28</sup>.

Eine mit Art. 16 Abs. 2 Halbsatz 2 MWSTV (Art. 20 Abs. 2 MWSTG) vergleichbare Norm kennen weder das Gemeinschaftsrecht noch das Recht der erwähnten Mitgliedstaaten. So wird die Befreiung von der Steuer bei der Ausfuhr keinesfalls von der Anmeldung in einem Drittstaat abhängig gemacht.

## 3.2 Grundprinzipien

### 3.2.1 Vorgebrachte Rügen

Die X. AG rügt – wie dem Bundesgerichtsentscheid zu entnehmen ist – in ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung des Bestimmungslandprinzips und der Wettbewerbsneutralität. Die einzelnen von der X. AG vorgebrachten Argumente gehen aus dem Entscheid jedoch nicht hervor. Das Bundesgericht verneint eine Verletzung der beiden Prinzipien. Nachfolgend wird auf diese für die Mehrwertsteuer so zentralen Prinzipien in dem Umfange, als sie für die Beurteilung des Falles von Bedeutung sind, eingegangen.

### 3.2.2 Bestimmungslandprinzip

#### 3.2.2.1 Gehalt und Bedeutung des Grundsatzes

Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchssteuer<sup>29</sup>, nach welcher die *Verwendung von Einkommen zu konsumptivem Zwecke* belastet werden soll<sup>30</sup>. Dementsprechend hat eine steuerliche Erfassung in demjenigen Land zu erfolgen, wo der Konsumakt auch tatsächlich stattfindet<sup>31</sup>, und nicht bereits in demjenigen Land, wo die Leistung erbracht wird. Dieser als Bestimmungslandprinzip bekannte Grundsatz führt dazu, dass bei ins Ausland ausgeführten Gegenständen keine Belastung mit der inländischen Mehrwertsteuer erfolgen darf. Das Besteuerungsrecht wird so dem Bestimmungsland zugewiesen, welches frei ist, dieses auszuschöpfen oder nicht. Nicht alle Staaten kennen eine mit der schweizerischen Mehrwertsteuer vergleichbare Steuer. Die Befreiung ist weder an ein Gegenrecht des Bestimmungslandes noch an eine tatsächliche Erfassung mit der Mehrwertsteuer im Bestimmungsland gebunden. Die Befreiung ist systemgerecht unbedingt.

Das Bestimmungslandprinzip ist auch ein tragendes Prinzip des EG-Rechts. Die in der Gemeinschaft bestehenden Bestrebungen zu einem Übergang zum Ursprungslandprinzip, und damit zu einer Besteuerung im Land der Leistungserbringung, sind klar auf Tatbestände beschränkt, welche sich ausschliesslich im Gemeinschaftsgebiet verwirklichen. Im Verhältnis zu Drittländern ist das Bestimmungslandprinzip unbestritten<sup>32</sup>.

#### 3.2.2.2 Konzeption der Entlastung von Ausfuhrlieferungen

Nach Art. 11 MWSTV (Art. 13 MWSTG) wird jede Lieferung eines Gegenstandes, bei welcher entweder der Transport im Inland beginnt oder die Verfügungsmacht daran im Inland übertragen wird, der schweizerischen Mehrwertsteuer unterworfen. Die Befreiung nach Art. 15 Abs. 2 MWSTV (Art. 19 Abs. 2 MWSTG) führt nach dem in der Schweiz verbreiteten Verständnis<sup>33</sup> nicht zu einer Aufhebung dieses Inlandumsatzes, sondern berechtigt den Steuerpflichtigen, einen Abzug von seinem

23 § 6 Abs. 4 Satz 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG-D) i.V.m. § 8–11 der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV-D).

24 § 7 Abs. 4 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes (UStG-A).

25 HUSMANN, § 6 UStG Anm. 142 ff.; RUPPE, § 7 Tz. 71.

26 HUSMANN, § 6 Anm. 148.

27 § 10 UStDV-D; BIRKENFELD, § 99 Rz. 130 ff.; HUSMANN, § 6 Anm. 149 ff.; § 7 Abs. 5 UStG-A; RUPPE, § 7 Tz. 67 f.

28 Zu den Angaben im Beleg in Beförderungsfällen s. § 9 Abs. 1 UStDV-D.

29 RIEDO, 8 ff. m.w.H.

30 BAUMGARTNER, Vorbemerkung zum 3. Kapitel N. 3 f. m.w.H.

31 CAMENZIND, ASA 65 (1994/95) 368.

32 DZIADKOWSKI/WALDEN, 277.

33 S. z.B. BÜHLMANN, Art. 19 N. 3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 251 f.



steuerpflichtigen Umsatz vorzunehmen. Erst durch diesen Abzug erfolgt im Endeffekt eine Befreiung der Ausfuhrlieferung. Die Schweiz wendet in diesem Sinne eine Art Zweiphasensystem an.

Dieses System bewirkt, dass stets von einem Inlandumsatz nach Art. 4 MWSTV (Art. 5 MWSTG) auszugehen ist, welcher entsprechend zu deklarieren ist<sup>34</sup>. Die Bemessungsgrundlage dieses Inlandumsatzes richtet sich nach den allgemeinen Regeln und umfasst das mit dem Leistungsempfänger bzw. einem Dritten vereinbarte Entgelt. Der Abzug von der Bemessungsgrundlage aufgrund der Befreiung ist dann vorzunehmen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, namentlich wenn der Steuerpflichtige das Ausfuhrdokument erhält. Daraus kann sich die Situation ergeben, dass Inlandumsatz und Abzug aus der Befreiung in zwei unterschiedliche Steuerperioden fallen.

Diese Konzeption ist nicht zwingend. Seit der Einführung des MWSTG wird bei bestimmten Dienstleistungen, die an Abnehmer im Ausland erbracht werden (sog. Katalogleistungen<sup>35</sup>), das Bestimmungslandprinzip viel unmittelbarer verwirklicht, indem der Ort der Leistungserbringung an den Sitz bzw. Wohnort des Leistungsempfängers verlegt wird. Dadurch wird ein Ausland- und kein Inlandumsatz, welchen es nachträglich zu befreien gilt, erzielt.

Bereits in einem anderen Entscheid hat das Bundesgericht festgestellt, dass die für Ausfuhrlieferungen gewählte Konzeption (das Zweiphasensystem) bzw. die Bestimmung zum Ort der Leistung «nicht völlig im Einklang mit dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip»<sup>36</sup> steht. Dennoch erachtet das Bundesgericht die vom Gesetzgeber gewählte Konzeption vom Ergebnis her als verfassungskonform und mit dem Bestimmungslandprinzip vereinbar. Die schweizerische Lösung stimmt auch weitgehend mit dem europäischen Recht überein. Der höchstrichterlichen Auffassung kann grundsätzlich zugestimmt werden. Es ist allerdings anzumerken, dass die gewählte Konzeption keine Schlechterstellung der Ausfuhrlieferungen gegenüber den im Ausland ausgeführten Lieferungen (sog. Auslandlieferungen) bewirken darf und keine übermässigen formellen Anforderungen zur Erlangung der Befreiung aufgestellt werden dürfen. Beides wird durch die mit dem vorliegenden Entscheid geschaffene Praxis nicht eingehalten, wodurch die systemkonforme Umsetzung des Bestimmungslandprinzips als nicht gewährleistet angesehen werden kann.

### 3.2.3 Wettbewerbsneutralität

Die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer steht dem übergeordneten Grundsatz der Neutralität der Steuer, wonach der Unternehmer nicht mit der Mehrwertsteuer belastet werden soll, sehr nahe. Unabhängig von der Ausgestaltung der Leistungskette hat die gleiche Endbelastung zu resultieren, wodurch die Steuer keinerlei Einfluss auf Struktur und Ablauf der unternehmerischen Tätigkeit hat. Wird der Unternehmer mit der Mehrwertsteuer nicht belastet bzw. davon voll entlastet, so ist die Steuer auch wettbewerbsneutral. Wettbewerbsneutralität kann allerdings auch dann vorliegen, wenn zwar eine (systemfremde) Restbelastung eintritt, diese aber alle Unternehmer in der gleichen Situation gleichermaßen trifft.

Neben der Wettbewerbsneutralität zwischen inländischen Anbietern, welche bei der nun geltenden Praxis als gegeben anzusehen ist, ist auch die *internationale Wettbewerbsneutralität* zu beachten<sup>37</sup>. Danach ist der inländische Anbieter bei Leistungen an Abnehmer im Ausland gegenüber einem ausländischen Anbieter nicht durch eine inländische Belastung zu benachteiligen. Die Wettbewerbsneutralität im internationalen Verhältnis wird in erster Linie durch eine konsequente Umsetzung des *Bestimmungslandprinzips* verwirklicht. Daneben ist auch eine adäquate Entlastung des Unternehmers durch die Sicherstellung des Vorsteuerabzuges erforderlich, was in der Schweiz nicht für alle Arten von Umsätzen gewährleistet ist.

## 3.3 Ausfuhrnachweis

### 3.3.1 Erfordernis eines Nachweises

Die Befreiung nach Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV tritt nur ein, wenn die Ausfuhr nicht nur tatsächlich erfolgt, sondern auch nachgewiesen wird. Das Vorliegen des Ausfuhrnachweises ist damit *materielle Voraussetzung* für die Steuerbefreiung. Dementsprechend kann die Befreiung erst in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige im Besitze des erforderlichen Dokumentes ist. Dieser Zeitpunkt ist der (Inland-) Lieferung und der anschliessenden Ausfuhr stets nachgelagert und kann auch in eine andere Steuerperiode fallen.

Dem Ziel der Steuerbefreiung entsprechend, die umsatzsteuerliche Erfassung der Einkommensverwendung dem Bestimmungsland des gelieferten Gegenstandes zu überlassen, hat sich der Nachweis auf die *Feststellung der erfolgten Ausfuhr der Gegenstände* (nach Art und Menge)

34 Ausdrücklich BGer 6.3.2001, E. 4b.

35 Art. 14 Abs. 3 MWSTG.

36 BGer 10.11.2000, E. 5b; wiederholt in BGer 6.3.2001, E. 4b.

37 S. auch OBERSON, RDAF 1997 40 ff.



und der Identität des Steuerpflichtigen zu beschränken<sup>38</sup>. Je nach Art der Ausfuhr kann noch die Identität der mit der Ausfuhr betrauten Person und des Abnehmers im Ausland festgestellt werden. Weitergehende Feststellungen können nicht mit der Funktion der Befreiung begründet werden. Dementsprechend gehen die in Deutschland und Österreich verlangten Angaben in den Ausfuhrnachweisen nicht weiter<sup>39</sup>. Aufgrund des Nachweisbeleges kann die Steuerverwaltung das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung mit angemessenem Aufwand überprüfen<sup>40</sup>. Dies entspricht der eigentlichen Funktion des Ausfuhrnachweises.

### 3.3.2 Zollamtlicher Nachweis

#### 3.3.2.1 Grundsatz

Die Art des Nachweises steht nicht im Ermessen des Steuerpflichtigen. Für Ausfuhrlieferungen bestimmt Art. 16 Abs. 1 MWSTV ausdrücklich, dass *nur ein zollamtlicher Nachweis eine steuerbefreiende Wirkung* hat. Dies bedeutet, dass beim Fehlen der erforderlichen zollamtlichen Dokumente eine Befreiung selbst dann nicht eintritt, wenn der Umstand der Ausfuhr durch andere Beweismittel eindeutig nachgewiesen werden kann. Dadurch wendet die Schweiz wesentlich strengere Massstäbe als andere Staaten an.

Das Bundesgericht erwähnt – in Anlehnung an die Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer –, dass eine Steuerbefreiung auch dann nicht zu gewähren ist, wenn der Umstand der Ausfuhr nachgewiesen werden kann, die Ausfuhr aber «unter Umgehung der Zollkontrolle bzw. unter Umgehung ausländischer Zollvorschriften» erfolgte<sup>41</sup>. Das vom Bundesgericht an dieser Stelle zitierte Urteil aus dem Jahre 1970 befasst sich mit dem Problem, dass Schweizer Zollämter, welche mit dem italienischen Zollamt keine Sichtverbindung haben, nicht berechtigt sind, Ausfuhrdeklarationsdoppel abzustempeln, womit der erforderliche Nachweis nicht erbracht werden kann und eine Besteuerung im Inland eintritt. Dies, «da es nicht ausgeschlossen ist, dass der Exporteur nach Verlassen des schweizerischen Zollamtes auf einem Nebenweg die Ware in die Schweiz zurückbringt»<sup>42</sup>. Bei der X. AG ist allerdings unbestritten, dass die Ware tatsächlich ins Ausland gelangt ist und nicht wieder in die Schweiz gelangen konnte.

#### 3.3.2.2 Massgebende Dokumente

Die MWSTV erwähnt die Dokumente, mit welchen der «zollamtliche Nachweis» erbracht werden kann, nicht. Diese sind für die verschiedenen Ausfuhrarten von der ESTV in ihren Anordnungen aufgelistet. Für einzelne Spezialfälle sieht die ESTV gewisse Erleichterungen vor.

#### 3.3.2.3 Echtheit und Wahrheit der Dokumente

Als Ausfuhrnachweise werden nur Originale bzw. originalgestempelte Kopien anerkannt<sup>43</sup>. Die Dokumente müssen demnach sowohl echt wie auch inhaltlich wahr sein. Die von der ESTV geforderte inhaltliche Wahrheit der Ausfuhrdokumente erstreckt sich auch auf die Wertangaben, welche kein für die Befreiung massgebender Anhaltspunkt sein können. Die Wertangaben in den Ausfuhrdokumenten haben grundsätzlich nur statistische Bedeutung.

Das Bundesgericht teilt die Auffassung der ESTV und der Vorinstanz und bestimmt ausdrücklich, dass nicht auf Transportkosten zurückzuführende «*Differenzen zwischen dem Wert/Preis der exportierten Gegenstände und dem auf dem Ausfuhrnachweis deklarierten Wert*» zur Folge haben, dass «*der Ausfuhrnachweis nicht akzeptiert wird*»<sup>44</sup>. Ausdrücklich offen gelassen hat das Bundesgericht die Frage, ob eine irrtümliche und somit versehentliche, nicht bewusste Falschdeklaration auch zu einer Ablehnung des Ausfuhrnachweises führen muss<sup>45</sup>. Die Vorinstanz hat sich mit dem Argument von Treu und Glauben für eine Anerkennung des Ausfuhrnachweises ausgesprochen<sup>46</sup>, obschon die Dokumente unwahr bleiben.

Nicht behandelt worden ist die Frage, in welchem Zeitpunkt die Dokumente «wahr» sein müssen. Aufgrund entsprechender Absprachen kann es durchaus sein, dass – wie bei Inlandlieferungen – nachträglich ein Mengen- oder anderer Rabatt oder Preisnachlass gewährt wird. In einem solchen Fall ändert sich nachträglich der Wert der ausgeführten Gegenstände. Gleich wie bei der Einfuhr sollten Berichtigungen ohne Änderung des Zollbeleges möglich sein. Im Fall der X. AG scheint die Situation anders zu liegen, zumal bereits im Zeitpunkt der Fakturierung feststand, dass der in der Rechnung – und dann auch im Ausfuhrdokument – aufgeführte Preis nicht dem tatsächlich vereinbarten Entgelt entsprach. Bei der X.

38 BIRKENFELD, § 99 Rz. 126.

39 S. § 9 ff. UStDV-D; HUSMANN, § 6 Anm. 130 ff.; RUPPE, § 7 Tz. 60 ff.

40 BIRKENFELD, § 99 Rz. 126.

41 BGer 6.3.2001, E. 4d m.H.a. BGE 96 I 678 E. 2, 682.

42 BGE 96 I 678, E. 2, 682.

43 WL97, Rz. 536; WL01, Rz. 539.

44 BGer 6.3.2001, E. 4e.

45 BGer 6.3.2001, E. 4f.

46 SRK 6.9.2000, E. 4a in fine.

AG ist von einer wissentlichen und willentlichen Falschdeklaration auszugehen<sup>47</sup>.

### 3.3.3 Buchmässiger Nachweis

Art. 16 MWSTV verlangt für Ausfuhrlieferungen keinen buchmässigen Nachweis. Die ESTV verlangt einen solchen in bestimmten Spezialfällen (Zeitungen usw.) aber als Ersatz für den zollamtlichen Nachweis<sup>48</sup>. Dementsprechend ist in der Schweiz – im Gegensatz zum Ausland – bei Lieferungen der Nachweis der Ausfuhr auch nicht buchmässig zu führen. Bei im Ausland erbrachten Dienstleistungen wird ein buchmässiger Nachweis verlangt. Für Auslandlieferungen, wo ebenfalls kein zollamtlicher Beleg beigebracht werden kann, schweigen sich die MWSTV wie auch das MWSTG über den erforderlichen Nachweis des Umsatzes im Ausland aus.

Das Bundesgericht wirft der X. AG vor, sie habe «die Vorschriften über die Buchführung (Art. 47 MWSTV, heute Art. 58 MWSTG) ... offensichtlich verletzt»<sup>49</sup>, schweigt sich aber über dessen Folgen aus. Die Folge kann nicht die Aberkennung der Befreiung der Ausfuhr sein, zumal im gesetzgeberischen Konzept kein buchmässiger Nachweis gefordert wird. Die Aberkennung erfolgt denn auch bereits aufgrund der Ablehnung der als unwahr betrachteten zollamtlichen Dokumente. Die Frage nach der korrekten Verbuchung wird jedoch für Auslandlieferungen von Bedeutung sein.

### 3.3.4 Weitere Beweise

#### 3.3.4.1 Anmeldung im Einfuhrland

Nach Art. 16 Abs. 2 Halbsatz 2 MWSTV kann das EFD anordnen, dass bei «Missbräuchen» durch einen Steuerpflichtigen «inskünftig» die Steuerbefreiung von der «ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland» abhängig gemacht werden kann. Ziel dieser Norm ist es zu verhindern, dass Waren ausgeführt werden, um danach wieder in die Schweiz geschmuggelt zu werden, sowie einer Benachteiligung des legalen Exports zu begegnen<sup>50</sup>. Obschon das EFD von dieser Kompetenz nicht Gebrauch gemacht hat, bestimmt die ESTV in ihren Anordnungen, dass eine solche zusätzliche Voraussetzung verlangt werden kann<sup>51</sup>. Dabei unterlässt es die ESTV, den Missbrauchsfall und die Anforderungen an die ausländischen Dokumente näher zu umschreiben. Im Fall der X. AG ist diese Bestimmung nicht angerufen worden,

weshalb sich das Bundesgericht dazu auch nicht äussern musste.

### 3.3.4.2 Zusätzliche Beweismittel

In der Wegleitung 1997 legt die ESTV die eigene Kompetenz fest, «zusätzliche Beweismittel» für den Nachweis der Ausfuhr zu verlangen, soweit «Zweifel bestehen», dass die Gegenstände überhaupt ausgeführt worden sind, mit den «deklarierten (Menge, Preis usw.) übereinstimmen» oder im Inland vor der Ausfuhr nicht in Gebrauch genommen worden sind<sup>52</sup>. Inwieweit der ESTV die Kompetenz zukommt, neben dem zollamtlichen Nachweis noch weitere Anforderungen für eine Befreiung von Ausfuhrlieferungen von der Steuer aufzustellen, ist unklar. Da sich das Bundesgericht nur mit der Frage der Anforderungen an den zollamtlichen Nachweis hat befassen müssen, bleibt die Frage nach der Zulässigkeit weiterer Anforderungen weiterhin ungeklärt.

### 3.4 Folgen eines mangelnden Nachweises

Kann der Nachweis der Ausfuhr nicht in der geforderten Form erbracht werden, so unterbleibt die befreiende Wirkung der Ausfuhr. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige keinen Abzug von den steuerpflichtigen Umsätzen vornehmen kann. Es bleibt damit bei der Erfassung des Inlandumsatzes mit der Steuer. Da das tatsächliche Entgelt nicht dem Betrag der Überfakturierung entspricht, kann der dem Abnehmer zurück vergütete Betrag von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden. Dies, da sich die Bemessungsgrundlage der Inlandsteuer nach den allgemeinen Regeln von Art. 26 und 35 MWSTV (Art. 33 und 44 MWSTG) richtet. Zu diesem Fragenkomplex wird im Entscheid allerdings nicht Stellung genommen.

Dem von KAUFMANN<sup>53</sup> als möglichen Kompromiss vorgetragenen Ansatz, wonach für den überfakturierten Teil eine Aufrechnung vorzunehmen sei, kann nicht gefolgt werden. Eine Teilanerkennung des Ausfuhrnachweises ist der gesetzlichen Konzeption fremd, und es kann auch nicht angehen, irgendwelche Margen zu besteuern.

### 3.5 Wert und Preis

Im Entscheid stellt das Bundesgericht wiederholt den in Rechnung gestellten Betrag (den Preis) mit dem im Aus-

47 Ausdrücklich BGer 6.3.2001, E. 4f.

48 WL97, Rz. 542a; WL01, Rz. 548.

49 BGer 6.3.2001, E. 4e.

50 Bericht WAK-N, BBl 1996 V 757.

51 WL97, Rz. 545; WL01, Rz. 552.

52 WL97, Rz. 544; WL01, Rz. 551.

53 KAUFMANN, ST 2001 753.

fuhrdokument aufgeführten Wert gleich<sup>54</sup>. Diese Gleichung kann für Veräusserungs- und Kommissionsgeschäfte einigermassen zutreffen<sup>55</sup>, nicht aber für unentgeltliche oder teilunentgeltliche Vorgänge.

Es gilt weiter zu berücksichtigen, dass – wie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr – gewisse Kostenelemente in den «Wert» an der Grenze einfließen, so die vom Bundesgericht ausdrücklich als einzige zulässige «Wertdifferenz» aufgeführten Transportkosten<sup>56</sup>, aber auch andere Kosten der Ausfuhr<sup>57</sup>, soweit diese im Entgelt nicht bereits berücksichtigt sind.

Was genau unter dem «echten» Preis zu verstehen ist, wird vom Bundesgericht nicht ausgeführt. Es ist davon auszugehen, dass dieser dem den tatsächlichen Abmachungen der Parteien entsprechenden Entgelt zu entsprechen hat. Bei der Verbringung von Gegenständen in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen besteht kein solcher «Preis». Probleme können sich auch bei Lieferungen zwischen Konzern- oder sonstwie verbundenen Gesellschaften ergeben.

### 3.6 Pflichten im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen

#### 3.6.1 Selbstveranlagungsprinzip

Das Bundesgericht wirft der X. AG vor, ihre Pflicht zu einer «richtigen und vollständigen umsatzsteuerlichen Behandlung der in ihrem Unternehmen vorkommenden Geschäftsvorfälle», welche aus dem Prinzip der Selbstveranlagung (Art. 37 MWSTV, heute Art. 46 MWSTG) fließt, verletzt zu haben. Dazu gilt es zunächst zu bemerken, dass die vom Bundesgericht zitierte Bestimmung nur die frist- und formgerechte Einreichung der Abrechnungen regelt. Die X. AG hat die Vorgänge so deklariert, wie sie sich aus den Belegen ergeben haben. Was ihr vorgeworfen werden kann, ist, dass sie eine Steuerbefreiung in Anspruch genommen hat, welche sich mangels Erfüllung der Voraussetzungen des Ausfuhrnachweises als ungerechtfertigt erwiesen hat.

Die auf den Steuerpflichtigen übertragene Verantwortung lastet schwer, zumal sie voraussetzt, dass dieser im Zeitpunkt der Abrechnung überhaupt wissen kann, wie ein bestimmter Tatbestand zu behandeln ist. Weiter wird

dem Steuerpflichtigen das wirtschaftliche Risiko einer nachträglichen Praxisänderung oder Praxisfestlegung, welche er im Zeitpunkt der Deklaration gar nicht kannte, aufgehalst. Dies erscheint als um so problematischer, als der Steuerpflichtige im System der Mehrwertsteuer grundsätzlich nicht mit der Steuer belastet werden soll. Aus dieser Sicht erweist sich die «alleinige Verantwortung» des Steuerpflichtigen als unverhältnismässig. Wenn nun verlangt wird, dass in einem Ausfuhrdokument, um als Ausfuhrnachweis zu gelten, der «richtige» Wert aufgeführt wird, stellt dies – wie KAUFMANN<sup>58</sup> zutreffenderweise festhält – eine Verschärfung der bisherigen Praxis, welche auf Schmuggelatbeständen basierte, dar. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige die Deklarationen auch nicht entsprechend der neuen Praxis vornehmen konnte.

#### 3.6.2 Buchführungsbestimmungen

Durch die Überfakturierung hat die X. AG – nach Ansicht des Bundesgerichtes – die Buchführungsvorschriften von Art. 47 MWSTV (Art. 58 MWSTG) verletzt. Dieser Umstand wird allerdings nicht näher beleuchtet. Wird davon ausgegangen, dass die nachträglichen (Bar-) Auszahlungen auch verbucht worden sind, so haben alle Geschäftsvorfälle ihren Niederschlag in den Büchern der Gesellschaft gefunden. Der vom Steuerpflichtigen erzielte Umsatz konnte so aus seinen Büchern vollständig ermittelt werden. Worin die Pflichtverletzung zu sehen ist, bleibt so ungeklärt.

#### 3.6.3 Wahrung der fiskalischen Interessen fremder Staaten

Grund für die Ablehnung einer Steuerbefreiung ist erklärermassen der Umstand, dass die X. AG durch die Überfakturierung ihren Abnehmern «eine geringere Belastung durch direkte Steuern im Ausland ... ermöglichen»<sup>59</sup> wollte. Die beabsichtigte Bevorteilung bezieht sich so *weder auf die inländische noch auf die ausländische Mehrwertsteuer*.

In dem vom Bundesgericht angeführten Entscheid zur Warenumsatzsteuer wird zum einen angeführt, dass keine Begünstigung der illegalen Einfuhr in ein Nachbarland durch eine Befreiung von der schweizerischen Steuer begünstigt werden soll, zumal dadurch die legale Ausfuhr benachteiligt würde<sup>60</sup>. Für den Überfakturie-

54 BGer 6.3.2001, insb. E. 4e in fine.

55 In diesem Sinne bei der Einfuhr Art. 69 Abs. 1 lit. a MWSTV bzw. Art. 76 Abs. 1 lit. a MWSTG.

56 So auch POLLINI, Art. 20 N. 38, wobei nicht erwähnt wird, für welche Strecke die Transportkosten zu berechnen sind.

57 Wie Versicherungs-, Einlagerungs- und Deklarantenkosten.

58 KAUFMANN, ST 2001 753.

59 BGer 6.3.2001, E. 4e.

60 S. auch METZGER, 224 f.

rungsfall greift diese an die Wettbewerbsneutralität anknüpfende Argumentation nicht, da die Einfuhr durchaus legal erfolgt.

Im gleichen Entscheid wird angeführt, dass eine Befreiung und damit eine Begünstigung der illegalen Einfuhr «dem Ansehen, das sich die schweizerischen Behörden im internationalen Verkehr zu bewahren haben, zuwider»<sup>61</sup> laufen würde. Die Wahrung der Interessen fremder Staaten steht denn auch im Vordergrund des Entscheides zur Mehrwertsteuer, wobei es sich nicht mehr um einen illegalen, sondern um einen legalen Import handelt. In dieser Hinsicht sind die Verhältnisse bei den unter der Warenumsatzsteuer entwickelten Grundsätzen und dem Fall der X. AG nicht vergleichbar. Es ist weiter zu erwähnen, dass in den EG-Staaten der Wert der Waren bei der Einfuhr einer besonderen Prüfung (sog. Verbundheitsprüfung) unterzogen wird.

Der Steuerpflichtige wird im Ergebnis zum Hüter der fiskalischen Interessen fremder Staaten umfunktioniert. Als überzeugendes Druckmittel wird dabei die Aberkennung der Steuerbefreiung einer tatsächlich erfolgten und belegbaren Ausfuhr verwendet. In dieser Situation befinden sich nur die schweizerischen Steuerpflichtigen, zumal das Ausland – namentlich die EG-Staaten – keine vergleichbaren Regelungen kennen. In der EG wird eine Befreiung selbst bei unerlaubter Ausfuhr gewährt<sup>62</sup>. Dieser Umstand kann durchaus zu Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der inländischen Anbieter führen.

#### 4 Schlussbetrachtung

Obschon das Verhalten der X. AG nicht gebilligt werden kann, erweist sich im Ergebnis die neu entwickelte höchstrichterliche Praxis zu den Überfakturierungen aus steuersystematischer Sicht als problematisch. Die Ablehnung der Ausfuhrdokumente und der damit verbundene Ausschluss von der Steuerbefreiung beeinträchtigt die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips und führt zu einer Benachteiligung inländischer gegenüber ausländischen Anbietern, womit auch die internationale Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer nicht umgesetzt werden kann. Der Ausschluss von der Befreiung gründet erklärermassen auf *aussenpolitischen Überlegungen* und nicht auf Erwägungen zum System der Mehrwertsteuer. Dies ist verfassungsrechtlich bedenklich. Die bereits unverhältnismässig restriktiven Anforderungen an den Ausfuhrnachweis werden noch weiter eingeschränkt, wodurch sich die Regelung in der Schweiz weiter vom EG-Recht entfernt.

Die Auswirkungen der höchstrichterlichen Praxis auf andere Sachverhalte, wie Auslandumsätze, nachträgliche Änderungen des Entgelts, Lieferungen im Konzern und Geschäfte mit Zahlung von Umsatzprovisionen an Ausländer, lassen sich nicht abschätzen. Die Ausführungen des Bundesgerichts lassen keine konkreten Rückschlüsse zu. Die Grundhaltung ist allerdings klar. Überall dort, wo Werte angegeben werden, welche dem tatsächlich vereinbarten Entgelt nicht entsprechen, und dies in der Absicht erfolgt, dem ausländischen Abnehmer irgendwelche fiskalischen Vorteile im Ausland zu ermöglichen, besteht das Risiko einer definitiven inländischen Belastung. Es bleibt zu hoffen, dass der Ausschluss von der Befreiung ein Einzelfall bleiben wird, beschränkt auf – wie im Fall der X. AG – offensichtliche und bewusste Falschdeklarationen. Zu hinterfragen ist auch der Umstand, dass die Begünstigung der Steuerhinterziehung im Ausland durch eine Besteuerung in der Schweiz «bestraft» wird.

#### Literatur

- BAUMGARTNER IVO P., in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Vorbem. zum 3. Kapitel
- BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. Auflage, Loseblatt, Köln 1998/2001
- BÜHLMANN JÖRG R., in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung und Kommentar zu Art. 19
- CAMENZIND ALOIS, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer (insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen), ASA 65 (1994/95) 367 ff.
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000
- DZIADKOWSKI DIETER/WALDEN PETER, Umsatzsteuer, 4. Auflage, München/Wien 1996
- HUSMANN EBERHARD, in: Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, Loseblatt, Köln 1997 (2000), § 6 UStG
- KAUFMANN THOMAS JÖRG, Steuerbefreite Ausfuhr – Anforderungen an den Exportnachweis, ST 2001 752 f.
- METZGER DIETER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 2. Auflage, Muri b. Bern 1993

61 BGE 96 I 678, E. 3, 684.

62 EuGH 2.8.1993, Rs. C-111/92 «Lange», Slg. 1993 I-4677.

OBERSON XAVIER, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 1

- Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, RDAF 1997 33 ff.

POLLINI IVO, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000, Art. 20

RIEDO DANIEL, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Diss. Zürich 1999

RUPPE HANS GEORG, Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Auflage, Wien 1999



# Erweiterung des Ausnahmenkatalogs im Mehrwertsteuergesetz

## Sonderregelung für Ausgleichskassen

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

### Inhalt

1	<b>Ausgangslage</b>
2	<b>Entstehungsgeschichte</b>
3	<b>Neue Ausnahmebestimmung</b>
3.1	<b>Zielsetzung</b>
3.2	<b>Gesetzliche Normierung</b>
3.3	<b>Leistungen an andere Ausgleichskassen</b>
3.4	<b>Wahrnehmung bestimmter übertragener Aufgaben</b>
3.5	<b>Kein Optionsrecht</b>
4	<b>Würdigung</b>
4.1	<b>Systemwidrigkeit von Steuerausnahmen</b>
4.2	<b>Grundproblem der Vorleistungen</b>
4.3	<b>Europakompatibilität</b>
4.4	<b>Folgerungen</b>
5	<b>Ausblick: Weitere Änderungen am Ausnahmenkatalog</b>

## 1 Ausgangslage

Die Durchführung der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) erfolgt durch staatliche wie private Einrichtungen; so bestehen neben den Ausgleichskassen des Bundes und der Kantone noch verschiedene, von Berufsverbänden errichtete *Verbandsausgleichskassen*<sup>1</sup>. Auch im Bereich der in der kantonalen Gesetzgebung geregelten Familienzulagen übernehmen verschiedene, von den Kantonen anerkannte und vielfach in Verbandsstrukturen eingebundene *Familienausgleichskassen* Vollzugsaufgaben. Einzelne Verbandsausgleichskassen nehmen sowohl Aufgaben im Bereich der Alters- und Hinterlassenenversicherung wie auch der Familienzulagen wahr.

Den kantonalen Ausgleichskassen und den Verbandsausgleichskassen dürfen von den Kantonen bzw. den Gründerverbänden auch Aufgaben übertragen werden, «die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen»<sup>2</sup>, soweit sie die Durchführung der Aufgaben aus dem AHVG nicht gefährden. Eine solche Aufgabenübertragung unterliegt der Genehmigung durch den Bund<sup>3</sup>. Bei solchen Zusatzaufgaben handelt es sich namentlich um die Durchführung der beruflichen Vorsorge, der Unfall- oder Krankenversicherung. Die Konzentration solcher verwandter Aufgaben bei den Ausgleichskassen erfolgt im Bestreben, administrative Vereinfachungen und dadurch Kosteneinsparungen zu erzielen.

Nach Art. 18 Ziff. 8 MWSTG<sup>4</sup> sind «Umsätze, die Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielen», von der Steuer ausgenommen. Unbestritten ist, dass die Ausgleichskassen zu den Einrichtungen der erwähnten Art gehören. Der Wortlaut von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG – wie schon derjenige von

\* Partner, Wiederkehr Hess Forster Rechtsanwälte, Zürich, Fachbereichsleiter und Dozent für Unternehmenssteuerrecht an der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

1 Art. 49 und 53 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG, SR 831.10).

2 Art. 130 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV, SR 831.101).

3 Art. 131 AHVV.

4 Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20); s. auch Art. 14 Ziff. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV).

Art. 14 Ziff. 7 MWSTV – suggeriert, dass die Ausnahme von der Steuer eine rein subjektive sei, zumal keine objektiven Einschränkungen ausdrücklich definiert sind. Von der Ausnahme werden allerdings nur die Leistungen im Sozialbereich erfasst<sup>5</sup>. Die missverständliche Formulierung dieser Ausnahme wurde im Rahmen der Ausarbeitung des Mehrwertsteuergesetzes einfach von der MWSTV übernommen, womit die Gelegenheit zu deren Bereinigung verpasst worden ist<sup>6</sup>. Weiter unbestritten ist, dass die Umsätze in den Bereichen der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung in den Ausnahmenkatalog von Art. 18 MWSTG fallen. Dementsprechend sind die Ausgleichskassen stets der Auffassung gewesen, keine steuerpflichtigen Umsätze zu erzielen und auch nicht subjektiv steuerpflichtig zu sein.

Bei den Einnahmen im Bereich der Alters- und Hinterlassenenversicherung und der Familienzulagen (Beiträge und Verwaltungskostenentschädigungen) gehen die Ausgleichs- und Familienausgleichskassen<sup>7</sup> wie die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N)<sup>8</sup> davon aus, dass diesen eine *hoheitliche Tätigkeit* zugrunde liegt, wodurch sie nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Das Eidg. Finanzdepartement vertritt in seiner Stellungnahme vom 3. August 2000 zur parlamentarischen Initiative Triponez die gleiche Ansicht<sup>9</sup>, was seitens des Finanzministers in den Räten auch bestätigt worden ist<sup>10</sup>. Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vertritt in ihren Verwaltungsanordnungen hingegen die Meinung, dass es sich um unter Art. 18 Ziff. 8 MWSTG fallende und somit von der Steuer ausgenommene Umsätze handelt<sup>11</sup>. Im Ergebnis unterliegen die erwähnten Einnahmen bei beiden Betrachtungsweisen nicht der Steuer und berechtigten auch nicht zur Vornahme eines Vorsteuerabzuges<sup>12</sup>.

Aufgrund der Beurteilung einzelner Fälle ist die ESTV zum Schluss gekommen, dass den den Ausgleichskassen von deren Gründern übertragenen Aufgaben in den Berei-

chen der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung ein Auftragsverhältnis zugrunde liegt. Folglich erbringen die Ausgleichskassen ihren Auftraggebern (namentlich Krankenkassen, Vorsorgeeinrichtungen und Berufsverbände) der Steuer unterliegende Dienstleistungen (die Vorleistungen)<sup>13</sup>. Die in den Ausnahmenkatalog fallenden Umsätze werden – nach Auffassung der ESTV – deshalb nicht von den Ausgleichskassen, sondern von deren Auftraggebern erzielt.

Es kommt auch vor, dass einzelne Ausgleichskassen untereinander oder mit Vorsorgeeinrichtungen derart eng zusammenarbeiten, dass es zu einer Aufgabenteilung kommt. Einzelne, alle Kassen betreffende Aufgaben werden so bei einer Einrichtung konzentriert. Dadurch erbringt diese den anderen Kassen der Steuer unterliegende Dienstleistungen, insbesondere Inkasso- und Verwaltungsleistungen. Durch diese administrativ sinnvolle Organisation entsteht allerdings eine unerwünschte steuerliche Belastung<sup>14</sup>.

## 2 Entstehungsgeschichte

Nachdem die als Praxisänderung aufgefasste Meinung der ESTV zum Thema der Vorleistungen bei Ausgleichskassen bekannt geworden ist, hat NR Pierre Triponez – zusammen mit 35 Mitunterzeichnern – am 23. März 2000 im Nationalrat eine parlamentarische Initiative in der Form eines ausgearbeiteten Entwurfes eingereicht. Vorgeschlagen wurde die Aufnahme einer neuen Ziff. 25 zu Art. 18 MWSTG mit folgendem Wortlaut: «Von der Steuer sind ausgenommen: ... die Dienstleistungen der AHV- und Familienausgleichskassen für übertragene Aufgaben des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung».

In seinem Bericht vom 28. August 2000 hat die WAK-N dem Rat beantragt, der Initiative Folge zu leisten. Der Nationalrat folgte am 2. Oktober 2000 diesem Antrag

5 CAMEENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000, 206.

6 KOLLER THOMAS, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000, Art. 18 Ziff. 8 N. 3.

7 S. dazu die schriftliche Begründung der parlamentarischen Initiative Triponez vom 23. März 2000 (AB 2001 Beilagen N 457 f.).

8 WAK-N, Bericht vom 20. November 2000 zur parlamentarischen Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Änderung, BBI 2001 1473, Ziff. 2.1.

9 Zitiert im Bericht der WAK-N vom 28. August 2000 (AB 2001 Beilagen N 458 f.).

10 Bundesrat Villiger, AB 2001 S 241.

11 Branchenbroschüre Nr. 18 «Gemeinwesen» (610.540-18), Anhang 8, Ziff. 71 mit ausdrücklichem Hinweis auf Art. 18 Abs. 8 MWSTG.

12 Der Bundesrat ist in seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2001 (BBI 2001 1479 ff.) auf die Qualifikation als hoheitliche Tätigkeit nicht eingegangen.

13 S. auch die Stellungnahme des Eidg. Finanzdepartements vom 3. August 2000, zitiert im Bericht der WAK-N vom 28. August 2000 (AB 2001 Beilagen N 458 f.).

14 Bericht WAK-N, BBI 2001 1474, Ziff. 2.1.

und beauftragte die Kommission mit der Ausarbeitung eines Gesetzestextes. Diese wiederum zog die ESTV bei und betraute diese mit der Ausarbeitung eines entsprechenden Vorschlages, der von der Kommission ohne Gegenstimme angenommen worden ist. Am 20. November 2000 hat die WAK-N dem Nationalrat ihren Bericht vorgelegt<sup>15</sup>. Am 28. Februar 2001 hat der Bundesrat seine Stellungnahme abgegeben und – entgegen der erwähnten Stellungnahme des Eidg. Finanzdepartements vom 3. August 2000 – dem Antrag der WAK-N zugestimmt<sup>16</sup>.

Am 6. März 2001 hat der Nationalrat als Erstrat die Gesetzesänderung beraten und einstimmig angenommen<sup>17</sup>. Das Geschäft war auch im Ständerat unbestritten und wurde in der Sitzung vom 7. Juni 2001 auf Antrag der einstimmigen Kommission ohne Gegenstimme angenommen<sup>18</sup>. Am 22. Juni 2001 haben die Räte die Gesetzesänderung in der Schlussabstimmung angenommen<sup>19</sup>.

Nachdem am 11. Oktober 2001 die Referendumsfrist ungenutzt abgelaufen ist<sup>20</sup>, kann die Gesetzesänderung auf den 1. Januar 2002 in Kraft treten.

### 3 Neue Ausnahmebestimmung

#### 3.1 Zielsetzung

Die WAK-N bezweifelt, dass die oben dargelegte Beurteilung der ESTV dem Geiste des Gesetzgebers entspricht<sup>21</sup>. Die Aufnahme der neuen Ziff. 25 in den Ausnahmenkatalog von Art. 18 MWSTG soll nach Ansicht der Kommission wie des Initianten dazu dienen, Klarheit zu schaffen und die von der ESTV vertretene Auslegung auszuschliessen<sup>22</sup>. Damit sollen neben den hoheitlichen Tätigkeiten auch die Aufgaben im Bereich der Vorsorge und der Ausbildung, welche von AHV- und Familienausgleichskassen wahrgenommen werden, nicht der Steuer unterworfen werden. Gleiches gilt für Leistungen der Ausgleichskassen untereinander. Dass diese Gesetzesänderung keine Rückwirkung zeitigen kann, ist im Parlament seitens des Finanzministers mit aller Deutlichkeit dargelegt worden<sup>23</sup>. Die «Klarstellung» kann sich so nur auf die Zeit nach dem Inkrafttreten der Änderung erstrecken. Auf eine Übergangsbestimmung ist denn auch verzichtet worden.

Deklarierte Absicht der Gesetzesänderung ist es zu *verhindern*, dass durch die Mehrwertsteuer *Mehrbelastungen* bei einzelnen Ausgleichskassen eintreten und somit *Wettbewerbsverzerrungen* zwischen grossen und kleinen Ausgleichskassen – welche gezwungen sind, mit anderen zusammenzuarbeiten und eine Arbeitsteilung einzugehen – entstehen können<sup>24</sup>.

#### 3.2 Gesetzliche Normierung

Nach Art. 18 Ziff. 25 sind von der Steuer ausgenommen: «Umsätze von Ausgleichskassen untereinander sowie Umsätze aus Aufgaben, die den Ausgleichskassen auf Grund des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung oder den Familienausgleichskassen auf Grund des anwendbaren Rechts übertragen werden und die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen.»

#### 3.3 Leistungen an andere Ausgleichskassen

Diese Ausnahme war in der parlamentarischen Initiative Triponez nicht vorgesehen und ist von der WAK-N aufgrund einer Analyse des Handlungsbedarfs eingeführt worden<sup>25</sup>.

Die Ausnahme kann *nur von «Ausgleichskassen»* beansprucht werden. Darunter fallen die mit der Durchführung der Alters- und Hinterlassenenversicherung betrauten Verbandsausgleichskassen, die kantonalen Ausgleichskassen und die Ausgleichskassen des Bundes<sup>26</sup>, nicht aber die Familienausgleichskassen. Nimmt eine Ausgleichskasse auch Funktionen einer Familienausgleichskasse wahr, so kann dies für die Ausnahme nicht schädlich sein. Für den Ausschluss der Familienausgleichskassen aus dem Anwendungsbereich der Norm können keine objektiven Gründe angeführt werden. Der Gesetzgeber hat wohl versucht, den subjektiven Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung möglichst eng zu halten. Leistungen von Berufsverbänden, Treuhand- und Revisionsfirmen an die Ausgleichskassen fallen nicht unter die Ausnahme, zumal diese Leistungserbringer die subjektiven Voraussetzungen nicht erfüllen.

15 BBI 2001 1472 ff.

16 BBI 2001 1479 ff.

17 AB 2001 N 54.

18 AB 2001 S 241.

19 AB 2001 N 955; AB 2001 S 475.

20 Frist gemäss BBI 2001 2926.

21 Bericht WAK-N, BBI 2001 1474, Ziff. 2.1; Gysin, AB 2001 N 54.

22 Bericht WAK-N, AB 2001 Beilagen N 459 f.

23 AB 2001 S 241.

24 Bericht WAK-N, BBI 2001 1474; Berberat, AB 2001 N 54; Wicki, AB 2001 S 240.

25 Bericht WAK-N, BBI 2001 1474.

26 Art. 53 ff., 61 und 62 AHVG.

In die Ausnahme fallen nur Leistungen, welche eine Ausgleichskasse einer anderen Ausgleichskasse erbringt. Neben dieser von der Qualifikation des Leistungsempfängers abhängigen Beschränkung bestehen keine weiteren objektiven Beschränkungen. So werden auch Sekretariats-, Inkasso- und Beratungsleistungen von der Steuer ausgenommen, welche, wenn von anderen Personen als von Ausgleichskassen erbracht, nicht in den Ausnahmenkatalog fallen würden.

### 3.4 Wahrnehmung bestimmter übertragener Aufgaben

Die Ausnahme betrifft nicht die von den Ausgleichs- und Familienausgleichskassen aus eigenem Recht wahrgenommenen Aufgaben im Sozialbereich, sondern die im *Auftrag* von anderen Einrichtungen, welche regelmässig keine Ausgleichskassen sind, durchgeführten Tätigkeiten. Die von den Ausgleichs- und Familienausgleichskassen aus eigenem Recht wahrgenommenen Aufgaben sind im Rahmen der anderen Bestimmungen des Ausnahmenkataloges von Art. 18 MWSTG und unter dem Blickwinkel hoheitlichen Handelns zu beurteilen.

In subjektiver Hinsicht ist der Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung auf die *Ausgleichskassen und die Familienausgleichskassen beschränkt*. Dabei handelt es sich um Institutionen, welche über eine nach den entsprechenden Erlassen des Bundes und der Kantone erforderliche Bewilligung bzw. Anerkennung verfügen.

Die Ausnahmebestimmung ist in *zweifacher Weise objektiv beschränkt*. Einerseits müssen die wahrgenommenen Aufgaben im Rahmen und unter den Bedingungen des AHVG bzw. der auf die Familienausgleichskassen anwendbaren Gesetzgebung auf die Kassen übertragen worden sein. Dies bedeutet, dass dafür entsprechende Bewilligungen vorliegen müssen. Andererseits müssen die wahrgenommenen Aufgaben in kausalem Zusammenhang mit der Sozialversicherung, der beruflichen und sozialen Vorsorge oder der beruflichen Aus- und Weiterbildung stehen. In der Ausnahmebestimmung ist denn auch von «Dienen» die Rede. Durch diese zwei kumulativ zu erfüllenden Bedingungen und den Verzicht auf einen Verweis auf das AHVG bzw. die AHVV wird sichergestellt, dass bei einer allfälligen Erweiterung des Kataloges der übertragbaren Aufgaben nicht automatisch auch eine Ausdehnung des objektiven Anwendungsbereiches der Ausnahmebestimmung erfolgt<sup>27</sup>. Ein direkter Verweis auf die Gesetzgebung zur Alters- und

Hinterlassenenversicherung hätte auch zur Folge gehabt, dass den Besonderheiten der auf einer anderen Gesetzgebung beruhenden Familienausgleichskassen nicht Rechnung getragen werden könnte.

### 3.5 Kein Optionsrecht

Obschon nach Art. 26 Abs. 1 lit. a MWSTG für die Versteuerung der Umsätze der Einrichtungen der Sozialfürsorge (Art. 18 Ziff. 8 MWSTG) optiert werden kann, hat der Gesetzgeber die neue Ziff. 25 von Art. 18 MWSTG nicht in den Katalog der Umsätze, für deren Besteuerung optiert werden kann, aufgenommen. Diese Auslassung mag daran liegen, dass sich die Ausgleichs- und Familienausgleichskassen ohnehin wohl kaum für eine Versteuerung entscheiden würden. In systematischer Hinsicht ist die Auslassung zu bedauern.

Eine besondere Situation kann sich ergeben, wenn die Einrichtung, welche der Ausgleichs- oder Familienausgleichskasse Aufgaben überträgt, für die Versteuerung der entsprechenden Umsätze, namentlich Ausbildungsleistungen, optiert hat. Mangels anderweitiger Regelung sind auch in einem solchen Fall die von den Ausgleichs- und Familienausgleichskassen erbrachten Vorleistungen von der Steuer ausgenommen, was zu einer verdeckten Belastung führen kann.

## 4 Würdigung

### 4.1 Systemwidrigkeit von Steuer ausnahmen

Obschon viele Steuerordnungen eine Vielzahl an Ausnahmen von der Steuer als unechte Befreiungen vorsehen und diese zum Teil als «systemimmanent»<sup>28</sup> bezeichnet werden, ist auch der WAK-N bewusst, dass «*solche Ausnahmen dem System der Mehrwertsteuer widersprechen und Wettbewerbsverzerrungen zur Folge haben können*»<sup>29</sup>. Dementsprechend wird die Ausnahmeregelung von Art. 18 Ziff. 25 MWSTG auch als «*politische Regelung*»<sup>30</sup> bezeichnet.

### 4.2 Grundproblem der Vorleistungen

Bei von der Steuer ausgenommenen Umsätzen unterliegt die Leistungserbringung zwar nicht der Steuer, aufgrund des damit verbundenen Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht tritt dennoch eine Belastung in Form eines Kostenbestandteiles ein. Je grösser die Wertschöpfung

27 In diesem Sinne Bericht WAK-N, BBl 2001 1475; Wicki, AB 2001 S 240.

28 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., 195.

29 Bericht WAK-N, BBl 2001 1475.

30 Bericht WAK-N, BBl 2001 1473.

des letzten Gliedes in der Leistungskette, welches die von der Steuer ausgenommenen Umsätze tätigt, ist, um so geringer fällt die *verdeckte Belastung* aus. Dies führt zwangsläufig zu einem *Konzentrationseffekt*<sup>31</sup>, indem die weniger integrierten und so vermehrt auf (vorbelastete) Leistungen Dritter angewiesenen Anbieter einer höheren Belastung mit nicht abzugsfähigen Vorsteuern ausgesetzt sind. Daraus ergeben sich unvermeidlich *Wettbewerbsverzerrungen*.

Diese Problematik ist sämtlichen ausgenommenen Umsätzen immanent und betrifft so nicht nur die Ausgleichskassen. Die teilweise Behebung der Probleme dieser Einrichtungen stellt eine Privilegierung dar, für welche keine steuersystematischen Gründe angeführt werden können. Das Grundproblem der Vorleistungen sollte einheitlich und nicht fallweise gelöst werden. Im Ausnahmekatalog von Art. 18 MWSTG bestehen schon heute Einzelregelungen zu Vorleistungen, so in Ziff. 6 bei den Dienstleistungen von Gemeinschaften von Angehörigen von Pflegeberufen an deren Mitglieder, in Ziff. 12 bei der Zurverfügungstellung von Personal bestimmter Institutionen im Sozialbereich und in Ziff. 17 bei den Umsätzen zur Beschaffung von Mitteln bestimmter Organisationen (Basare usw.). Eine besondere Stellung nimmt auch Ziff. 19 lit. f mit der Ausnahme für Leistungen von Beauftragten an Anlagefonds ein.

#### 4.3 Europakompatibilität

Die WAK-N hat sich in ihrem Bericht mit dem Verhältnis der neuen Ausnahmebestimmung zum europäischen (Richtlinien-) Recht auseinandergesetzt und ist zum Schluss gekommen, dass diese nicht über den Rahmen von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Sechsten Richtlinie<sup>32</sup> geht<sup>33</sup>. Tatsächlich kennen z.B. Deutschland und Österreich Bestimmungen, nach welchen Umsätze unter Sozialversicherungsträgern von der Steuer unecht befreit sind<sup>34</sup>. Dabei werden diese Bestimmungen durchaus als mit dem übergeordneten Richtlinienrecht vereinbar betrachtet.

Zu bedenken ist allerdings, dass von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Sechsten Richtlinie nur die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leis-

tungen in die Ausnahmebestimmung fallen. Die von Art. 18 Ziff. 25 MWSTG miterfassten (beruflichen) Ausbildungsleistungen fallen nicht darunter. Bezogen auf diese Leistungen muss von einer Unvereinbarkeit mit dem EG-Recht ausgegangen werden.

#### 4.4 Gesamtbeurteilung

Mit Blick auf den sehr beschränkten objektiven wie subjektiven Anwendungsbereich der neuen Ausnahmebestimmung und den im Einklang mit den Zielsetzungen des Ausnahmekatalogs stehenden Zweck, kann von einer vertretbaren Ausdehnung des Kataloges ausgegangen werden. Unerfreulich bleibt der Umstand, dass sich der Gesetzgeber zur Vornahme der punktuellen Ergänzung des Ausnahmekataloges des Argumentes der Wettbewerbsneutralität bedient, obschon allen klar ist, dass mit dem Instrument der unechten Befreiung Wettbewerbsverzerrungen in Kauf genommen werden müssen. Die Sonderregelung für Ausgleichskassen kann bei anderen Subjekten, welche gleichermassen dem Problem der Vorleistungen ausgesetzt sind, Begehrlichkeiten hervorrufen. Es ist zudem festzustellen, dass das Problem der Vorleistungen bei den Ausgleichskassen auch nach der Gesetzesänderung nur unvollkommen gelöst ist.

### 5 Ausblick: Weitere Änderungen am Ausnahmekatalog

Im Parlament ist derzeit noch eine weitere Änderung des Ausnahmekatalogs hängig. Diese betrifft die Ausnahmen von der Steuerpflicht im *Bildungsbereich* und namentlich die Erweiterung der Ausnahme auf Vorleistungen<sup>35</sup>. Obschon der Bundesrat dem Antrag der WAK-N zustimmte<sup>36</sup> und der Nationalrat am 20. Juni 2001 die Änderung von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG einstimmig annahm<sup>37</sup>, hat der Ständerat in seiner Sitzung vom 27. September 2001, auf Antrag seiner Kommission, nur Teile der vorgeschlagenen Änderung angenommen. Nicht angenommen wurde gerade die Erweiterung der Ausnahmebestimmung auf Vorumsätze; dabei sind namentlich steuersystematische Bedenken geäußert worden. Das Geschäft ist zur Differenzbereinigung an den Nationalrat zurückgegangen.

31 MOLLARD PASCAL, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000, Art. 17 N. 16.

32 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (77/388/EWG; ABl. 1977 Nr. L 145/1).

33 Bericht WAK-N, BBl 2001 1477.

34 § 4 Nr. 15 des deutschen Umsatzsteuergesetzes; § 6 Ziff. 7 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes.

35 Parlamentarische Initiative der WAK-N vom 26. März 2001 (Geschäft Nr. 01.418).

36 Noch unveröffentlichte Stellungnahme des Bundesrates vom 5. Juni 2001.

37 AB 2001 N 864.



# Gesetzgebungs-Agenda 2001/4

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

## Inhalt

- 1 Bund
- 1.1 Nationalrat behandelte Steuerpaket 2001
- 1.2 Unternehmenssteuerreform II – Vernehmlassungs-entwurf im nächsten Jahr
- 1.3 Neue Finanzordnung in Vernehmlassung
- 2 Kantone
- 2.1 Aargau
- 2.2 Appenzell Innerrhoden
- 2.3 Basel-Landschaft
- 2.4 Basel-Stadt
- 2.5 Neuenburg
- 2.6 Glarus
- 2.7 Jura
- 2.8 Obwalden
- 2.9 Solothurn
- 2.10 Tessin
- 2.11 Thurgau
- 2.12 Wallis
- 2.13 Zürich

## 1 Bund

### 1.1 Nationalrat behandelte Steuerpaket 2001

In der Septembersession hat sich der Nationalrat als Erstrat mit dem Steuerpaket 2001 befasst. In Diskussion standen dabei die Familienbesteuerung, der Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung (für selbstgenutzten Wohnraum) und die Umsatzabgabe.

Für Ehepaare und wahlweise auch für Konkubinatspaare mit Kindern wird ein Teilsplitting eingeführt. Zur Festlegung des Steuertarifs werden die zusammengerechneten Einkommen durch den Faktor 1,9 dividiert, um eine übermässige Progressionswirkung zu vermeiden. Im System der einjährigen Gegenwartsbesteuerung können bei der direkten Bundessteuer inskünftig für Kinder Fr. 11 000, für die externe Kinderbetreuung (Krippenzug) Fr. 7 000 und für die in der Ausbildung stehenden Kinder zwischen 16 und 25 Jahren Fr. 14 000 abgezogen werden. Keine Chance hatte ein Antrag auf einen Systemwechsel bei den Steuerabzügen, wonach die Abzüge direkt vom Steuerbetrag hätten gemacht werden können. Das Existenzminimum soll auf Kantons- und Gemeindeebene von den Steuern befreit werden.

Bei der Unternehmensbesteuerung reduzierte der Nationalrat den Gewinnsteuersatz (direkte Bundessteuer) auf 8%. Die Freigrenze bei der Emissionsabgabe wird von Fr. 250 000 auf Fr. 1 Mio. erhöht.

Befürwortet wurde vom Nationalrat die Abschaffung des Eigenmietwertes. Unterhaltskosten, die Fr. 4 000 jährlich überschreiten, können indes weiterhin abgezogen werden. Neueigentümer können während den ersten fünf Jahren Fr. 7 500 an Schuldzinsen abziehen; für Ehepaare gilt der doppelte Wert. Ab dem sechsten bis zum zehnten Jahr reduziert sich dieser Abzug linear. Unter 45-Jährigen wird steuerbegünstigtes Bausparen ermöglicht. Während höchstens zehn Jahren sind Überweisungen (jährlich Fr. 12 000; Ehepaare: Fr. 24 000) auf ein Bausparkonto steuerlich abziehbar. Die Vertragsdauer des Bausparvertrages beläuft sich auf mindestens fünf und höchstens zehn Jahre.

\* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen

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

In Abweichung von den Anträgen der vorberatenden Kommission ging der Nationalrat bei der Umsatzabgabe weiter als das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene dringliche Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 (AS 2000 2991 ff.). So werden neu auch inländische Pensionskassen, inländische Lebensversicherungen und Firmenkunden mit Sitz im Ausland von der Umsatzabgabe entlastet.

## **1.2 Unternehmenssteuerreform II – Vernehmlassungsentwurf im nächsten Jahr**

Um die Standortattraktivität der Schweiz weiter zu stärken, sollen nach dem Willen des Bundesrates bei der Unternehmensbesteuerung zusätzliche strukturelle Verbesserungen vorgenommen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement wurde mit der Ausarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage für eine weitere Unternehmenssteuerreform beauftragt. Sie soll bis im Sommer 2002 vorliegen. Laut Bundesrat soll jedoch nicht nur die Sicht des Standortwettbewerbs entscheidend sein, sondern es sollen auch die Aspekte der Steuergerechtigkeit und der Finanzierbarkeit berücksichtigt werden. Die Vorschläge sollen ertragsneutral ausfallen. Grundlage für die zweite Reform des Unternehmenssteuerrechts bildet der Bericht der im Januar 2000 eingesetzten Expertenkommission rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU), der seit Juli dieses Jahres vorliegt.

Künftig sollen Gewinne einer Aktiengesellschaft bei «qualifizierten Beteiligungen» (denkbar ist eine Quote ab 5%, sofern diese Beteiligung mindestens einen Wert von Fr. 100 000 aufweist) gleich besteuert werden, unabhängig davon, ob sie ausgeschüttet oder durch Verkauf realisiert werden. Die bestehende Doppelbelastung soll dabei durch eine Teilbesteuerung der Dividenden gemildert oder gar eliminiert werden. Die damit verbundenen Steuerausfälle sollen durch eine neue Besteuerung von Beteiligungsgewinnen, verbunden mit dem gleichen Teileinkünfteverfahren, kompensiert werden.

Für Personenunternehmen sollen flankierende Massnahmen getroffen werden. So könnte bei Veräusserung des Geschäfts infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit der Veräusserungserlös – und damit auch der Gegenwert der realisierten stillen Reserven – im Sinne eines Endbeitrages in die zweite Säule (BVG) steuerwirksam in Abzug gebracht werden. Weiter könnte die Umwandlung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften dadurch erleichtert werden, dass auf jegliche Sperrfrist im Sinne des Fusionsgesetzes verzichtet wird.

Vorerst aufgeschoben wird die von der ERU vorgeschlagene rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung. Die Probleme für die Sozialversicherungen sind noch nicht gelöst, bzw. die mit einem konsequenten rechts-

formneutralen Sozialabgaberecht verbundenen Ausfälle für die Sozialversicherungen zum heutigen Zeitpunkt nicht verkraftbar.

## **1.3 Neue Finanzordnung in Vernehmlassung**

Bis zum 18. Januar 2002 dauert die Vernehmlassung der vom Bundesrat im September verabschiedeten Vorlage zur neuen Finanzordnung. Es handelt sich laut Bundesrat um eine schlanke Vorlage mit drei Zielen: Angestrebt werden eine Sicherstellung der wichtigsten Einnahmequellen des Bundes, eine Nachführung der Verfassung aufgrund verschiedener Entscheide der eidgenössischen Räte sowie die Verbesserung des Steuersystems. Im Zentrum der Vorlage steht die Aufhebung der Befristung für die Erhebung der direkten Bundessteuer und der Mehrwertsteuer. Beide Steuern machen heute zusammen rund 60% der Fiskaleinnahmen des Bundes aus. Es ist für den Bundesrat undenkbar, dass der Bund seine Aufgaben in Zukunft ohne diese beiden Einnahmequellen finanzieren können. Die Kompetenz des Bundes, eine Mehrwertsteuer und eine direkte Bundessteuer zu erheben, ist nach geltendem Verfassungsrecht bis Ende 2006 befristet.

## **2 Kantone**

### **2.1 Aargau**

Nach erfolgtem Vernehmlassungsverfahren hat die Regierung darauf verzichtet, eine Botschaft über die Einführung einer Liegenschaftssteuer auszuarbeiten.

### **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. Hingegen 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), beantragt der Regierungsrat dem Landrat, 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 rechts-

gleichen 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», gegenwärtig in Beratung bei der Grossratskommission WAK (Wirtschaft und Abgaben): Diese Initiative verlangt eine Begrenzung der Steuerunterschiede zwischen der Stadt und den Landgemeinden auf insgesamt maximal 5%.

Volksinitiative «Stopp der Steuerspirale», gegenwärtig in Beratung bei der Grossratskommission WAK: 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 Erbschaftsteuer: Sie verlangt die Befreiung der Nachkommen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Abstimmungstermin noch nicht festgelegt).

Nebst diesen drei Volksinitiativen, die zur Zeit hängig sind, befinden sich verschiedene parlamentarische Anträge (Vorstösse) beim Regierungsrat oder bei der Grossratskommission WAK in Bearbeitung:

- Einführung des Vollsplittings bei der Ehegattenbesteuerung;
- Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Alleinerzieherabzugs;
- steuerliche Entlastungen für Elternpaare mit Kindern;
- Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag (Familienbonus);
- Straffung der Einkommenssteuertarife bzw. der Vermögenssteuertarife;
- tarifliche Besserstellung der hetero- und homosexuellen Konkubinatspaare bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

## 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.

## 2.6 Glarus

Der Regierungsrat will der Landsgemeinde 2002 beantragen, die Sozialabzüge im Steuergesetz zu ändern. Es geht dabei um die Entlastung niedriger Einkommen. Die Vollbesteuerung der AHV-Renten ab diesem Jahr und die Vollbesteuerung der neuen BVG-Renten ab dem Jahr 2002 führen nach Angaben der Regierung durch den neuen Steuertarif und durch das Fehlen eines entsprechenden Sozialabzuges zu einer Benachteiligung vor allem von Rentnern (und auch Erwerbstätigen) mit kleinem Einkommen. Mit einem degressiven Abzug ab einem bestimmten Minimaleinkommen kann dieses Problem nach Ansicht der Glarner Regierung gelöst werden.

## 2.7 Jura

Im Nachgang zum Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 3. Mai 2001, mit welchem die Ausfällung einer Steuerbusse in einem Nach- und Strafsteuerverfahren wegen Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten als unzulässig erklärt wurde, ist am 30. Mai 2001 eine parlamentarische Initiative eingereicht worden. Diese verlangte eine generelle Aufhebung der Möglichkeit, die Nichtbefolgung von Verfahrenspflichten mit einer Busse zu bestrafen. Gleichzeitig wurde auch eine «motion interne» (Standesinitiative) eingereicht, die darauf abzielt, eine entsprechende Bestimmung auch im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 174 DBG) aufzunehmen. Das Parlament hat zu diesen Vorstössen noch nicht Stellung genommen.

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.

## 2.8 Obwalden

Der Hauseigentümerverband Obwalden hat am 9. Mai 2001 das kantonale Volksbegehren (Initiative) «Für steuerbegünstigtes Bausparen» eingereicht. Das als allgemeine Anregung ausgestaltete Begehren verlangt, das Steuergesetz so zu ändern, dass gebundene Bauspar-Rücklagen, die geäußnet werden, um erstmalig aus-

schliesslich und dauernd selbst genutztes Wohneigentum im Kanton zu erwerben, bis zu einem noch zu bestimmenden Betrag von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die Initianten legen dabei gewisse Richtlinien für die steuerliche Regelung vor. So soll der Abzug während zehn Jahren gemacht werden können und höchstens das Doppelte der maximalen Beiträge an die Säule 3a für Unselbständigerwerbende betragen. Während der Dauer der Bauspar-Rücklage sind der Zins von der Einkommenssteuer und das Vermögen von der Vermögenssteuer befreit. Bei unbenütztem Fristablauf (Karenzfristen sollen die Zehn-Jahres-Frist verlängern) erfolgt eine Nachbesteuerung als Einkommen. Bei Wegzug in einen anderen Kanton soll keine Nachbesteuerung erfolgen.

## 2.9 Solothurn

Der Entwurf für eine Teilrevision des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern enthält als 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.

## 2.10 Tessin

Am 6. Juli 2001 hat der Regierungsrat die Botschaft mit der Gesetzesrevision für den Übergang zur Gegenwartsbemessung der natürlichen Personen (ab dem Jahr 2003) genehmigt. Die parlamentarische Beratung ist im Gang, und ein Entscheid der Legislative ist per Ende 2001 / Anfang 2002 zu erwarten.

## 2.11 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.

## 2.12 Wallis

Im Kanton Wallis wird die einjährige Postnumerandosteuerung für natürliche Personen auf den 1. Januar 2003 eingeführt. Die entsprechenden Änderungen des geltenden Steuergesetzes wurden am 13. September 2001 im Grossen Rat in zweiter Lesung verabschiedet. Diese Gesetzesänderung untersteht zwar dem fakultativen Referendum, doch ist nicht davon auszugehen, dass dieses von irgendeiner Seite ergriffen wird. Im Grossen Rat war die Gesetzesänderung unbestritten und wurde mit 120 Ja zu 2 Nein und keinen Enthaltungen angenommen.

## 2.13 Zürich

Im Kantonsrat ist ein ablehnender Antrag des Regierungsrates zur Volksinitiative «Für eine geringere Besteuerung der Seniorinnen und Senioren» sowie zu einem Postulat dazu pendent.

In Bearbeitung ist im Kantonsrat ausserdem die Frage der Erhöhung des Versicherungs- und Sparzinsenabzuges für Kinder, der Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten und der Wiedereinstiegskosten ins Berufsleben. Die Erhöhung des Versicherungs- und Sparzinsenabzuges für

Kinder wird von der Regierung zur Ablehnung empfohlen.

Im Weiteren sind folgende parlamentarischen Vorstösse hängig:

Natürliche Personen:

- Besteuerung der Ehegatten (Vollsplitting);
- Ausgleich der kalten Progression;
- Abbau der Steuerbelastung für hohe Einkommen;
- steuerliche Erleichterungen für gemeinnützige Arbeit.

Juristische Personen:

- Einführung eines proportionalen Steuersatzes für die Besteuerung von Gewinnen der Kapitalgesellschaften und der Genossenschaften;
- Übergang zum Tarif für die übrigen juristischen Personen für die Besteuerung von Anlagefonds mit direktem Grundbesitz.

Grundsteuern:

- Übergang vom monistischen zum dualistischen System bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen;
- Abschaffung der Handänderungssteuer.

Erbschafts- und Schenkungssteuer:

- Reduktion der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Ein von der Regierung ausgearbeitetes Steuerpaket für natürliche Personen sieht einen Ausgleich der kalten Progression, eine Erhöhung der persönlichen und der Kinderabzüge sowie die Abschaffung der obersten Progressionsstufe vor. Mit der dem Kantonsrat unterbreiteten Teilrevision des Steuergesetzes sollen die Forderungen verschiedener pender Vorstösse ins Gesetz aufgenommen werden. Beantragt wird:

- Anhebung der Progressionsstufen im Einkommens- und Vermögenssteuertarif sowie der Abzüge und steuerfreien Beträge um 4,5 Prozent;
- Erhöhung des persönlichen Abzuges für Alleinstehende auf Fr. 6200 (+ Fr. 700), für Verheiratete auf Fr. 12 400 (+ Fr. 1400);
- Erhöhung des Kinderabzugs auf Fr. 6100 (+ Fr. 700);
- Streichung der obersten Progressionsstufe von 13 %. Nach Ausgleich der kalten Progression und Erhöhung der persönlichen Abzüge würde die höchste Stufe von 12 % bei Einkommen ab Fr. 173 900 (Alleinstehende) bzw. ab Fr. 262 500 (Verheiratete) einsetzen.

Begehren, welche die Grundsteuern, die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Besteuerung von juristischen Personen betreffen, will die Regierung in separaten Vorlagen aufgreifen.



---

*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, beginnend mit:

- Ausgabe 2001/1  
 Ausgabe 2002/1

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:

---

